CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
CONTRALORÍAS DEPARTAMENTALES, DISTRITALES Y MUNICIPALES
AUDITORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

GUÍA DE AUDITORÍA TERRITORIAL - GAT, EN EL MARCO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES ISSAI

BOGOTÁ D.C.
Noviembre 2019

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

CARLOS FELIPE CÓRDOBA LARRARTE
Contralor General de la República

RICARDO RODRIGUEZ YEE
Vice-Contralor General CGR

MARIA FERNANDA RANGEL ESPARZA
Directora Oficina de Planeación CGR
Gerente del SINACOF

EQUIPO DE APOYO

JOSÉ MIGUEL ZAMBRANO GUERRERO
YAZMIN BELTRÁN TORRES
JAIME RODRÍGUEZ TIBOCHA
LUIS ALEXANDER SÁNCHEZ DUARTE
LEONARDO PAYAN POTES
LIZETH PAOLA SALAS AGAMEZ
EDISON ROMERO OCHOA
ESMERALDA MARTIN MORENO

AUDITORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

CARLOS HERNAN RODRIGUEZ BECERRA
Auditor General de la República 2017 - 2019

ALMA CARMENZA ERAZO MONTENEGRO
Auditora General de la República 2019 - 2023

FULTON PEREA SANCHEZ
Asesor

REVISIÓN FINAL

JOSÉ MIGUEL ZAMBRANO RODRÍGUEZ	Contraloría General de la República
JAIME RODRÍGUEZ TIBOCHA	Contraloría General de la República
ESMERALDA MARTIN MORENO	Contraloría General de la República
YAZMÍN BELTRÁN TORRES	Contraloría General de la República
ÉDISSON ROMERO OCHOA	Contraloría General de la República
LUIS ALEXANDER SÁNCHEZ DUARTE	Contraloría General de la República

LEONARDO PAYAN POTES	Contraloría General de la República
LIZETH PAOLA SALAS AGAMEZ	Contraloría General de la República
ADRIANA JARAMILLO TAMAYO	Contraloría de Bello
ANA JANETH BERNAL REYES	Contraloría de Bogotá
ÁNGEL EMILIO NIÑO ALONSO	Contraloría de Bogotá
JORGE ARMANDO GALLO GÓMEZ	Contraloría de Boyacá
DIEGO IVÁN LÓPEZ LARGO	Contraloría de Caldas
GLORIA ELENA CARDONA ORTEGA	Contraloría de Envigado
ALBA LUCÍA LÓPEZ GIRALDO	Contraloría de Medellín
MARÍA OMAIRA ÁLVAREZ IRIARTE	Contraloría de Medellín
ANA MILENA NAGLES ISAZA	Contraloría de Palmira
CLAUDIA PATRICIA ARIAS LÓPEZ	Contraloría de Risaralda
BENJAMÍN EDUARDO PÉREZ ACOSTA	Contraloría de Santander
CRUZ NERY IPIAL CRIOLLO	Contraloría de Santiago de Cali
FRANCISCO BEJARANO CÁCERES	Contraloría de Santiago de Cali
ROCIO FONTALVO CARRILLO	Contraloría del Atlántico
YULY ANDREA SERNA DÍEZ	Contraloría del Guaviare
ANGELA MARÍA CIFUENTES REGIFO	Contraloría del Quindío
MARÍA FERNANDA AYALA ZAPATA	Contraloría del Valle del Cauca
MIGUEL ENRIQUE RÁMIREZ SAAVEDRA	Contraloría del Valle del Cauca

CONTRALORES TERRITORIALES

ADRIANA ESCOBAR GÓMEZ	Contraloría del Huila
ANA CRISTINA JARAMILLO GUTIÉRREZ	Contraloría de Manizales
ANA VICTORIA GÓMEZ CELIS	Contraloría de Girón
ANGELA JUDITH ZAMBRANO RAMON	Contraloría de Neiva
ANGELICA MARIA GUERRA GARCIA	Contraloría de Montería
ANTONIO JOSE ORTEGA SANTOS	Contraloría del Casanare
ARIEL AUGUSTO MEDINA HENÁNDEZ	Contraloría de Ibagué
BENJAMIN ACERO ANGULO	Contraloría de Bolívar
CARLOS ADOLFO RODRIGUEZ NAVARRO	Contraloría de Atlántico
CARMEN LORENA ASPRILLA QUEZADA	Contraloría de Buenaventura
CILIA DANERY VARELA LAMOS	Contraloría de Palmira
CLAUDIA LORENA APRAEZ PANTOJA	Contraloría de Putumayo
DIANA CAROLINA TORRES GARCÍA	Contraloría de Antioquia
DIEGO FRAN ARIZA PÉREZ	Contraloría de Santander
DIEGO MAURICIO LOPEZ VALENCIA	Contraloría de Santiago de Cali
DIEGO MILLER ARTUNDUAGA	Contraloría de Vichada
EDILBERTO PAVA CEBALLOS	Contraloría del Tolima
EDILSON MIGUEL PALACIO CASTAÑEDA	Contraloría de Santa Martha
EDWIN GIRON QUINTANA	Contraloría de Valledupar

EMILIO RAMOS OTERO DAJUD	Contraloría de Córdoba
ENRIQUE LOPEZ LUNA	Contraloría de Soacha
ENRIQUE ROSERO PUERTO	Contraloría de Nariño
FERNÁN ALBERTO CAÑAS LÓPEZ	Contraloría de Dosquebradas
FERNANDO FIORILLO ZAPATA	Contraloría de Barranquilla
FRANKLIN GABRIEL AMADOR HAWKINS	Contraloría de San Andrés
FREDDY QUINTERO MORALES	Contraloría de Cartagena
GERMAN BARCO LÓPEZ	Contraloría del Quindío
HECTOR EMILIO BUSTAMANTE RAMIREZ	Contraloría del Vaupés
INGRIT EXILENIA VALENZUELA TOLEDO	Contraloría del Caquetá
JAMES MEDINA URREA	Contraloría de Armenia
JENNY RUBIELA MANCERA CAMELO	Contraloría del Meta
JORGE GÓMEZ VILLAMIZAR	Contraloría de Bucaramanga
JOSÉ ALFONSO GRANADOS SANTOS	Contraloría de Cundinamarca
JOSÉ IGNACIO ARANGO BERNAL	Contraloría del Valle del Cauca
JOSÉ ISMAEL HERNÁNDEZ TORRES	Contraloría del Guainía
JUAN CARLOS GRANADOS BECERRA	Contraloría de Bogotá
JUAN CARLOS PEREZ VASQUEZ	Contraloría de Caldas
JUAN CARLOS RENGIFO VELASCO	Contraloría de Yumbo
JUAN CARLOS VILLALBA ARTUNDUAGA	Contraloría de Villavicencio
JUAN DAVID HURTADO BEDOYA	Contraloría de Pereira
JUAN PABLO RAMIREZ PALACIOS	Contraloría del Guaviare
JULIO CESAR RODRIGUEZ MONSALVE	Contraloría de Bello
JULIO HERNAN TOBAR OCAMPO	Contraloría del Cauca
LOURDES ROCÍO MARTÍNEZ PEROZA	Contraloría de Arauca
LUZ MARINA DIAZ MATILLA	Contraloría de Floridablanca
MANUELA GARCES OSORIO	Contraloría de Itagüí
MARY LUZ ARROYAVE LONDOÑO	Contraloría de Envigado
MIGUEL ALFONSO ARRAZOLA ZAEN	Contraloría de Sucre
OLIVIA OLIVELLA GUARIN	Contraloría de Barrancabermeja
OSCAR JAVIER VASCO GIL	Contraloría de Risaralda
PABLO AUGUSTO GUTIERREZ CASTILLO	Contraloría de Boyacá
PATRICIA BONILLA SANDOVAL	Contraloría de Medellín
PAZ LEIDA MURILLO MENA	Contraloría de Choco
RAFAEL HERNAN SANIN BLANCO	Contraloría de Norte de Santander
RICARDO ALONSO SALINAS VEGA	Contraloría de Magdalena
VIVIAN MARIA MONTAÑO GONZALEZ	Contraloría de Sincelejo
WILLIAM JOSE GONZALES LIZARAZO	Contraloría de Tunja
AMANDA MADRID PANESSO	Contraloría de Tuluá

EQUIPO DE TRABAJO CONTRALORÍAS TERRITORIALES

FRANCISCO HUMBERTO BEJARANO CÁCERES
Coordinador General Equipo de Trabajo

ADRIANA MESA GIRALDO	Contraloría de Antioquia
DALIAN ANTOLINA GALINDES	Contraloría de Arauca
DIGNORY QUINTERO GIL	Contraloría de Armenia
JAIME ENRIQUE BUSTOS	Contraloría de Barrancabermeja
MIRNA ISABEL JIMÉNEZ PÉREZ	Contraloría de Barranquilla
ADRIANA JARAMILLO TAMAYO	Contraloría de Bello
ANA JANETH BERNAL REYES	Contraloría de Bogotá
ÁNGEL EMILIO NIÑO ALONSO	Contraloría de Bogotá
VICTORIA GARCÍA DE ÁVILA	Contraloría de Bolívar
KETTY SOLÓRZANO TORRECILLA	Contraloría de Bolívar
ROSA CONSUELO PIRAGUE BENÍTEZ	Contraloría de Boyacá
JORGE ARMANDO GALLO GÓMEZ	Contraloría de Boyacá
JORGE EDUARDO TARAZONA VILLAMIZAR	Contraloría de Bucaramanga
YANINA LISETH BARÓN ORDOÑEZ	Contraloría de Bucaramanga
MARY STELLA TENORIO ÁNGULO	Contraloría de Buenaventura
MARLON ENRIQUE LEMOS PRADO	Contraloría de Buenaventura
DIEGO IVÁN LÓPEZ LARGO	Contraloría de Caldas
WILMER SALCEDO MISSA	Contraloría de Cartagena
CRISTINA HORTENSIA MENDOZA VUELVAS	Contraloría de Cartagena
MARÍA DEL PILAR ARRIETA ARGEL	Contraloría de Córdoba
MARÍA BERNARDA MARTÍNEZ	Contraloría de Córdoba
JOSÉ ALFONSO GRANADOS	Contraloría de Cundinamarca
ANGELA PAOLA REYES	Contraloría de Cundinamarca
LESLY JHOJANA SÁNCHEZ CORREA	Contraloría de Dosquebradas
GLORIA ELENA CARDONA ORTEGA	Contraloría de Envigado
ANA VICTORIA GÓMEZ CELIS	Contraloría de Girón
ESTEFANÍA LÓPEZ ESPINOSA	Contraloría de Girón
WALTER BONILLA BARRIOS	Contraloría de Ibagué
JULIO CESAR GUTIÉRREZ BARRIOS	Contraloría de Ibagué
ARIEL MEDINA	Contraloría de Ibagué
CARLOS IGNACIO HENAO FRANCO	Contraloría de Itagüí
FABIOLA DELGADO MORALES	Contraloría de Manizales
ALBA LUCÍA LÓPEZ GIRALDO	Contraloría de Medellín
MARÍA OMAIRA ÁLVAREZ IRIARTE	Contraloría de Medellín
RAFEL EMIRO SABIE LOBO	Contraloría de Montería
EDITH ARELIS VILLAMARÍN RIVERA	Contraloría de Nariño
LUIS GERMÁN YAMA SANTACRUZ	Contraloría de Nariño

JUAN CARLOS CORTES TORRES	Contraloría de Neiva
CARLOS HUMBERTO ÑAÑEZ PEÑARANDA	Contraloría de Norte de Santander
ANA MILENA NAGLES ISAZA	Contraloría de Palmira
CARLOS ALBERTO GALLEGO SUAREZ	Contraloría de Pereira
ALEJANDRO ISSA GUTIERREZ	Contraloría de Risaralda
CLAUDIA PATRICIA ARIA LÓPEZ	Contraloría de Risaralda
HAMILTON ANTONIO BRITTO BOWIE	Contraloría de San Andrés
MCBRIDE ARTURO POMARE COGOLLO	Contraloría de San Andrés
SHEILA POLO	Contraloría de Santa Martha
CARMINTA RINCÓN MENDOZA	Contraloría de Santander
BENJAMÍN EDUARDO PÉREZ ACOSTA	Contraloría de Santander
DIEGO FRAN ARIZA PÉREZ	Contraloría de Santander
MARÍA DEL CARMEN CASTILLO JAIMES	Contraloría de Santander
CRUZ NERY IPIAL CRIOLLO	Contraloría de Santiago de Cali
FRANCISCO HUMBERTO BEJARANO CÁCERES	Contraloría de Santiago de Cali
MARY LUZ MEDRANO GÓMEZ	Contraloría de Sincelejo
LUZ ÁNGELA BARBOSA CARRANZA	Contraloría de Soacha
RAUL CASTIBLANCO CUBIDES	Contraloría de Soacha
ANA GLORIA MARTINEZ CALDERÍN	Contraloría de Sucre
WILLIAM JOSÉ GONZÁLEZ LIZARAZO	Contraloría de Tunja
EDGAR FERNANDO RODRÍGUEZ REYES	Contraloría de Tunja
ATILIO ENRIQUE FERNANDEZ USTARIS	Contraloría de Valledupar
ANDRÉS LEONARDO BRAN TOBÓN	Contraloría de Villavicencio
BEATRIZ EUGENIA ROJAS ACOSTA	Contraloría de Yumbo
MARÍA LIDA SERNA FAJARDO	Contraloría de Yumbo
ROCIO FONTALVO CARRILLO	Contraloría del Atlántico
RAFAEL ROMERO NAVARRO	Contraloría del Atlántico
INGRID EXILENIA VALENZUELA TOLEDO	Contraloría del Caquetá
LUZ MARIETA RAMOS LOZANO	Contraloría del Caquetá
YENNY MABEL ORTIZ GUTIERREZ	Contraloría del Casanare
JOSUÉ ORREGO GUEVARA	Contraloría del Cauca
LUZ HAYDE IDROBO LASSO	Contraloría del Cauca
ANSELMA ROMAÑA	Contraloría del Choco
SERGIO ANTONIO CASTRO REY	Contraloría del Guainía
YULY ANDREA SERNA DÍEZ	Contraloría del Guaviare
EDILBERTO GIRALDO JIMÉNEZ	Contraloría del Guaviare
ANSELMO PERDOMO LEIVA	Contraloría del Huila
ALAN RAMOS	Contraloría del Magdalena
ALEZANDRA MONCADA GAMBOA	Contraloría del Meta
CLAUDIA LORENA PRAEZ PANTOJA	Contraloría del Putumayo
ANGELA MARÍA CIFUENTES REGIFO	Contraloría del Quindío
LUIS ORLANDO PACHECO YEPES	Contraloría del Tolima
NUBIA STELLA GONZÁLEZ	Contraloría del Tolima

GUSTAVO ADOLFO CARDOSO MELO	Contraloría del Tolima
JOSÉ WIFREN GIRÓN	Contraloría del Tolima
MARÍA FERNANDA AYALA ZAPATA	Contraloría del Valle del Cauca
MIGUEL ENRIQUE RÁMIREZ SAAVEDRA	Contraloría del Valle del Cauca
MILLER DARÍO ROJAS ARDILLA	Contraloría del Vaupés

CONTENIDO

Pág.

INTRODUCCIÓN **13**

1. ASPECTOS GENERALES, PRINCIPIOS Y FUNDAMENTOS DE LAS AUDITORÍAS EN LAS CONTRALORÍAS TERRITORIALES **14**

1.1 GENERALIDADES DE LA VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL **14**
1.1.1 Finalidad del control 14
1.1.2 Mandato 14
1.1.3 Independencia 15
1.1.4 Ámbito del control de las Contralorías Territoriales 15
1.1.5 Objetivos de la vigilancia y control de las Contralorías Territoriales 15
1.1.6 Transparencia y rendición 15

1.2 GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA **16**
1.2.1 Normas de auditoría 16
1.2.2 Definición de auditoría 17
1.2.3 Tipos de auditorías 18
1.2.4 Enfoque de la auditoría 19
1.2.5 Resultados esperados de la auditoría 20
1.2.6 Elementos de la auditoría 20

1.3 PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA **23**
1.3.1 Principios generales 23
1.3.2 Principios relacionados con las fases del proceso de auditoría 37

1.4 FUNDAMENTOS DE LA AUDITORÍA **61**
1.4.1 Planeación estratégica 61
1.4.2 Administración y roles del proceso auditor 68
1.4.3 Solución de controversias en el proceso auditor 71
1.4.4 Control de calidad de la auditoría 72
1.4.5 Revisión entre pares 73

2. AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN - AF **75**

2.1 GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN **75**
2.1.1 Definición de auditoría financiera y de gestión 75
2.1.2 Objetivos de la auditoría financiera y de gestión 76
2.1.3 Fases del proceso de auditoría financiera y de gestión 77
2.1.4 Auditoría financiera y de gestión preliminar 80

2.2 PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN **82**
2.2.1 Alcance de la Auditoría Financiera y de Gestión 82
2.2.2 Entendimiento del Sujeto de Control 83
2.2.3 Procesos claves, riesgos y controles 89
2.2.4 Determinación de la materialidad 95
2.2.5 Determinar el enfoque de auditoría 97
2.2.6 Plan de trabajo y Programa de la auditoría financiera y de gestión 102

2.3 EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN **102**
2.3.1 Prueba de saldos iniciales 103
2.3.2 Aplicación de pruebas 103
2.3.3 Evaluación y análisis de incorrecciones identificadas durante la auditoria 104
2.3.4 Evaluación de la efectividad del control fiscal interno 105
2.3.5 Partes vinculadas 106
2.3.6 Procedimientos finales 106
2.3.7 Estimaciones contables 108
2.3.8 Auditoría a estados financieros de carácter especial y a partidas y cuentas individuales 108

2.4 INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN **112**
2.4.1 Dictamen de auditoría 112
2.4.2 Características del informe de auditoría 115

2.5 AUDITORÍA A ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS **117**

3. AUDITORÍA DE DESEMPEÑO - AD **118**

3.1 DEFINICIÓN DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO **118**

3.2 PROPÓSITOS Y OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO **118**

3.3 PRINCIPIOS EVALUADOS EN LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO **119**

3.4 ENFOQUE **120**

3.5 CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO **122**

3.6 HABILIDADES GENERALES DEL EQUIPO DE AUDITORÍA **122**

3.7 JUICIO Y ESCEPTICISMO **124**

3.8 MATERIALIDAD O IMPORTANCIA RELATIVA **124**

3.9 COMUNICACIÓN EN LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO **125**

3.10 FASES DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO **127**
3.10.1 Planeación de la auditoría de desempeño 127
3.10.2 Ejecución de la auditoría de desempeño 169
3.10.3 Informe de la auditoría de desempeño 183
3.10.4 Seguimiento 187

3.11 CONTROL Y ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD **190**
3.11.1 Plan de calidad 191
3.11.2 Mesa de trabajo 191
3.11.3 Acciones posteriores a la auditoría y evaluación del proceso auditor 191

4. AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO - AC **192**

4.1 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO **192**
4.1.1 Objetivo general 192
4.1.2 Objetivos específicos 192

4.2 CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO **193**

4.3 ELEMENTOS DE LA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO **193**
4.3.1 Fundamento legal - regulaciones 194
4.3.2 Criterios de evaluación 194
4.3.3 Asunto o materia a auditar. 195
4.3.4 Alcance y naturaleza de la Auditoría de Cumplimiento. 196
4.3.5 Certeza en la Auditoría de Cumplimiento. 196
4.3.6 Informaciones basadas en afirmaciones. 197

4.4 PRINCIPIOS GENERALES A CONSIDERAR EN LA AC **197**
4.4.1 Expertos 197
4.4.2 Gestión y habilidades del equipo de auditoría 198
4.4.3 Documentación 198
4.4.4 Comunicación 198
4.4.5 Mesas de trabajo 198
4.4.6 Control de Calidad 198

4.5 PLANEACIÓN ESTRATÉGICA DE LA AC **199**
4.5.1 Planificación y programación 199
4.5.2 Asignación de actividades de auditoría 199

4.6 FASES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO **200**
4.6.1 Fase de planeación 200
4.6.2 Fase de ejecución de la auditoría de cumplimiento 223
4.6.3 Fase de Informe de la auditoría de cumplimiento 226

GLOSARIO **235**

BIBLIOGRAFÍA **249**

LISTADO DE TABLAS

Pág.

Tabla 1. Rangos de ponderación CFI 48
Tabla 2. Características de la observación y/o hallazgo 53
Tabla 3. Técnicas de diagnóstico más utilizadas 140
Tabla 4. Métodos de Recolección de Datos 160
Tabla 5. Técnicas de muestreo 163
Tabla 6. Ejemplo de cómo diligenciar la “Matriz de Planeación” 165
Tabla 7.Estructura del Plan de Trabajo 167
Tabla 8.Clasificación de Obtención de Evidencia 171
Tabla 9. Enfoque de muestreo según el riesgo de control 217

LISTADO DE FIGURAS

Pág.

Figura 1. Marcas de Auditoría 33
Figura 2. Criterio horizonte de planeación 63
Figura 3. Fases de la auditoría financiera 77
Figura 4. Planeación auditoría financiera y de gestión 83
Figura 5. Insumo producto 119
Figura 6 . Planeación Estratégica 128
Figura 7. Diseño de la auditoría 134
Figura 8.Esquema de Auditoría 146
Figura 9. Fase de Ejecución de Auditoría 170
Figura 10. Análisis de Datos 173
Figura 11. Configuración de los Hallazgos 175
Figura 12. Fase Informe 186
Figura 13. Elementos de la Auditoría de Cumplimiento 194
Figura 14. Fases de la Auditoría de Cumplimiento 200
Figura 15. Fase de Planeación de la Auditoría de Cumplimiento 201
Figura 16. Aspectos a considerar para el entendimiento de la entidad y su entorno 205
Figura 17. Fase de Ejecución de la Auditoría de Cumplimiento 224
Figura 18. Fase de Informe de la Auditoría de Cumplimiento 226

INTRODUCCIÓN

Se elaboró el presente documento denominado “GUÍA DE AUDITORÍA TERRITORIAL - GAT, EN EL MARCO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES ISSAI", con el objetivo de definir el marco regulatorio de las auditorías: 1) Financiera y de Gestión; 2) de Desempeño y 3) de Cumplimiento; en las entidades del orden territorial. Este documento está enmarcado en la Constitución Política de Colombia, las normas de Control Fiscal y las relacionadas con la Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores, basado en las Normas ISSAI.

Este documento es el resultado del Convenio Interadministrativo N° 171 de marzo 1 de 2019, celebrando entre la Contraloría General de la República y las Contralorías Territoriales dentro del marco constitucional y legal; donde se suscriben como compromisos, entre otros, la actualización de la Guía de Auditoría Territorial - GAT, sustituyendo la versión 2012, en la cual se integran Normas Internacionales y estandarizan las metodologías con las buenas prácticas requeridas, emprendiendo esta tarea de modernización del control fiscal territorial, con la orientación de la Contraloría General de la República y la Auditoría General de la Republica.

Contiene los aspectos generales, principios y fundamentos, que se deben tener en cuenta en las auditorías llevadas a cabo por las Contralorías Territoriales, tanto en la planeación estratégica, como en cada uno de los tipos de auditoría establecidas en el Plan de Vigilancia y Control Fiscal Territorial - PVCFT: Financiera y de Gestión, de Desempeño y de Cumplimiento, fundamentadas en las Normas de Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI, adaptadas al marco constitucional y legal de la vigilancia y control fiscal en Colombia. Por tanto, estos aspectos generales como técnicos, deben ser considerados y aplicados en cualquier actuación de vigilancia fiscal en el orden territorial.

El presente documento se encuentra estructurado en cuatro (4) capítulos, así: 1. Aspectos generales, principios y fundamentos de las auditorías; 2. Auditoría financiera y de gestión; 3. Auditoría de desempeño; y 4. Auditoría de cumplimiento, con sus respectivos papeles de trabajo, modelos y anexos los cuales pueden ser usados y adaptados de acuerdo a las necesidades de cada Contraloría Territorial.

1. ASPECTOS GENERALES, PRINCIPIOS Y FUNDAMENTOS DE LAS AUDITORÍAS EN LAS CONTRALORÍAS TERRITORIALES

1.1 GENERALIDADES DE LA VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL

1.1.1 Finalidad del control

Evaluar la gestión fiscal del recurso público de las entidades vigiladas del orden territorial y de los particulares que manejan fondos o bienes públicos, en todos los niveles administrativos, de tal manera que cumplan los fines esenciales del Estado.

El control es inherente a la Gestión y no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar las desviaciones normativas y la vulneración de los principios que rigen la administración pública, de tal modo que puedan tomarse las medidas conducentes a mejorar la gestión pública de las entidades sujetas de vigilancia fiscal, determinar la responsabilidad fiscal, exigir el resarcimiento correspondiente o adoptar las determinaciones que impidan la repetición de las situaciones observadas.[1]

1.1.2 Mandato

Las Contralorías Territoriales tienen a su cargo la vigilancia de la gestión fiscal y el control de resultados de la administración. Dicho control se ejercerá en forma posterior y selectiva, y las demás que se determinen por la Constitución y la ley.

Entendiéndose como Control Posterior la Fiscalización de los procesos, transacciones, actuaciones y todo tipo de actos, hechos y operaciones administrativos realizados por los sujetos de control, y de los resultados obtenidos por los mismos.

Así mismo, el control Selectivo corresponde a la elección mediante un procedimiento técnico de una muestra representativa de recursos, cuentas, operaciones o actividades para obtener conclusiones sobre el universo respectivo en el desarrollo del control fiscal.

La vigilancia de la gestión fiscal incluye el ejercicio de un control financiero, de gestión y de resultados, fundado en la eficacia, la eficiencia, la economía, la equidad, el desarrollo sostenible y el cumplimiento del principio de valoración de costos ambientales.

Los Contralores Territoriales tienen la atribución de prescribir los métodos y la forma de rendir cuentas los responsables del manejo de fondos o bienes públicos e indicar los criterios de evaluación financiera, operativa y de resultados que deberán seguirse.[2]

---

[1] ISSAI 1. Generalidades Numeral 1

[2] Constitución Política de Colombia - Articulo 119 - 267 – 268. Con referencia a la ISSAI 100 Marco de

1.1.3 Independencia

Las Contralorías Territoriales son órganos de control del Estado de carácter técnico, con autonomía administrativa y presupuestal para administrar sus asuntos en los términos y en las condiciones establecidas en la Constitución y en las leyes. Ver Modelo 01- PF Declaración de independencia.

Las Contralorías Territoriales mantendrán su independencia en lo concerniente a:

- Selección de los sujetos, asuntos, recursos o materias que serán auditados
- Planificación, programación, ejecución, presentación de informes y seguimiento de sus auditorías
- Organización y administración
- Cumplimiento de aquellas decisiones que, de acuerdo con lo dispuesto en el mandato, conlleven la aplicación de sanciones.[3]

1.1.4 Ámbito del control de las Contralorías Territoriales

Está orientado a evaluar la gestión fiscal de los entes, asuntos y temas objeto de control fiscal, a través del cumplimiento de las disposiciones normativas, de los instrumentos de planeación y de operación de todo nivel del que hacen parte, los cuales tienen asociados recursos públicos con la capacidad de crear, regular y producir bienes y/o servicios en cumplimiento de los fines del Estado.

1.1.5 Objetivos de la vigilancia y control de las Contralorías Territoriales

- Ejercer en representación de la comunidad, la vigilancia de la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes públicos
- Evaluar los resultados obtenidos por las diferentes organizaciones y entidades territoriales en cuanto al grado de eficiencia, eficacia, economía, equidad, el desarrollo sostenible y el cumplimiento del principio de valoración de costos ambientales.
- Generar una cultura del control del patrimonio del Estado y de la gestión pública
- Establecer las responsabilidades fiscales e imponer las sanciones pecuniarias que correspondan y las demás acciones derivadas del ejercicio de la vigilancia fiscal
- Procurar el resarcimiento del patrimonio público.[4]

1.1.6 Transparencia y rendición

Las Contralorías Territoriales de conformidad con los principios establecidos para

---

Referencia para la Auditoría del Sector Público Numeral 13

[3] Norma ISSAI 10. Principio 1

[4] Constitución Nacional Artículo 268, numeral 5

el desarrollo de las actuaciones administrativas, en especial las relacionadas con transparencia y publicidad están obligadas a rendir cuenta de sus actos y resultados, darlas a conocer al público e interesados, salvo lo que contenga reserva legal.[5] Igualmente deberá publicar en su respectiva página web los planes, las estrategias, los proyectos, las metas, los responsables y la distribución presupuestal de sus proyectos de inversión junto a los indicadores de gestión.

El Plan de Acción deberá estar acompañado del informe de gestión del año inmediatamente anterior. Igualmente publicarán por dicho medio su presupuesto debidamente desagregado, así como las modificaciones a este o a su desagregación[6].

Las Contralorías elaborarán los informes sobre la situación de las finanzas públicas e informe anual sobre el estado de los recursos naturales y del ambiente de acuerdo con la capacidad técnica, financiera y de recurso humano disponible.[7] Las Contralorías Territoriales garantizan el derecho de acceso a la información pública, los procedimientos para el ejercicio y garantía del derecho y las excepciones a la publicidad de información.[8]

Los informes de auditoría definitivos producidos por las Contralorías Territoriales serán remitidos a las corporaciones públicas quienes ejercen el control político. En las citaciones que dichas entidades hagan a servidores públicos para debates sobre temas que hayan sido materia de vigilancia en el proceso auditor deberá invitarse al Contralor o quien éste delegue, para que exponga los resultados de la auditoría.[9]

1.2 GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA

Este numeral desarrolla los principios fundamentales de la auditoría y proporciona información sobre los principios, propósitos, conceptos, marco de referencia, definiciones, los elementos y su proceso, el control fiscal interno y otros aspectos para la adecuada ejecución de los procesos auditores.[10]

1.2.1 Normas de auditoría

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI fijan los requisitos fundamentales para el correcto funcionamiento y la administración profesional de las Entidades Fiscalizadoras y los principios fundamentales en la fiscalización de las entidades Públicas. Estas son expedidas por la Organización Mundial de Entidades Superiores de Fiscalización – INTOSAI;

---

[5] Ley 1437 de 2011 - Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo – CPACA, Artículo 3
[6] Ley 1474 de 2011 – Estatuto Anticorrupción, Artículo 74
[7] Ley 330 de 1996 y Ley 272 de 2000
[8] Ley 1712 de marzo 6 de 2014 – "Por Medio de la cual se crea la Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones"
[9] Ley 1474 de 2011, articulo 123 - Estatuto Anticorrupción
[10] ISSAI 100. Introducción Numeral 6

en el caso de las Contralorías Territoriales, armonizado a través del SINACOF siguiendo los lineamientos de la Contraloría General de la República y están fundamentadas en el acápite de las Normas Internacionales de Auditoria - NIA para el sector público.

Las Normas Internacionales de Auditoría - NIA son el conjunto de normas que permiten a los auditores adelantar auditorías profesionales y de calidad, así como obtener de manera técnica la evidencia que soporte los resultados de auditoría.

Si durante la realización de las auditorías surgieran aspectos no contenidos en la guía de auditoría de las Contralorías Territoriales, podrán consultarse las normas indicadas a continuación:[11]

- Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI
- Directrices de INTOSAI para la buena gobernanza

En el contexto nacional, las normas de auditoría están implícitas en el presente documento, en las guías de auditoria y demás documentos que se expidan para la vigilancia y control fiscal.

1.2.2 Definición de auditoría

La auditoría y las demás actuaciones de fiscalización que adelantan las Contralorías Territoriales, se describen como un proceso sistemático en el que, de manera objetiva, se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos.

Proporciona evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de los sujetos, políticas, programas u operaciones gubernamentales, para determinar el cumplimiento de los principios de la gestión fiscal, en la prestación de servicios o provisión de bienes Públicos, y en desarrollo de los fines constitucionales y legales del Estado, de manera que le permita a las Contralorías Territoriales fundamentar sus opiniones y conceptos.[12]

Todas las auditorías del sector público parten de objetivos que deben ser distintos, dependiendo del tipo de auditoría y de manera particular teniendo en cuenta el sector, tipo de entidad, proceso o tema a evaluar. Las auditorías del sector público contribuyen a la buena gobernanza ya que:

- Proporcionan a los usuarios previstos información independiente, objetiva y confiable, así como conclusiones u opiniones basadas en evidencia suficiente y apropiada relativa a las entidades públicas
- Mejoran la rendición de cuentas y la transparencia, promoviendo la mejora

[11] ISSAI 100. Introducción Numeral 1. Propósito y Autoridad de las ISSAI Numeral 11
[12] ISSAI 100. La Auditoria del sector público y sus objetivos Numeral 18

continua y la confianza sostenida en el uso apropiado de los fondos y bienes públicos, y en el desempeño de la administración pública

- Fortalecen la eficacia tanto de aquellos organismos que, dentro del marco constitucional, ejercen labores de supervisión general y funciones correctivas sobre el gobierno, como de los responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos
- Crean incentivos para el cambio, proporcionando conocimiento y análisis completos para el mejoramiento continuo de los sujetos y puntos de control fiscal.[13]

1.2.3 Tipos de auditorías

En el ejercicio de control fiscal que le corresponde a las Contralorías Territoriales y en el marco de adaptación de las Normas ISSAI, se aplicarán tres tipos de auditoría que a continuación se definen, en las cuales se realiza un examen independiente, objetivo y confiable de la evaluación de los principios de la Gestión Fiscal:

1.2.3.1 Auditoría financiera y de gestión - AF

Este tipo de auditoria permite determinar si los estados financieros y el presupuesto reflejan razonablemente los resultados, si el presupuesto cumple con los principios presupuestales y sirve como instrumento de planeación y de gestión, y si la gestión fiscal se realizó de forma económica, eficiente y eficaz. Así mismo, comprobar que en su elaboración y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes.

El pronunciamiento sobre el fenecimiento de la cuenta se aplicará a los sujetos de control que se les practique este tipo de auditoria y los cuales han sido priorizados en el Plan de Vigilancia y Control Fiscal Territorial - PVCFT, de acuerdo con la capacidad técnica, operativa y de talento humano de cada Contraloría.

Para el fenecimiento de la cuenta, se tendrán presente los resultados de otro tipo de auditoría con alcance a la misma vigencia, en la cual se hayan encontrado situaciones de tipo fiscal.

El fenecimiento de la cuenta podrá emitirse no solo como resultado de una auditoría financiera y de gestión, sino también a través de un procedimiento especial, en aquellos casos en que la estructura organizacional y los recursos disponibles de la Contraloría Territorial respectiva no permitan auditar la totalidad de sujetos que rinden cuenta. Anexo 11-AF Instructivo revisión de cuenta e informes.

1.2.3.2 Auditoría de desempeño - AD

Mediante este tipo de auditoría, se determinan los resultados e impactos de la Administración Pública, con el fin de establecer si las políticas institucionales,

[13] ISSAI 100. La Auditoria del sector público y sus objetivos. Numerales 20-21

programas, planes, proyectos, acciones, sistemas, operaciones, actividades u organizaciones de los sujetos vigilados operan de acuerdo con los principios de eficacia, eficiencia, equidad, economía, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales.

1.2.3.3 Auditoría de cumplimiento - AC

Este tipo de auditoría, permite obtener evidencia suficiente y apropiada para establecer si la entidad, asunto o materia a auditar cumplen con las disposiciones de todo orden emanadas de organismos o entidades competentes, frente a los criterios establecidos en el alcance de la auditoría, cuyos resultados estarán a la disposición de los sujetos de control y de los usuarios previstos.

Se pueden llevar a cabo auditorías y otras actuaciones de vigilancia y control sobre cualquier asunto relevante que se vincule con las responsabilidades de quienes administran y se encargan de la gobernanza y del uso adecuado de los recursos públicos, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes que apliquen.[14]

Para el ejercicio del control fiscal se podrán aplicar sistemas de control como el financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, la revisión de cuentas y la evaluación del control interno. Otro tipo de evaluaciones que impliquen la aplicación de métodos y pruebas de mayor tecnología, eficiencia y seguridad, podrán ser adoptados por las Contralorías Territoriales, mediante procedimientos especiales.[15]

1.2.4 Enfoque de la auditoría

La auditoría y otras actuaciones de vigilancia y control que ejercen las Contralorías Territoriales tienen un enfoque basado en riesgos sobre la gestión fiscal, a partir del conocimiento del sujeto de control fiscal; es decir, el auditor en su etapa de planeación y de acuerdo a los objetivos de la auditoria debe comprender y entender el sector, naturaleza jurídica, condición (ejemplo: empresas en liquidación, intervenidas etc.), las políticas, sus macro procesos, procesos, asunto o materia a auditar, entorno en que opera, naturaleza de sus operaciones, mapas de riesgo, métodos, procedimientos utilizados y control interno, entre otros.

Dentro de este enfoque basado en riesgos, es importante identificar, comprender y evaluar los riesgos inherentes, de fraude, de control y de detección, a los que están expuestos los sujetos de vigilancia y control fiscal.

Lo anterior, implica profundizar en la evaluación de los controles, de manera que con base en los resultados de su evaluación se identifiquen: áreas críticas de los sujetos de vigilancia y control fiscal, políticas, planes, programas, proyectos, procesos o temas de interés a auditar, para establecer adecuadamente el tipo y

[14] ISSAI 100. Numerales 22-23
[15] Constitución Política Artículo 267

alcance de las pruebas de auditoría.[16]

1.2.5 Resultados esperados de la auditoría

El ejercicio del Control Fiscal, practicado por las Contralorías Territoriales, mediante la aplicación de los diferentes tipos de auditoria y otras actuaciones de vigilancia y control fiscal, se orienta a la consecución de resultados que permitan establecer si los recursos humanos, físicos, naturales, financieros y tecnologías de información y comunicación puestos a disposición de un gestor fiscal, se ejecutaron de forma eficiente, eficaz, económica y de manera transparente, en cumplimiento de los fines constitucionales y legales del Estado.

1.2.6 Elementos de la auditoría

La auditoría y otras actuaciones de vigilancia y control fiscal, que realizan las Contralorías Territoriales, son relevantes para la administración pública dado que la gestión de recursos públicos es un asunto de confianza. La responsabilidad resultante de la administración de los recursos públicos de conformidad con los propósitos previstos, se confía a una entidad o persona que actúa en representación de la ciudadanía.

Las auditorías del sector público aumentan la confianza de los usuarios previstos, ya que proporcionan información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a las desviaciones de las normas aceptadas o de los principios de buena gobernanza.[17]

1.2.6.1. Partes intervinientes de una auditoría.

Las auditorías y otras actuaciones de vigilancia y control fiscal, en el sector público involucran al menos a tres partes intervinientes: las Contralorías Territoriales, los sujetos de control y los usuarios previstos.

La relación entre las partes se debe ver dentro del contexto constitucional y legal específico para cada tipo de auditoría.

- **Las Contralorías Territoriales.** Son entidades de carácter técnico con autonomía administrativa y presupuestal y no tendrán funciones administrativas distintas de las inherentes a su propia organización. Ejercen la función pública de vigilar la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes públicos

- **Sujetos de control fiscal.** Comprende aquellos que han sido determinados por las Contralorías Territoriales mediante acto administrativo, los cuales manejan bienes y recursos públicos para la prestación de servicios a los ciudadanos, de

[16] (ISSAI 100. Numerales 46-47)
[17] ISSAI 100. Numeral 24; ISSAI 100. Numeral 25

conformidad con lo señalado en los Artículos 2° y 3° de la Ley 42 de 1993 y/o las normas que la modifiquen, complemente o sustituya. Los Sujetos de Control rinden cuenta o informe ante las Contralorías Territoriales en las plataformas que para tal fin estas señalen, son responsables de la información y administración de la materia o asunto auditado, de tomar acciones sobre los resultados de las auditorías y asuntos de su competencia

- **Puntos de control fiscal.** Comprende las unidades básicas de gestión fiscal con autonomía administrativa, presupuestal o contractual perteneciente a un órgano o persona jurídica al cual debe reportar su gestión en primera instancia a fin de que sea consolidado por el órgano o entidad al cual pertenece

- **Usuarios previstos.** Son los individuos, organizaciones o áreas para quienes el auditor elabora el informe de auditoría. Para las Contralorías Territoriales son usuarios de los informes de auditoría y de otras actuaciones de vigilancia y control fiscal, la ciudadanía y entes de control político

1.2.6.2. Asunto, criterios e información de la materia a evaluar

La materia o asunto a evaluar se refiere a la información, condición o actividad que se mide o se examina de acuerdo con los criterios de auditoría establecidos. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características, dependiendo del objetivo de la auditoría. Una materia o asunto a evaluar se puede identificar y medir de manera consistente conforme a criterios, de modo que puede someterse a procedimientos para reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el dictamen o conclusión de la auditoría.[18]

Los criterios son los puntos de referencia o parámetros utilizados para evaluar el asunto o materia en cuestión. Cada auditoría y otras actuaciones de vigilancia y control fiscal deben contar con criterios adecuados a las circunstancias de la misma.

La información de la materia en cuestión se refiere al resultado de su evaluación o medición de acuerdo a los criterios. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características dependiendo del objetivo de la auditoría y el alcance de la misma.

1.2.6.3 Confianza y aseguramiento en la auditoría

Las auditorías y otras actuaciones de vigilancia y control fiscal proporcionan información con base en evidencia suficiente y apropiada, y los auditores deben llevar a cabo procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas. Sin embargo, debido a limitaciones inherentes, las auditorías nunca pueden dar una seguridad absoluta.

[18] ISSAI 100. Numeral 26; ISSAI 100. Numeral 27; ISSAI 100. Numeral 28; ISSAI 100. Numeral 31

Niveles de aseguramiento

La seguridad puede ser razonable o limitada. La seguridad razonable es alta, pero no absoluta. La conclusión de auditoría se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión de la Contraloría Territorial, el asunto o materia en cuestión cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información refleja una situación razonable y verdadera de conformidad con los criterios aplicables.

Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión de auditoría señala que, con base en los procedimientos realizados, no se ha detectado que el asunto o materia en cuestión no cumpla con los criterios aplicables.

Los procedimientos realizados en una auditoría de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme con el juicio profesional del auditor, significativo para los usuarios previstos. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de la seguridad dada.[19]

1.2.6.4 Limitaciones al trabajo del auditor

La imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada puede tener su origen en las limitaciones al trabajo del auditor y en la observancia de múltiples incertidumbres, de tal forma que el auditor considere que no es posible formarse una opinión o concepto.

Las limitaciones al trabajo del auditor tienen su origen en los siguientes aspectos:

- Circunstancias ajenas al control del sujeto auditado, por ejemplo, cuando los registros o soportes han sido destruidos por catástrofes naturales, etc.
- Circunstancias relacionadas con la ejecución de los procedimientos de auditoría o el momento de realización de los mismos, por ejemplo, falta de acceso a los soportes o evidencia de la información registrada, falta de acceso a herramientas tecnológicas; o cuando el auditor determina que no puede obtener suficiente evidencia con pruebas de detalle o analíticas sustantivas y adicionalmente ha determinado que los controles no son efectivos
- Limitaciones impuestas por los responsables de la dirección del sujeto de control, por ejemplo, demoras intencionadas del auditado en la entrega de información clave
- Limitaciones internas que operativamente la Contraloría Territorial no pueda suplir

En todos los casos antes de llegar a la conclusión de la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada, el auditor deberá determinar si es posible aplicar

[19] ISSAI 100. Numeral 33

procedimientos alternativos, por lo cual no se constituye una limitación al trabajo del auditor cuando este pudiera obtener la evidencia a través de la aplicación de estos.

1.3 PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA

La vigilancia de la gestión fiscal que ejercen las Contralorías Territoriales, es una función constitucional, que incluye el ejercicio del control de la gestión fiscal como medio de prevención, corrección y mejora, en el logro de resultados de los sujetos vigilados, identificando oportunamente los riesgos que comprometen el patrimonio público y aplicando los procesos para el resarcimiento de los fondos, bienes y/o recursos públicos.

En consistencia con la ISSAI y las Normas Internacionales de Auditoría, los principios de la auditoría, contienen los requisitos relativos a las Contralorías Territoriales, así como los relativos a los auditores, a la realización del trabajo, la producción y publicación de resultados de las auditorías y otras actuaciones de vigilancia y control fiscal.[20]

1.3.1 Principios generales

1.3.1.1 Ética e independencia

Los auditores y demás funcionarios de las Contralorías Territoriales, deben observar y respetar en su comportamiento personal y profesional, durante el proceso auditor y demás actividades laborales, el código de integridad adoptado por cada Contraloría.

Los principios éticos deben estar presentes en la conducta profesional de los funcionarios de las Contralorías Territoriales.

Las Contralorías Territoriales, desarrollarán políticas para adoptar los requerimientos éticos y destacar la necesidad de que cada auditor cumpla con ellos. Los funcionarios deben permanecer independientes de modo que sus informes sean imparciales y sean vistos de esa manera por las partes interesadas.

1.3.1.2 Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo.

Los auditores deben caracterizarse por mantener una conducta apropiada, mediante la aplicación del escepticismo, juicio profesional y diligencia debida durante toda la auditoría:

- **Escepticismo profesional.** Significa mantener la distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de las

[20] ISSAI 100. Numeral 33; ISSAI 100. Numeral 36.

evidencias obtenidas durante toda la auditoría. También implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos de los auditados

- **Juicio profesional.** Implica la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencia colectiva en el proceso de auditoría

- **Diligencia debida.** Significa que el auditor debe planear y conducir las auditorías de manera cuidadosa, exacta y activa

Los auditores deben evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su trabajo y la imagen institucional.[21]

1.3.1.3 Calidad del proceso auditor

La calidad del proceso auditor territorial y sus resultados se garantizan aplicando de manera articulada y simultánea las políticas adoptadas por las Contralorías Territoriales, así como los lineamientos establecidos en la presente Guía de Auditoria.

Es así, que el control de calidad incluye políticas y procedimientos a través de los cuales la Contraloría Territorial se asegura que todas las fases de un proceso de Auditoría (planeación, ejecución, informe y seguimiento) se lleven a cabo de conformidad con sus normas, reglas, procedimientos y las mejores prácticas de auditoría a nivel internacional.

El aseguramiento de la calidad es un proceso a través del cual la Contraloría Territorial evalúa y monitorea su sistema de control de calidad con la intención de proporcionar una seguridad razonable de que sus controles están funcionando de manera efectiva.

Igualmente, la dirección, la coordinación y la supervisión sobre las actuaciones desarrolladas en el trabajo auditor, son instrumentos que aseguran el control de la calidad y el logro de los resultados previstos.

Los auditores deben aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad, garantizando que se cumplan los requisitos previstos.[22]

La ISSAI 40 - Control de Calidad ofrece orientación general sobre el sistema de control de calidad establecido a nivel organizacional para cubrir todas las auditorías.[23]

[21] ISSAI 100. Numeral 37
[22] ISSAI 300/32. 2013
[23] Adaptado ISSAI 40

1.3.1.4 Gestión y habilidades del equipo de auditoría

Los auditores deben poseer habilidades, conocimiento, capacidad y experiencia necesaria para realizar la auditoría y otras actuaciones de vigilancia y control fiscal con profesionalismo, calidad y oportunidad. Esto incluye comprender y tener experiencia práctica en el tipo de auditoría y otras actuaciones de vigilancia y control fiscal que se van a realizar, estar familiarizado con las normas y la legislación aplicables, y conocer las operaciones de la entidad.

Las Contralorías Territoriales tienen la obligación de promover y desarrollar programas de capacitación, que permitan incrementar y fortalecer el desarrollo integral de los auditores, así mismo con el apoyo de la Contraloría General de la República - CGR, se brindará capacitación, entrenamiento y actualización en temas de auditoría requeridos por los auditores para la aplicación de esta GAT y de las demás normas que regulen el proceso auditor.

Las auditorías y otras actuaciones de vigilancia y control fiscal pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles dentro de las Contralorías Territoriales. En tales casos, se puede hacer uso de expertos para obtener el conocimiento o llevar a cabo tareas específicas o para otros propósitos, siendo en todo caso las Contralorías Territoriales las responsables por los resultados del trabajo, para lo cual cada entidad de control podrá reglamentar la forma de vinculación de estos expertos, los requisitos, los compromisos y las actividades que desarrollarán.[24]

Los servidores públicos que adelanten las auditorías, deben poseer, obtener y desarrollar las siguientes competencias y habilidades[25], de acuerdo con los roles que desempeñan:

- **Formación técnica y capacidad profesional.** Contar con formación y entrenamiento en la GAT y en técnicas y procedimientos de control fiscal micro y de auditoría.

- **Autoconfianza.** Reconoce las habilidades que posee, aplica las buenas prácticas y gestiona las lecciones aprendidas.

- **Análisis, síntesis y crítica.** Los auditores durante todo el proceso de la auditoría, examinan, estudian, observan, averiguan, comparan, descomponen, detallan toda la información que recopilan para comprender la materia o asunto a auditar, para estructurar las observaciones y hallazgos; resume e integra las situaciones detectadas para sustentar sus conclusiones y conceptos; aplica con destreza y rigurosidad los procedimientos de auditoría previsto en la GAT; y realiza una revisión crítica a los juicios emitidos por todos y cada uno de los funcionarios del equipo auditor con argumentos objetivos y técnicos.

[24] Numeral 45 de la ISSAI 100
[25] Conceptos adaptados del Diccionario de Competencias de la Universidad de Chile 2013.

- **Comunicación.** Contará con habilidades orales, de lectura y escritura, de tal forma que logra elaborar y emitir información, ideas y opiniones de manera precisa para cumplir con el objetivo y los propósitos de la auditoría, por tanto, escucha activamente, transmite mensajes claros y coherentes, tiene en cuenta a quién dirige el mensaje, selecciona el mejor canal para comunicarse y cuida el lenguaje no verbal.

- **Observación.** Será capaz de observar al sujeto de control, la materia o asunto o parte de ella como un todo, desde una perspectiva de sus relaciones internas y su interrelación con el entorno a nivel de subsector y sector.

- **Relaciones interpersonales.** Tendrá una relación de compromiso con la Contraloría, identificándose con la visión, misión, propósitos y objetivos institucionales, manteniendo buenas relaciones que conlleven al mutuo respeto y entendimiento con los miembros del equipo de trabajo y del sujeto de control fiscal.

- **Flexibilidad.** Se destacará por sus capacidades de orientación al cambio y de recibir y dar retroalimentación para lograr mejora en la auditoría con la aplicación de buenas prácticas de auditoría.

- **Capacidad para prevenir y resolver problemas.** Su actuar será de forma proactiva, sin perder el tiempo, y encontrando las soluciones más apropiadas para las dificultades, contratiempos o inconvenientes que se puedan presentar durante el desarrollo de la auditoría; así mismo escalará a los funcionarios competentes aquellos casos que pese a su esfuerzo no logró dar respuesta y que de no solucionarse oportunamente podrían afectar el ejercicio de la Auditoría.

- **Planificación y organización.** El auditor siempre tendrá presente los objetivos de la auditoría y para el cumplimiento de los mismos se fijará metas y prioridades para realizar las actividades que le fueron asignadas y por tanto organizará su trabajo utilizando el tiempo de la mejor manera posible con base en los cronogramas que se han estructurado en la auditoría.

- **Trabajo en equipo.** Durante todo el proceso de la auditoría el auditor propenderá por generar un ambiente de trabajo que se caracteriza por la cooperación, toda vez que escucha activamente a los demás miembros del equipo, propone soluciones a las situaciones expuestas en las mesas de trabajo y demás reuniones que sostenga con otros funcionarios de la Contraloría y las partes interesadas de la auditoría, llega a consensos que garanticen el cumplimiento eficiente y oportuno de los objetivos de la auditoría.

- **Capacidad de aprendizaje continuo.** El auditor, debe estar actualizado, mediante el estudio, comprensión y aplicación de las nuevas disposiciones sobre principios y procedimientos de la auditoría, por tanto, perfeccionará sus

conocimientos, competencias y habilidades en procesos permanentes de auto capacitación y formación profesional.

- **Liderazgo.** Bajo el entendido que liderar es la "habilidad de influir positivamente en uno mismo y posteriormente en otros, para cambiar la realidad que nos rodea", el auditor mantendrá su coherencia entre el hablar y el hacer, de tal forma que se convertirá en un referente en el ámbito profesional para los auditores que lidere. Asimismo, siempre estará dispuesto a compartir la información y el conocimiento, entre los miembros del equipo auditor.

- **Dedicación y esfuerzo.** Realizará su trabajo con la dedicación y el esfuerzo necesario para cumplir con los parámetros de calidad establecidos en la GAT, se esforzará continuamente por mejorar sus competencias y la calidad de su trabajo, así como asumirá las responsabilidades de acuerdo con sus habilidades.

En el marco de las competencias y funciones, las Contralorías Territoriales, se encargarán de adelantar las actividades de: Entrenamiento, capacitación y realización de los procesos de evaluación, reinducción, reentrenamiento y formación al personal que adelanta los diferentes procesos de auditoría que le permitan ejecutar los roles técnicos exigidos en el marco normativo del proceso auditor.

1.3.1.5 Identificación de riesgos de auditoría

En todos los tipos de auditoría se debe considerar el riesgo de auditoría (RA), el cual se valora en función del riesgo Inherente (RI), el riesgo de control (RC) y el riesgo de detección (RD), bien sea en forma cualitativa (alta, media o baja) o mediante la asignación de valores.

El riesgo de auditoría (RA)

Es aquel que existe en todo momento y que puede generar la posibilidad de que un auditor emita resultados errados o inexactos, que podrían modificar por completo la opinión o concepto emitido en un informe de auditoría.

Con base en los criterios de auditoría, el alcance de la misma y las características del tema, asunto o materia auditada, los auditores deben identificar y gestionar el riesgo de auditoría.

Así mismo, el riesgo de auditoría se refiere a la posibilidad de expresar un concepto diferente a la realidad de los hechos. El auditor debe llevar a cabo los procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, reconociendo que las limitaciones inherentes de todas las auditorías y otras actuaciones de vigilancia y control fiscal, implican que nunca se podrá proporcionar certeza absoluta sobre la condición de la materia o asunto en cuestión.

Cuando el objetivo es proporcionar una seguridad razonable, el auditor debe reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo, dadas las circunstancias de la auditoría.

En el proceso de gestionar el riesgo de la auditoría es necesario contemplar los siguientes aspectos:[26]

- El auditor debe aplicar los procedimientos necesarios para reducir a un mínimo aceptable el riesgo de formular conclusiones incorrectas
- La reducción de los riesgos de auditoría incluye los siguientes aspectos: anticipar los riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto y sus consecuencias, desarrollar procedimientos para abordar estos riesgos durante la auditoría y documentar qué riesgos serán abordados y de qué manera. El auditor debe evaluar si el alcance del trabajo efectuado es suficiente. Además, en el momento de formular la conclusión, el auditor determinará, sobre la base del nivel de riesgo identificado, si dispone de una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para evaluar la materia controlada a la luz de los criterios, a fin de formular una o más conclusiones
- El auditor podrá definir, mediante la identificación y la evaluación del riesgo inherente y de control de la entidad, la naturaleza y el alcance de los procedimientos de recopilación de evidencia necesarios para verificar el cumplimiento de los criterios. Cuanto mayor sea el nivel de riesgo, mayor será el alcance del trabajo de auditoría requerido a fin de reducir el riesgo de detección lo suficiente como para alcanzar un nivel aceptable de riesgo de auditoría

Para efectos de calcular el riesgo imputable al auditor, se tendrán en cuenta, el riesgo combinado obtenido en la fase de planeación, al confrontar el riesgo de incumplimiento (inherente) de los criterios, con el diseño de los controles; y los siguientes componentes adicionales:

Experticia, competencias y habilidades del auditor integrante del equipo de trabajo,[27] tanto de la instancia competente que dirige, supervisa y ejecuta; claridad de los objetivos o alcance de la auditoría; planificación y administración de los recursos; conocimiento previo de los sujetos de control donde se ejecuta el tema, la materia o asunto; herramientas y técnicas de auditoría; comprensión de la metodología; la atención del requerimiento del apoyo de un experto; conocimiento de la ISSAI de la auditoría; supervisión oportuna del trabajo del auditor y los canales de comunicación al interior del equipo de trabajo.

[26] ISSAI 4000 Norma para las auditorías de cumplimiento, numerales 52, 53, 56 y 57

[27] ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público numeral 25. Auditor: en la auditoría del sector público, el papel del auditor está a cargo del Titular de la EFS y de las personas a las que se les delega la tarea de realizar las auditorías. La responsabilidad general de la auditoría del sector público se establece conforme el mandato de la EFS.

Estos elementos deben ser analizados y documentados en el Papel de Trabajo PT 02-PF Gestión del riesgo de auditoría.

Así mismo, deben tomarse acciones oportunas tales como:

- Fortalecer la supervisión del trabajo del auditor
- Incentivar el uso de herramientas tecnológicas y metodologías de reconocido valor técnico que faciliten a los auditores determinar las muestras de auditoría
- Someter a consideración de la instancia competente, los riesgos identificados y evaluar si los procedimientos diseñados conducen a la detección de incumplimientos significativos de los criterios que se están midiendo en el tema, materia o asunto bajo examen
- Fortalecer las técnicas de auditoría implementadas evaluándolas periódicamente y realizar las mejoras correspondientes
- Dar fluidez a los canales de comunicación establecidos
- Realizar las gestiones necesarias para garantizar el apoyo técnico de un experto cuando al interior de las Contralorías Territoriales no se cuente con el talento humano con la experticia profesional o técnica requerida

Riesgo de detección (RD)

Está directamente relacionado con los procedimientos de auditoría que se apliquen, tienen relación con la no detección de la existencia de errores en el proceso realizado.

El riesgo de auditoría se evalúa durante toda la fase de Planeación, y en la presente guía, se establece su escala valorativa en los niveles: alto, medio o bajo. Igualmente se contemplan los criterios que deben ser evaluados para calificar los riesgos antes mencionados.

Por lo anterior, se deberá gestionar el riesgo de auditoría dentro de las auditorías, de conformidad con los "procedimientos" incluidos en esta guía y otros documentos relacionados con otras actuaciones de vigilancia y control fiscal.[28]

El riesgo inherente (RI)

Está asociado a la naturaleza del sujeto de vigilancia y control fiscal y es intrínseco a las actividades que desarrollan sin tener en cuenta los controles que de este se hagan a su interior; debe ser conocido por el auditor al practicar su examen, llevándolo a considerar la forma como se opera y las dificultades a las que está expuesto el sujeto. Este riesgo surge de la exposición que tenga el asunto o materia y la actividad en particular, así como la probabilidad de que lo afecten aspectos negativos.

El riesgo inherente es propio del trabajo o proceso, que no puede ser eliminado del

[28] Guía CGR. Versión 02; ISSAI 100. Numeral 41

sistema; es decir, en todo trabajo o proceso se encontrarán riesgos para las personas o para la ejecución del asunto o materia y la actividad en sí misma.

El auditor puede evaluar el riesgo inherente de que se produzca una desviación o error utilizando su juicio para evaluar una serie de factores, entre ellos: Riesgos que requieren una consideración especial de auditoría (riesgos significativos), con respecto a los cuales evaluará el diseño de los controles correspondientes y determinará mediante verificaciones si dichos controles se han aplicado de manera eficaz y continua a lo largo del período examinado.

Riesgo de control (RC)

Está marcado por los controles que tiene implementados el sujeto de vigilancia y control fiscal y las circunstancias en que lleguen a ser insuficientes o inadecuados, en perjuicio de la detección oportuna de irregularidades.

El riesgo de control es la posibilidad de que se produzca una desviación material que no sería evitada, o detectada y corregida a tiempo por los sistemas de control interno de la entidad o entidades auditadas. Cuando el auditor espera poder basarse en su evaluación del riesgo de control para reducir el grado de procedimientos sustantivos relativos al cumplimiento, efectuará una evaluación preliminar del riesgo de control, planeará y aplicará pruebas de controles para justificar la evaluación.

El riesgo inherente y el riesgo de control están en función del sujeto de vigilancia y control fiscal y del entorno de sus macro procesos, procesos y procedimientos. Cuando el auditor considere que el nivel de riesgo inherente o de control es mayor, exige un mayor número de pruebas sustantivas o mayor tamaño muestral.

1.3.1.6 Materialidad o importancia relativa

Los auditores deben considerar la materialidad o importancia relativa durante todo el proceso de auditoría. Un asunto se puede juzgar importante o significativo si existe la posibilidad de que el conocimiento de él influya en las decisiones de los usuarios previstos.

Determinar la materialidad o importancia relativa, es una cuestión de juicio profesional. Este juicio puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto. A menudo se considera en términos cuantitativos, pero también posee aspectos cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto sea importante por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser importante debido al contexto dentro del cual ocurre.
Las consideraciones sobre la materialidad o importancia relativa, afectan las decisiones concernientes a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de la auditoría, así como la evaluación de los resultados de la

misma. Estas consideraciones pueden incluir las preocupaciones de las partes interesadas, el interés público, los requerimientos regulatorios y las consecuencias para la sociedad.

1.3.1.7 Documentación

Los auditores de las Contralorías Territoriales deben preparar la documentación de auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas.

La documentación de auditoría debe incluir el plan de trabajo, el cual está conformado entre otros, por los objetivos, la estrategia, el alcance, la muestra y los programas de auditoría. Debe registrar los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, y sustentar los resultados comunicados de la auditoría.

La documentación debe elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor experimentado o sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda la naturaleza, los tiempos de ejecución, el alcance y los resultados de los procedimientos realizados, la evidencia obtenida en apoyo a las conclusiones de auditoría, el razonamiento detrás de todos los asuntos significativos que requirieron del ejercicio del juicio profesional, y las conclusiones relacionadas.

Todo lo anterior, debe quedar consignado en los papeles de trabajo, los cuales se constituyen en los registros efectuados por el auditor de la información obtenida en el desarrollo de la auditoría. En estos documentos, deben consignarse las evidencias que fundamentan las observaciones, los hallazgos, opiniones y conceptos.

El propósito de los papeles de trabajo es ayudar al auditor a documentar todos aquellos aspectos importantes de la auditoría, que proporcionan evidencia de que su trabajo se llevó a cabo de acuerdo con normas de auditoría contenidas en esta GAT, en cumplimiento del memorando de asignación, del plan de trabajo y programa de auditoría. Además, respaldan el informe de auditoría, sirven como fuente de información y facilitan la administración de la misma.

Los papeles de trabajo se pueden registrar en papel, en formato electrónico u otros medios, estos deben ser legibles, lógicos, completos, fáciles de entender y estar diseñados técnicamente. Todas las cifras, la información de los procesos evaluados del ente o asunto a auditar deben rastrearse fácilmente con los papeles de trabajo. Los archivos de los papeles de trabajo deben ser referenciados para la fácil identificación de los documentos.

El archivo, referenciación y marcas de auditoría de los papeles de trabajo, se hará de conformidad con el sistema que cada Contraloría Territorial tenga adoptado.
Los papeles de trabajo tienen, entre otros, los siguientes objetivos:

- Proveer el registro de los principales aspectos de la auditoría y de la evidencia que respalda las opiniones, observaciones y conclusiones de la auditoría
- Demostrar que el trabajo efectuado por los auditores fue realizado de acuerdo con normas de auditoría aplicables
- Servir como fuente para la preparación del informe de auditoría, así como confirmar y respaldar su contenido
- Aumentar la eficiencia y efectividad de la auditoría en ejecución, así como las futuras auditorías que se realicen en la misma entidad o a la misma materia o asunto auditado
- Facilitar y asistir las tareas de planeación y supervisión de las auditorías, especialmente mediante la consulta de la documentación sobre la comprensión y evaluación de la estructura de control interno, y las principales decisiones sobre la determinación de la materialidad y el manejo de riesgos de auditoría
- Ayudar al desarrollo profesional de los auditores utilizando su contenido en la preparación de trabajos y actividades de capacitación
- Respaldar, adecuadamente, el contenido de los informes de las auditorías en función de los hallazgos

Los papeles de trabajo más comunes y que se utilizan con mayor frecuencia en auditorías, son los de pruebas de detalle, de pruebas analíticas y de pruebas de controles.

Los de las pruebas de detalle, como su nombre lo indica son papeles de trabajo en los cuales el auditor consigna los análisis o pruebas específicas realizadas sobre la materia sujeta a auditoría.

En las pruebas de detalle, se describe el objetivo, las actividades desarrolladas, el tipo de evidencia obtenido, entre otras, lo que permite de manera sistemática y disciplinada dar trazabilidad a la prueba realizada y hacer más fácil el proceso de supervisión, así mismo la documentación de la prueba analítica, contiene por ejemplo la mención de una expectativa que por norma debe el auditor tener presente desde que diseña la prueba hasta que la ejecuta y hace sus conclusiones; y por último la documentación de las pruebas de controles, de acuerdo a la matriz de riesgos y controles de cada tipo de auditoría.

Estos papeles de trabajo tienen un esquema común y como tales contienen los siguientes elementos:

- Encabezado
- Columnas subsiguientes de izquierda a derecha con el nombre de la materia a examinar
- El significado de las marcas de auditoría cuando fuese necesario
- El trabajo efectuado; desde el Plan de Trabajo y todos los análisis y pruebas de auditoría realizados con la referencia de identificación de los papeles de trabajo donde se pueden localizar los detalles de la labor
- El análisis de variaciones; que es un espacio en el que el auditor consigna una

explicación razonable de las variaciones determinadas en la evaluación objeto de auditoría o bien que no las hubo de gran importancia

- Las conclusiones; mediante las cuales el auditor expresa su opinión sobre los resultados de las pruebas y estudio de control interno practicado sobre el análisis realizado

Para el registro de los papeles de trabajo diseñados en el desarrollo de la auditoría, se hará uso de las instrucciones impartidas en esta Guía para el manejo de documentos y conservación del archivo y de conformidad con las Tablas de Retención Documental - TRD diseñadas por cada Contraloría Territorial.

Marcas de auditoría. Las marcas de auditoría son símbolos o signos que se utilizan en el ejercicio de la auditoría para explicar en forma resumida, dentro de los papeles de trabajo los procedimientos efectuados por el auditor en cumplimiento del Plan de Trabajo.

El símbolo se coloca en algún sitio visible cerca de las cifras o elementos analizados y la explicación del significado debería ir inmediatamente después de las conclusiones y antes de las firmas de responsabilidad de la ejecución y revisión del trabajo.

El uso de marcas con significado uniforme o estandarizado resulta muy conveniente para facilitar la realización y revisión de los papeles de trabajo; de acuerdo a las necesidades y requerimientos de la auditoría, el equipo de trabajo definirá las marcas y unificará los criterios para su utilización, las aprobará en mesa de trabajo y se registran en los papeles de trabajo.

A continuación, se indican ejemplos de marcas típicas de auditoría que pueden utilizarse.

Figura 1. Marcas de Auditoría

Marca	Descripción de la marca
√	Cotejado, Comprobado y Correcto
√√	Verificado y Revisado con Documentación Fuente
Ω	Verificado con Libros Oficiales y Registros Auxiliares
Σ	Sumas Correctas Vertical
B	Sumas Correctas Horizontal
^	Cálculo Verificado
Θ	Circularizado
Θ√	Circularización Confirmada
¥	Inspección física
√	Operación autorizada
X	Documento no Conforme

En la revisión de los papeles de trabajo los supervisores y/o instancia competente y líderes de auditoría son los responsables de garantizar la utilización de las marcas aprobadas por los integrantes del equipo auditor.

No se deben colocar marcas en los registros y documentos originales de la entidad. Si el trabajo de los auditores se sustentó en tales registros y documentos, es suficiente que en el papel de trabajo correspondiente se indique la fuente y se describa el tipo de pruebas efectuadas, el alcance de éstas y las conclusiones alcanzadas.

Referencias cruzadas. Los papeles de trabajo que contienen información relacionada con otros deben ser referenciados para permitir al usuario trasladarse entre ellos sin ningún problema. A este procedimiento se le denomina "referencia cruzada" y su propósito es mostrar en forma objetiva, a través de los papeles de trabajo, las vinculaciones entre cuentas, datos, análisis, entre otros, y su correspondiente relación con procesos revisados, con los programas y el informe de auditoría.

Existen muchas prácticas formales para mantener referencia cruzada entre los papeles de trabajo; sin embargo, en general, el código de identificación del papel de trabajo hacia donde iría la información se colocará al lado derecho o en la parte inferior de la cifra por relacionar; en el papel de trabajo que recibe la información se colocará el código de identificación del papel de trabajo de donde viene justo al lado izquierdo o superior de la cifra o comentario por vincular. En uno u otro caso, el auditor de acuerdo con su juicio profesional establecerá este tipo de referencias y las dejará claras en sus papeles de trabajo.

La documentación debe registrase y conservarse de acuerdo con la naturaleza y su origen, los documentos y archivos producidos, recibidos o reunidos en el transcurso de las auditorías pueden ser electrónicos, físicos o en otros medios y serán tratados de acuerdo a las normas de archivo y al proceso de gestión documental de la respectiva Contraloría Territorial.

Los auditores tendrán en cuenta los instructivos y directrices que se emitan para el registro de la información y el ingreso de la documentación de las auditorías. De igual forma, se deben tener en cuenta las políticas y normas definidas por cada Contraloría Territorial, para el proceso de entrega y conservación física y digital de los documentos. La organización y clasificación de los expedientes de las auditorías, se realiza conforme a la Tabla de Retención Documental adoptada por cada Contraloría Territorial.[29] Ver Anexo 02-PF Administración documental.

[29] ISSAI 100. Numeral 42

1.3.1.8 Comunicación

ISSAI 1260.P4 "El auditor debe determinar cuáles son las personas o la persona adecuada dentro de la estructura de gobernanza de la entidad con la que va a comunicarse".

Las comunicaciones oficiales, tales como requerimientos de información, comunicación de observaciones y otros, deben ir dirigidas al representante legal del sujeto de vigilancia, quien es el responsable de la información que se entregue a la Contraloría. Estas comunicaciones oficiales deben ser firmadas por la instancia competente en cada Contraloría Territorial.

Las Contralorías Territoriales, a través de las instancias competentes deben establecer una comunicación eficaz durante el proceso de la auditoría; siendo esencial el mantener informada a la entidad sujeto de control y vigilancia fiscal sobre los asuntos relevantes relacionados con la auditoría, otorgándoles la oportunidad para que presenten pruebas documentadas, así como información pertinente respecto de los asuntos comunicados durante la ejecución de los procedimientos de auditoría. Esto es clave para el desarrollo de una relación de trabajo constructiva.

Durante el proceso de auditoría, el auditor debe validar que continúa comunicándose con las personas apropiadas especialmente cuando han existido cambios en la administración.

La comunicación debe incluir la obtención de información relevante para la auditoría y suministrarla a los sujetos vigilados.

La comunicación dentro del proceso auditor comprende:

- Comunicación del memorando de asignación de auditoria al equipo auditor y la declaración de independencia
- Comunicación al auditado del inicio de la auditoría: Mediante comunicación escrita, la Contraloría Territorial debe informar al representante legal del ente a auditar el inicio de la auditoria, junto con la presentación del equipo auditor, su coordinador y/o supervisor, solicitará la disposición efectiva en el suministro de información, de igual forma se aclara su responsabilidad en la oportunidad y confiabilidad de la misma remitiendo el oficio modelo de carta de salvaguarda para el diligenciamiento, la cual se firmará y entregará por parte del representante legal de la entidad al finalizar la fase de ejecución de la auditoría. Si el representante del ente auditado se niega a firmar la carta de salvaguarda, el equipo auditor dejará constancia de dicha situación, lo cual será considerado en los resultados del proceso auditor y cada contraloría evaluará las incidencias y acciones a seguir, de conformidad con la normatividad vigente
- La instalación de la auditoría se oficializa con la carta de presentación al sujeto de control. Cada Contraloría Territorial podrá realizar una instalación formal y presencial de la auditoria que se inicia

- La realización de las mesas de trabajo, le permite al equipo auditor interactuar respecto al conocimiento de la entidad, definición de criterios para evaluar el asunto o materia a auditar, análisis de información, evaluación de control interno, estrategia de auditoría, elaboración del plan de trabajo y programa de auditoría, evaluaciones, conclusiones, levantamiento de observaciones, validación de hallazgos y análisis de respuesta, elaboración de informe, entre otros. Dentro de la documentación también se incluirán las ayudas de memoria de las mesas de trabajo realizadas dentro del proceso de toda la auditoría
- Comunicar y trasladar al auditado las observaciones y hallazgos: Las observaciones son incluidas y comunicadas al ente auditado en el informe preliminar y/o carta de observaciones, con las presuntas incidencias que hayan sido validadas en mesa de trabajo. Sobre ellas el ente auditado tiene el derecho al debido proceso para dar respuesta sobre las mismas, de conformidad con lo señalado en la presente GAT

Con base en el estudio y análisis que realice el equipo auditor sobre las respuestas y evidencias y/o soportes que presente el ente auditado sobre las observaciones, éstas se podrán constituir en hallazgos.

Una vez logrado el consenso sobre los hallazgos en las mesas de trabajo, éstos deben ser incluidos como tal en el informe definitivo el cual será comunicado al sujeto de control y se debe proceder al traslado de los hallazgos a las autoridades competentes, según sea su connotación.

Todos estos aspectos quedarán consignados en una carta de compromiso de auditoría firmada por las partes[30] y debe ser diligenciada en el documento denominado Modelo 03-PF Carta de compromiso.

El informe final es liberado por quien corresponda de acuerdo a lo establecido en cada Contraloría Territorial.

1.3.1.9 Auditorías articuladas

Si en la programación del Plan de Vigilancia y Control Fiscal Territorial - PVCFT, acorde con la información presentada por el área de Participación Ciudadana, se determina que la auditoría se debe realizar en forma articulada con Organizaciones de la Sociedad Civil – OSC.

La forma de vinculación de las organizaciones sociales a una auditoría articulada y su realización, deberá ajustarse a lo que establezca el procedimiento definido por la Contraloría Territorial - CT. Por las características del tipo de auditoría, la información suministrada por la sociedad civil, se utilizará como insumo en la etapa de planeación estratégica y de acuerdo con los objetivos específicos del plan de trabajo, se podrían incorporar como evidencias de auditoría.

[30] ISSAI 100; ISSAI 200; ISSAI 300; ISSAI 400.

Al finalizar el proceso auditor, se comunicará el informe final de auditoría a la OSC (Organización Social Civil), de acuerdo con el procedimiento de auditorías articuladas definido por la CT, siempre y cuando no tenga carácter reservado.

El área que tenga a su cargo la participación ciudadana o la dependencia que haga las veces, será responsable de que las OSC vinculadas, tales como gremios, organizaciones académicas, ONG, veedurías ciudadanas o asociaciones, sean idóneas; para ello realizará una verificación previa de los requisitos de acuerdo con el procedimiento, en los que se analizará además el compromiso de la OSC de trabajar bajo los principios de confidencialidad, objetividad, seriedad, responsabilidad y reserva, así como la manifestación bajo declaración jurada de que no se encuentran incursos en inhabilidades, incompatibilidades y conflicto de interés con la entidad que se va a auditar.

1.3.2 Principios relacionados con las fases del proceso de auditoría

1.3.2.1 Planeación de la auditoría

Las Contralorías Territoriales planean su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente. La Planeación de una auditoría específica incluye aspectos estratégicos y operativos.

Estratégicamente, la planeación debe definir el alcance, los objetivos y el enfoque de la auditoría. Los objetivos se refieren a lo que la auditoría tiene previsto lograr. El alcance se relaciona con el asunto o la materia y los criterios que los auditores utilizarán para evaluar e informar sobre el mismo, y está directamente relacionado con los objetivos. Igualmente, la asignación apropiada de los equipos de auditoría, que realizarán el ejercicio auditor (número de profesionales y expertos), los perfiles profesionales y demás recursos técnicos requeridos.
El enfoque describirá la naturaleza y alcance de los procedimientos que se usarán para reunir la evidencia de auditoría. La auditoría, debe planearse para reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo.

La Planeación de auditoría, debe ser flexible y reaccionar ante los cambios significativos en las circunstancias y condiciones. Es un proceso reiterativo que tiene lugar durante toda la auditoría.

Los lineamientos de la auditoría se deben establecer con claridad

Incluyen el asunto, el alcance y los objetivos de la auditoría, el acceso a los datos, el informe que resultará de la auditoría, el proceso de auditoría, así como las funciones y responsabilidades de las diferentes partes relacionadas.

Se debe tener una comprensión integral de la naturaleza del sujeto que se va a auditar

Esto incluye la comprensión de los objetivos, las operaciones, el entorno regulatorio, los controles internos, los sistemas financieros y de otra índole, y los procesos comerciales relevantes, así como la investigación de las posibles fuentes de evidencia de la auditoría. El conocimiento se puede obtener a partir de la interacción regular con la administración, con los representantes legales y con otras partes interesadas. Esto puede requerir consultar a expertos y examinar documentos (incluyendo estudios previos y otras fuentes) para lograr una amplia comprensión del asunto que se va a auditar y de su contexto. Papel de Trabajo PT 05-PF Entendimiento del sujeto o asunto.

En el caso que durante este proceso el auditor, se encuentren indicios de la materialización de riesgos potenciales que no estén dentro del alcance de los objetivos del mismo, el equipo de auditoría deberá comunicarlos inmediatamente por escrito a la instancia correspondiente, según la estructura organizacional, para que esta defina las acciones correspondientes para lo pertinente.

Se debe conducir a una identificación y valoración de riesgos o un análisis del asunto a auditar

La naturaleza de los riesgos identificados, variará de acuerdo con el objetivo de auditoría. El auditor debe considerar y evaluar el riesgo de diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o representaciones erróneas que pudieran ocurrir en relación con el asunto o materia en cuestión. Se deben considerar tanto los riesgos generales como los específicos. Esto se puede lograr mediante procedimientos que sirvan para obtener una comprensión del sujeto y su entorno, incluyendo los controles internos pertinentes.

El auditor debe evaluar la respuesta de la administración, incluyendo la implementación y diseño de los controles internos para enfrentarlos. En su análisis, debe considerar los indicios reales de los problemas o desviaciones de lo que debería ser o esperarse. La identificación de los riesgos y su impacto en la auditoría deben considerarse durante todo el proceso de la auditoría.

Se deben identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoría

Los auditores, deben hacer averiguaciones y elaborar procedimientos para identificar y responder a los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de la auditoría. Deben mantener una actitud de escepticismo profesional y estar alertas ante la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría.

En el caso que durante este proceso el auditor encuentre indicios de la materialización de riesgos potenciales de fraude, el equipo de auditoría deberá

comunicarlos inmediatamente por escrito a la instancia correspondiente según la estructura organizacional de cada Contraloría Territorial, para que esta defina las acciones a seguir.

En la fase de Planeación, si es del caso, se puede valorar como insumo del proceso auditor, documentos generados en fuentes como: auditoría Interna; auditorías externas o consultorías que haya llevado a cabo el sujeto de control, relacionados con el asunto o materia a auditar.

En este sentido la responsabilidad principal del auditor es:[31]

- Identificar y valorar los riesgos de fraude. Conocer los factores internos y externos del riesgo de fraude que afectan la entidad y que pueden crear incentivos, oportunidad y/o presiones para que la administración u otros cometan fraude;

  Por ejemplo, se puede preguntar:

  - ¿Le han pedido alguna vez que evite u omita el procedimiento de control interno? Si es así, describa la situación, por qué ocurrió y qué sucedió
  - ¿Qué sucede cuando usted encuentra un error?
  - ¿Cómo determina si ha ocurrido un error?
  - ¿Qué clase de errores suele encontrar?
  - Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados;
  - Responder adecuadamente al fraude o indicios de fraude detectados; y
  - Trasladar los hechos presuntamente fraudulentos a las instancias competente

1.3.2.2 Ejecución de la auditoría

Las Contralorías Territoriales, dentro de la ejecución aplican los procedimientos y realiza las pruebas, a fin de obtener evidencia que soportará los resultados/hallazgos de la auditoría realizada.

Se deben aplicar los procedimientos de auditoría para evaluar los riesgos y proporcionar evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el informe de auditoría

Las decisiones en cuanto a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de auditoría tendrán un impacto en la evidencia que se obtendrá. La selección de procedimientos dependerá de la evaluación del riesgo o del análisis del asunto a auditar.

[31] ISSAI 100. Numerales 44-48

La evidencia de auditoría, consiste en cualquier información utilizada para determinar si el asunto o materia en cuestión cumple con los criterios aplicables. La evidencia puede tomar diversas formas, tales como registros de operaciones en papel y en forma electrónica, comunicaciones por escrito y en forma electrónica de fuente externa, observaciones hechas por el auditor y testimonios orales o escritos hechos por el sujeto auditado.

Los métodos para obtener la evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación, recalculo, repetición, procedimientos analíticos y/u otras técnicas de investigación. La evidencia debe ser tanto suficiente (en cantidad) para persuadir a una persona conocedora de que los resultados son razonables, como apropiada (en calidad) - es decir, relevante, valida y confiable. La evaluación del auditor sobre la evidencia debe ser objetiva, justa y equilibrada.

Asimismo, el auditor debe respetar todos los requerimientos respecto a la confidencialidad.

Se debe evaluar la evidencia de auditoría y concluir

Después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor revisará la documentación de la auditoría con el fin de determinar si el asunto ha sido auditado de manera suficiente y apropiada. Antes de sacar conclusiones, el auditor reconsiderará la evaluación inicial de riesgo y de materialidad a la luz de la evidencia recolectada, y determinará, si es necesario, realizar procedimientos adicionales.

El auditor deberá evaluar la evidencia de auditoría con el objetivo de obtener resultados/hallazgos. Al evaluar la evidencia de auditoría y la materialidad sobre los hallazgos, el auditor debe tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos.

Con base en los resultados o hallazgos, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o materia en cuestión.[32]

Evidencia de auditoría

La evidencia de auditoría que soporta la opinión, conceptos resultados y conclusiones; debe ser suficiente y adecuada e incluye tanto la información presupuestal, financiera, de gestión y administrativa.

La evidencia de auditoría debe ser adecuada y referenciada conforme a los lineamientos establecidos en cada Contraloría Territorial.

[32] ISSAI 100. Numerales 49-50

La evidencia de auditoría es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de los procedimientos en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como:

- Auditorías anteriores, siempre y cuando el auditor determine que se han producido cambios relevantes
- Los procedimientos de control de calidad
- De otras fuentes internas o externas al sujeto de control

Adicionalmente en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información, ya sea por la negativa de la dirección del sujeto de control a realizar una manifestación que se le haya solicitado o por otras razones, que también constituye evidencia de auditoría, la cual debe ser adecuadamente soportada.

La seguridad razonable, se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

La suficiencia, es una medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia depende de la valoración de los riesgos realizada por el auditor, cuanto mayor sean los riesgos valorados mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría, y cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria. Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

Es adecuada a ser una medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se fundamenta la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

Se requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para sustentar su opinión, de acuerdo con su juicio profesional.

A continuación, se relacionan los tipos de evidencias:

- **Analítica.** Surge del análisis y verificación de los datos, puede originarse en los resultados de operaciones de la vigencia auditada, en comparaciones con normas prescritas, operaciones anteriores, otras operaciones y transacciones.

- **Física.** Se obtiene mediante la inspección u observación directa de actividades, documentos y registros relacionados con el objetivo del examen.

- **Documental.** La manera más común de encontrar este tipo de evidencia es en la clasificación de documentos. El auditor debe valorar permanentemente la

confiabilidad de la evidencia documental utilizada para respaldar sus hallazgos, frente a los objetivos de la auditoria.

- **Testimonial.** Es la información obtenida de terceros, a través de cartas o declaraciones recibidas, en respuesta a indagaciones o por medio de entrevistas. Los registros de entrevistas pueden consistir en papeles de trabajo basados en notas de voz tomadas durante las entrevistas o transcripciones registradas de todas las conversaciones. La declaración verbal o escrita de un funcionario del sujeto de control tiene un valor limitado como evidencia.

- **Informática.** Se obtiene de los sistemas o aplicaciones, instalaciones, tecnologías y soportes informáticos. Requiere determinar la confiabilidad de la misma.

La evidencia de auditoría debe cumplir con los siguientes atributos:

- **Pertinente.** Para que sea pertinente, la evidencia debe ser válida y confiable. A fin de evaluar la pertinencia de la evidencia, se deberá considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de su validez o de su integridad. De ser así, deberá obtener evidencia adicional o revelar esa situación en su informe

  Los siguientes supuestos constituyen algunos criterios útiles para juzgar si la evidencia es pertinente:

  - La evidencia que se obtiene de fuentes independientes es más confiable que la obtenida del propio sujeto auditado
  - La evidencia que se obtiene cuando se ha establecido un sistema de control interno apropiado es más confiable que aquella que se obtiene cuando el sistema de control interno es deficiente, no es satisfactorio o no se ha establecido
  - Los documentos originales son más confiables que sus copias
  - La evidencia testimonial que se obtiene en circunstancias que permite a los informantes expresarse libremente merece más crédito que aquella que se obtiene en circunstancias comprometedoras (por ejemplo, cuando los informantes pueden sentirse intimidados)

- **Suficiente.** Es suficiente la evidencia objetiva y convincente que basta para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones expresadas en el Informe. La evidencia será suficiente cuando por los resultados de la aplicación de procedimientos de auditoría se comprueben razonablemente los hechos revelados. Para determinar si la evidencia es suficiente se requiere aplicar el juicio profesional

- **Oportuna.** Se refiere al momento en que se recopila, o periodo que abarca la auditoría, la evidencia debe ser actual. Si es conforme a la realidad, si es válida

- **Relevante.** La evidencia puede considerarse relevante con relación al objetivo de la auditoría, o con relación sólo en los términos de los objetivos de auditoría específicos. La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría y con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas por pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas por pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante.

  En cambio, cuando se comprueba si existe una subvaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas por pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas por pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y documentos de entrada sin la correspondiente factura.

- **Fiable.** La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluido, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación.

  Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas al sujeto de control, es posible que existan circunstancias que puedan afectar su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente externa independiente puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección puede carecer de objetividad.

  Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalidades sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:

  - La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes del sujeto de control
  - La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por el sujeto de control, incluido los relativos a su preparación y conservación, son eficaces
  - La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor, por ejemplo, la observación de la aplicación de un control, es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia, por ejemplo, la indagación sobre la aplicación de un control

- La evidencia de auditoría en forma de documento, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la obtenida verbalmente, por ejemplo, un acta de una reunión realizada en el momento en que tiene lugar la reunión, es más fiable que una manifestación verbal posterior sobre las cuestiones discutidas
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación

Finalmente, como resultado de la aplicación de los procedimientos contenidos en el plan de Trabajo y programa de auditoría y con la obtención y valoración de la evidencia, el equipo fundamenta sus conclusiones respecto del trabajo realizado e identifica, de ser el caso, las deficiencias de control interno en los incumplimientos o mayores elementos de juicio que permitan confirmar los hechos detectados.

Con fundamento en lo antes mencionado el equipo auditor debe estructurar las observaciones, lo cual consiste en elaborar y comunicar las desviaciones de cumplimiento junto con las posibles causas y presuntas responsabilidades establecidas por el equipo en sus análisis.

El Equipo Auditor podrá tomar las evidencias no previstas en esta Guía de Auditoria Territorial, de acuerdo con las disposiciones que regulen medios semejantes o según su prudente juicio, preservando los principios y garantías constitucionales según lo establecido en la normatividad aplicable. Ver Anexo 03-PF Técnicas de auditoría para obtener evidencia.

1.3.2.3 Elaboración del informe

Se debe preparar el informe con base en las conclusiones alcanzadas, para comunicar los resultados de auditoría al sujeto vigilado.

Los informes deben ser fáciles de comprender, estar libres de subjetividad, vaguedades o ambigüedades y ser completos. Deben incluir solamente información que está sustentada por evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y garantizar que los hallazgos se pongan en perspectiva y dentro de contexto.

En la elaboración del Informe de Auditoría, se deberán considerar los parámetros incluidos en la presente Guía, de conformidad con el tipo de auditoría que se esté ejecutando. Los informes deben contener las limitaciones al examen, análisis y opiniones que permitan contextualizar los hallazgos, la calificación de los macroprocesos y procesos factores evaluados y las conclusiones por cada uno de ellos.

Se debe preparar un informe con base en las conclusiones alcanzadas

La forma y el contenido de un informe dependerán de la naturaleza de la auditoría, los usuarios previstos, las normas aplicables y los requerimientos legales. Los informes describen en detalle el alcance, los hallazgos o conclusiones de la auditoría, incluyendo las consecuencias reales y potenciales pero probables y resultados, la respuesta o un resumen de la respuesta del auditado y el análisis y conclusiones del equipo de auditoría frente a las mismas; esta descripción facilita tomar acciones de mejora.

Beneficios de control fiscal

Los beneficios del control fiscal son la forma de medir el impacto del proceso auditor que desarrolla la Contraloría Territorial, por lo tanto, se deberá cuantificar o cualificar el valor agregado generado por su ejercicio. Los mismos, se derivan de los pronunciamientos, observaciones, hallazgos o planes de mejoramiento.

1.3.2.4 Cierre de auditoría y publicación de resultados

Cada Contraloría Territorial, establecerá el término máximo a partir de la firma y liberación del informe final, para dar traslado de los hallazgos a las instancias competentes; así como para la ejecución de las actividades posteriores del proceso auditor y la entrega del expediente según las normas establecidas.

Los hallazgos con incidencia disciplinaria, penal y otras incidencias contenidos en el informe final, serán trasladados a las instancias competentes.

Los hallazgos con incidencia fiscal y solicitudes de proceso administrativo sancionatorio serán trasladados mediante el formato establecido para tal fin, junto con sus soportes a la dependencia encargada de adelantar estos procesos.

Una vez comunicado el informe final a la entidad auditada, se enviarán los archivos correspondientes para la publicación de los resultados en la página web de la contraloría, siempre y cuando no tenga carácter de reservado.

En los casos en que el informe de auditoría incluya resultados sobre la atención de denuncias ciudadanas, debe enviarse al proceso de participación ciudadana para garantizar la respuesta de fondo al denunciante, de acuerdo con lo establecido en el procedimiento adoptado para ese fin y demás normas que lo modifiquen o adicionen.

Cuando la auditoría se haya realizado en forma articulada con organizaciones de la sociedad civil, el reporte de los resultados se debe realizar de acuerdo con lo establecido en el procedimiento de articulación.

La publicación de informes en los medios de comunicación, será posterior al recibo

del informe por parte del representante legal del sujeto de control auditado en los casos, forma y por quien determine el Contralor.

1.3.2.5 Plan de mejoramiento y seguimiento

El auditado, como resultado de la auditoría cualquiera que sea su modalidad, deberá elaborar un plan de mejoramiento que atienda las deficiencias señaladas en el informe de auditoría, el cual será reportado a través del sistema que determine cada Contraloría Territorial.

Las Contralorías Territoriales, efectuarán vigilancia y control a las acciones que adopte el sujeto auditado sobre los resultados planteados en los informes de auditoría. El seguimiento se enfoca en determinar si el sujeto de control ha desarrollado acciones para atender los resultados del informe de auditoría.

Igualmente, las Contralorías Territoriales determinarán la efectividad de las acciones del plan de mejoramiento ejecutado por los sujetos vigilados. La efectividad consiste en la implementación de las acciones desarrolladas por el sujeto de control para contrarrestar las causas de los hallazgos, establecidos producto del ejercicio del control fiscal.

Los auditores, durante la fase de ejecución verificarán que los hallazgos hayan sido subsanados, así como si algunos de ellos se repiten, de lo cual dejarán evidencia en papeles de trabajo. Esta evaluación se realizará en las oficinas de control interno o en la dependencia o cargo que haga sus veces, verificando los informes y registros del seguimiento llevado a cabo por estas oficinas de acuerdo a la normatividad vigente. Lo anterior sin perjuicio, de que las Contralorías Territoriales, realicen evaluación a planes de mejoramiento cuando lo consideren pertinente.

Para el efecto, se debe tramitar el Papel de Trabajo PT 03-PF Evaluación plan de mejoramiento. Cada Contraloría Territorial establecerá los lineamientos para la presentación, seguimiento y evaluación del plan de mejoramiento.

Elementos del proceso auditor

1.3.2.6 Rendición de cuenta e informes de los sujetos de vigilancia y control fiscal.

El Contralor Territorial tiene dentro de sus atribuciones, las siguientes:

- Prescribir los métodos y la forma de rendir cuentas los responsables del manejo de fondos o bienes de las entidades del orden territorial e indicar los criterios de evaluación financiera, operativa y de resultados que deberán seguirse
- Revisar y fenecer las cuentas que deben llevar los responsables del erario y determinar el grado de eficiencia, eficacia y economía con que hayan obrado
- Exigir informes sobre su gestión fiscal a los servidores públicos del orden territorial y a toda persona o entidad pública o privada que administre fondos o

bienes de la Nación

La cuenta se define como el informe acompañado de los documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas por los responsables del erario. Cada sujeto de control conformará una sola cuenta que será remitida por el jefe del organismo a la Contraloría Territorial.

La información rendida como cuenta o informes, por parte de los sujetos de vigilancia y control fiscal y demás obligados al reporte de información en el Sistema de rendición de cuentas establecidos por la Contraloría Territorial, es un insumo obligatorio para que el ente de control programe y ejecute la auditoría Financiera y de Gestión, de Desempeño o de Cumplimiento.[33]

1.3.2.7 Fenecimiento de la cuenta

Es el pronunciamiento expreso, mediante el cual la Contraloría Territorial declara la conformidad o no de las operaciones, en cuanto al manejo legal, financiero, contable y técnico, los cuales determinan el cumplimiento de los principios de la gestión fiscal en un período determinado, producto de la evaluación de la gestión y resultados.

Este acto, será expedido por escrito, con fundamento en la decisión previa contenida en el informe de auditoría. Pueden presentarse los siguientes tipos de fenecimiento a saber:

- **Fenecimiento.** Si como resultado de la aplicación de la metodología para la evaluación de la gestión fiscal se declara la conformidad de las operaciones y el cumplimiento de los principios de la gestión fiscal en un período determinado.

- **No fenecimiento.** Si como producto de la revisión de la cuenta rendida por un sujeto de control, el concepto de la gestión fiscal integral es desfavorable, por la materialidad en los hallazgos con alcance fiscal, no se fenecerá la cuenta.

- **Fenecimiento presunto (Ficto).** Procede si al cabo del término establecido por cada contraloría mediante acto administrativo contado desde el momento de la rendición de la cuenta, la Contraloría territorial no emite ningún pronunciamiento sobre la misma, se entiende como fenecida.

La Contraloría Territorial abordara la revisión de la cuenta, teniendo presente criterios de complejidad o de riesgo fiscal de los sujetos de control. El fenecimiento de la cuenta podrá emitirse a través de un procedimiento especial, en aquellos casos en que los recursos disponibles, no permitan auditar la totalidad de la cuenta rendida. Anexo 11-AF Instructivo revisión de cuenta e informes.

Si con posterioridad a la revisión de cuentas de los responsables del erario, aparecen pruebas de operaciones fraudulentas o irregularidades relacionadas con

[33] Constitución Política. Artículo 268 Numerales 2-4

ellas, se levantará el fenecimiento y se iniciará el proceso de responsabilidad fiscal. El levantamiento del fenecimiento se hará mediante acto administrativo contra el cual no procederá recurso alguno.[34]

1.3.2.8 Evaluación del control fiscal interno - CFI

De conformidad con lo establecido en el numeral 6 del artículo 268 y en concordancia con el artículo 272 de la Constitución Política Colombiana, el Contralor Territorial tiene la atribución de "Conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado".

El control fiscal interno se abordará de manera transversal en cualquier tipo de auditoría, incluyendo procesos donde este inmerso el recurso público y validando la aplicación y efectividad de los controles definidos por la entidad auditada. (Proceso de contratación, adquisición de bienes y servicios, cuentas por cobrar, inventarios, entre otros).

Metodología para la evaluación del control fiscal interno

Para la evaluación del control fiscal interno en las auditorías, se deben identificar los procesos que involucren recursos públicos, así como los riesgos y controles de los mismos y se verificará la aplicación y efectividad del control.

En el papel de trabajo se registrará el nombre del proceso, el riesgo y los controles identificados y con base en las pruebas de auditoria califique la aplicación y efectividad del control para cada uno de los riesgos identificados por el sujeto de control y en estos términos se conceptúa sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno.

Calidad y eficiencia del control fiscal interno - CFI

La evaluación y calificación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno se determina de acuerdo con el puntaje asignado al riesgo combinado (Riesgo inherente final x diseño de controles) y la efectividad de los controles. Para efectos de la evaluación final de la calidad y eficiencia del Control Fiscal Interno, se han definido los siguientes rangos:

Tabla 1. Rangos de ponderación CFI

De 1.0 a 1.5	**Efectivo**
De > 1.5 a 2.0	**Con deficiencias**
De > 2.0 a 3.0	**Inefectivo**

[34] ***Sentencia No. C-046/94 Corte Constitucional:*** "La revisión puede concluir con el fenecimiento de la cuenta examinada si no se encuentran observaciones. En caso de identificarse en una cuenta fallas, inconsistencias, alcances u otras irregularidades de las que puedan derivarse responsabilidades a cargo del cuentadante, la misma deberá remitirse con todos sus soportes al órgano de control fiscal competente con el objeto de que por su conducto se adelante el respectivo proceso de responsabilidad fiscal.".

Con base en los resultados de la evaluación se emitirá el concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno.

1.3.2.9 Plan de trabajo y programa de auditoría

El plan de trabajo, contiene los programas de auditoría y se considera como la carta de navegación del equipo de auditoría para las fases de ejecución e informe, se elabora al final de la fase de planeación con base en el conocimiento e información obtenidos durante dicha etapa.

El propósito principal del plan de trabajo, es permitir al equipo auditor focalizar el proceso, comunicar nuevos requerimientos (evaluar y determinar la necesidad de incluir expertos) y propuestas, registrar la estrategia de auditoría para las fases de ejecución e informe, proporcionar una base de discusión sobre diferentes aspectos del proceso y servir como elemento de control de calidad y seguimiento de la auditoría

Los elementos que debe contener como mínimo el plan de trabajo son los siguientes:

- Objetivos y alcance de la auditoría
- Resumen del conocimiento del ente o asunto a auditar, partiendo de la determinación de la naturaleza jurídica de la entidad y en consecuencia la normativa aplicable en la materia, los resultados de la última auditoria, resultados del control fiscal interno, conocimiento general de la rendición de cuentas sobre el ente o asunto a auditar
- Muestra de auditoría, la cual se determinará mediante un procedimiento técnico de una muestra representativa de recursos, procesos, operaciones, etc. definiendo la materialidad que sustentarán las opiniones y conceptos que se emitan producto de las temáticas evaluadas
- Resumen del análisis de la evaluación de riesgos (riesgos significativos y riesgos de fraude), determinados en el análisis de la información del ente o asunto a auditar y en la prueba de recorrido
- Resultado de la evaluación del diseño de control, determinados en el análisis de la información del ente o asunto a auditar y en la prueba de recorrido
- Determinación de la materialidad. Se refiere a la importancia relativa de los hechos que por su cuantía o por su naturaleza, sustentan las opiniones y conceptos que se emitan sobre los macroprocesos y procesos evaluados. La información financiera y de gestión que se analice debe representar hechos económicos de acuerdo con su nivel de materialidad. Un hecho económico es material cuando, debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, puede alterar significativamente las conclusiones del proceso auditor
- Definición de la estrategia de auditoría
- Alcance y oportunidad de las pruebas: Enfoque de cumplimiento (enfocadas en

el sistema de control interno de la entidad, el diseño de controles) entre las que se encuentran pruebas de recorrido, sustantivo (aquellas que se enfocan en obtener evidencias del cumplimiento del proceso o procedimiento, tales como verificación documental, muestreo, selección, entre otras) o pruebas combinadas

- Cronograma de actividades para las fases de ejecución e informe de auditoría

Los programas de auditoria, inmersos en el plan de trabajo, tiene como propósito disponer de un esquema de trabajo que le permita al equipo auditor desarrollar sus tareas de manera coherente, lógica, teniendo en cuenta que los procedimientos se orienten a la revisión de fondo de la cuenta para determinar el cumplimiento o no de los principios de la gestión fiscal: de economía, eficacia, eficiencia, equidad, desarrollo sostenible[35] y valoración de costos ambientales, con énfasis en la medición de la efectividad (resultados e impacto).

Los programas de auditoria, son la guía del trabajo que va a realizar cada equipo auditor y se elabora por objetivo, asunto o línea a auditar, en ellos se establece:

- **Objetivos generales y específicos.** Deben tener coherencia con los procedimientos propuestos para realización de las pruebas de controles o sustantivas y deben apuntar al desarrollo del objetivo general de la auditoria.

- **Fuentes de criterios.** Es de donde emanan los criterios de auditoría y se encuentran, entre otras, en el acto administrativo de creación y funcionamiento, del sujeto de control, marco normativo aplicable para el sector al cual pertenece, disposiciones presupuestales, contractuales, contables. Adicionalmente, también hacen parte de estas fuentes las políticas, metas, guías, instructivos y procedimientos establecidos.

- **Criterios de auditoría.** Los criterios son el “deber ser” de lo que se evalúa en la auditoria, son los parámetros razonables, frente a los cuales deben evaluarse las prácticas administrativas, los sistemas de control e información y los procesos financieros. Los criterios resultan de las fuentes de criterio y se utilizan como base para determinar el grado de cumplimiento de normas, metas, planes, programas u objetivos del sujeto de control. Son el referente para evaluar la condición actual.

- **Procedimientos.** Son las actividades específicas que debe llevar a cabo el auditor en forma ordenada y razonable, con el propósito de lograr el objetivo planteado, recopilar evidencia y soportar hallazgos.

- **Responsable de la ejecución de los procedimientos.** Se deben identificar por cada auditoría.

[35] Este principio fue incluido en el Acto Legislativo 04 de 2019

- **Responsable de la supervisión o coordinación.** Será la persona que sea asignada para realizar la supervisión o coordinación del trabajo de auditoría. (Ver Capítulo 1, numeral 1.4.2 Roles del Proceso Auditor).

- **Tiempo programado y tiempo real.** Es el tiempo que se estima utilizar para cada procedimiento y el tiempo real utilizado una vez se concluya con cada procedimiento.

- **Referencia de los papeles de trabajo.** Es la identificación alfanumérica que se coloca en la parte superior derecha de los papales de trabajo.

Los programas de auditoría serán elaborados de acuerdo al tipo o clase de ente o asunto a auditar (distrito, departamento, municipio, empresas de servicios públicos, empresas industriales y comerciales del estado, empresas sociales del estado, entre otros.)

Los propósitos del programa de auditoría son:

- Cumplir los objetivos previstos para cada Macroproceso y proceso
- Establecer las fuentes y criterios de auditoría
- Describir los procedimientos de auditoría que se aplicarán

- Obtener evidencia de cada Macroproceso, proceso, criterios y aspectos evaluados

De dichos programas de auditoría se dará prioridad a aquellos procedimientos que permitan evidenciar asuntos con incidencia fiscal.

La ejecución del plan de trabajo y programas de auditoría, es responsabilidad del equipo auditor, por cuanto éste tiene conocimiento pleno de los procedimientos del ente o asunto a auditar y es el encargado de desarrollar el trabajo de campo.

El plan de trabajo que contiene los programas de auditoria deberá ser aprobado por la instancia competente y deberá surtirse dentro de los términos que se establezcan en el memorando de asignación. Ver Modelo 05-PF Plan de trabajo y programa de auditoria y Modelo 06-PF Cronograma de planeación, ejecución e Informe.

1.3.2.10 Control selectivo

Es la elección mediante un procedimiento técnico de una muestra representativa de recursos, cuentas, operaciones o actividades para obtener conclusiones sobre el universo respectivo en el desarrollo del control fiscal.[36] Ver Papel de Trabajo PT 04-PF Aplicativo muestreo.

En este contexto se definen los siguientes conceptos, así:

[36] Ley 42 de 1993 Artículo 5

- **Muestreo de auditoría.** Aplicación de procedimientos para seleccionar un porcentaje representativo de los elementos de una población o universo, que permita evaluarlos.

  De acuerdo con la naturaleza de la población o el universo en estudio y los objetivos específicos de la auditoría se debe seleccionar y utilizar un método de muestreo adecuado, y de ser necesario solicitar el apoyo especializado para este fin

- **Importancia relativa.** El equipo auditor definirá los criterios que considere necesarios para establecer la importancia relativa de la información objeto de análisis, diseñará y seleccionará la muestra que se defina en mesa de trabajo, o nivel de materialidad, relacionado con el error de muestreo que utilizará para el diseño de muestras, esto en concordancia con lo establecido en el memorando de asignación.

- **Determinación de la muestra.** Permitirá al equipo auditor establecer a qué proyecto, procesos, cuentas, contratos, partidas, u otra información, se les debe aplicar los procedimientos técnicos de control, para fundamentar los resultados de la auditoría.

- **Muestreo estadístico.** Implica la aplicación de procedimientos técnicos cualitativos y/o cuantitativos de tal manera que el auditor, obtenga y evalúe la evidencia de auditoría sobre alguna característica de los aspectos seleccionados a evaluar, que le permita inferir estadísticamente sobre el universo.

- **Muestreo no estadístico.** Implica la aplicación de criterios cualitativos relacionados con: capacidad técnica y operativa, importancia relativa, consideraciones del equipo de auditoría que a su juicio requieran ser evaluados, entre otros

1.3.2.11 Mesa de trabajo

Son espacios que se dan durante todo el proceso auditor. Son herramientas fundamentales, para el desarrollo de la auditoría, puesto que se constituye en un elemento integrador y reflexivo del proceso, posibilita la interacción permanente entre los profesionales auditores y contribuye al diálogo constructivo para mantenerse enterado sobre avances, resultados y acciones que se den durante el proceso. Los resultados de cada mesa de trabajo, se plasman en una ayuda de memoria en el formato establecido.

La evaluación y análisis para determinación de las observaciones que harán parte del informe preliminar, y la evaluación y calificación de los hallazgos para el informe definitivo, requerirán de mesa de trabajo. Ver Modelo 02-PF Ayuda de memoria.

1.3.2.12 Estructuración y tratamiento de observaciones y/o hallazgos

La observación y/o hallazgo de auditoría, es un hecho relevante que se constituye en un resultado determinante en la evaluación de un asunto en particular, al comparar la condición (Situación detectada - Ser) con el criterio (Deber ser). Igualmente, es una situación determinada al aplicar pruebas de auditoría que se complementará estableciendo sus causas y efectos.

En las Contralorías Territoriales, los hechos constitutivos de posibles irregularidades, se identifican con el término "observaciones de auditoría", que inicialmente se presentan como tal en el informe preliminar. Una vez evaluada la respuesta o descargos presentados por el sujeto de vigilancia y control y valorado y validado en mesa de trabajo, se configuran como "hallazgo" y bajo esta denominación se incorpora en el informe definitivo. En caso que una observación sea desvirtuada acorde a las conclusiones de la mesa de trabajo, será retirada del informe.

Todas las observaciones y/o hallazgos, determinados por la Contraloría Territorial, son administrativos, sin perjuicio de sus posibles incidencias fiscales, penales, disciplinarios o de otra índole que correspondan a todas aquellas situaciones que hagan ineficaz, ineficiente, inequitativa, antieconómica o insostenible ambientalmente, la actuación del auditado, o que vulnere la Constitución, la Ley y/o normatividad reglamentaria o impacte la gestión y el resultado del auditado (efecto).

Dentro del proceso de la auditoría, la atención se centra en la determinación y validación de observaciones y/o hallazgos especialmente con incidencia fiscal.
La evidencia que sustenta una observación y/o hallazgo, debe estar disponible y desarrollada en una forma lógica, clara, precisa y objetiva, en la que se pueda observar una narración coherente de los hechos consignados en los papeles de trabajo.

Características y requisitos de la observación y/o hallazgo

La determinación, análisis, evaluación y validación de la observación y/o hallazgo debe ser un proceso cuidadoso, para que éste cumpla con las características que lo identifican, las cuales exigen que éste debe ser:

Tabla 2. Características de la observación y/o hallazgo

CARACTERÍSTICA / REQUISITO	CONCEPTO
Objetivo	La observación y/o hallazgo se debe establecer con fundamento en la comparación entre el criterio y la condición.
Pertinente	El hallazgo está basado en evidencia que es válida y confiable. El equipo auditor ha evaluado cuidadosamente si existen razones para dudar de la validez o integridad del hallazgo, y lo ha identificado así en los papeles de trabajo.

CARACTERÍSTICA / REQUISITO	CONCEPTO
	En general, la evidencia es más pertinente si se genera directamente por el equipo auditor, proveniente de un sistema de información o procedimiento que identifique los controles establecidos por la entidad apropiadamente y está basada en documentos originales. La evidencia testimonial es más pertinente si los informantes se pudieron expresar libremente, sin intimidación y distracciones.
Factual (de los hechos, o relativo a ellos)	Deben estar basados en hechos y evidencias precisas que figuren en los papeles de trabajo. Presentados como son, independientemente del valor emocional o subjetivo.
Relevante	Que la materialidad y frecuencia merezca su comunicación e interprete la percepción colectiva del equipo auditor.
Claro y preciso	Que contenga afirmaciones inequívocas, libres de ambigüedades, que esté argumentado y que sea válido para los interesados.
Suficiente	Está basado en evidencia que identifica las brechas entre el criterio y la condición en forma razonable. La suficiencia de la evidencia requiere aplicar el juicio profesional de los miembros del equipo auditor.
Verificable	Que se pueda confrontar con hechos, evidencias o pruebas.
Útil	Que su establecimiento contribuya a la economía, eficiencia, eficacia, equidad y a la sostenibilidad ambiental en la utilización de los recursos públicos, a la racionalidad de la administración para la toma de decisiones y que en general sirva al mejoramiento continuo de la organización.

Aspectos a tener en cuenta para validar la observación y/o hallazgo

Para que el equipo auditor tenga seguridad en la realidad de la observación y/o hallazgo, la información que lo soporta, los presuntos responsables y las conclusiones alcanzadas, en mesa de trabajo se debe tener en cuenta los siguientes aspectos:

Determinar y evaluar la condición y compararla con el criterio

Consiste en establecer y reunir los hechos deficientes relativos a la observación, mediante el debate y la valoración de la evidencia en mesa de trabajo, para responder el qué, el cómo, el dónde y el cuándo de la ocurrencia de los hechos o situaciones. Este análisis incluye la comparación de operaciones con los criterios o requerimientos establecidos.

La condición, es la situación encontrada en el ejercicio del proceso auditor con respecto al asunto o materia auditada. De la comparación entre "lo que es - ser" -condición- con "lo que debe ser" -criterio- se pueden tener que la condición: se ajusta o no se ajusta, a los criterios.

Cuando la condición está acorde con el criterio, se considera que el auditado está

cumpliendo con la normatividad, políticas y parámetros establecidos para el cumplimiento de su misión y objetivos institucionales.

Cuando la condición no se ajusta a los criterios, se considera que el auditado no está cumpliendo con la normatividad, políticas y parámetros establecidos para el cumplimiento de su misión y objetivos institucionales.

Toda desviación resultante de la comparación entre la condición y el criterio, se identifica como una observación, la que es entendida como el primer paso para la constitución de un hallazgo. En la evaluación de condiciones y criterios o normas, juega un papel importante el juicio profesional, la experiencia y la experticia del equipo auditor, así como los antecedentes y fallos proferidos anteriormente por hechos iguales o similares al caso objeto de estudio.

Este procedimiento, debe ser realizado cada vez que el auditor culmina su prueba de auditoría y debe quedar documentado en los papeles de trabajo.

Verificar y analizar la causa, el efecto y la recurrencia de la situación observada.

Una vez detectada la observación, el auditor debe establecer las causas o razones por las cuales se da la condición, es decir, el motivo por el que no se cumple con el criterio. Sin embargo, la simple observación de que el problema existe porque alguien no cumplió, el deber ser, no es suficiente para configurar una observación.

El auditor debe identificar, revisar y comprender de manera imparcial las causas de la observación antes de dar inicio a otros procedimientos. Es importante saber el origen de la situación adversa, por qué persiste y si existen controles para evitarlas, considerando que éstas son insumo fundamental para que el sujeto pueda formular el plan de mejoramiento.

Así mismo, se deben identificar los efectos, considerando éstos como las consecuencias de la materialización de los riesgos, que afectan el logro de los objetivos y de las operaciones de los sujetos de vigilancia y control fiscal.

Los efectos, actuales o potenciales, pueden exponerse frecuentemente en términos cuantitativos, tales como unidades monetarias, tiempo o número de transacciones. Cualquiera sea el uso de los términos, la observación y/o hallazgo debe incluir datos suficientes que demuestren su importancia.

El análisis del auditor, no solo debe incluir el efecto inmediato, sino los potencialmente de largo alcance, sean tangibles o intangibles.

Además, es necesario evaluar si las situaciones adversas son casos aislados o recurrentes y para este último caso indicar su frecuencia.

Evaluar la suficiencia, pertinencia y utilidad de la evidencia

- **Evidencia.** Prueba obtenida por cualquiera de los diversos procedimientos empleados por el auditor en el curso de una auditoría. La evidencia es competente, cuando es válida y confiable; es relevante cuando guarda una relación lógica y patente con el hecho a demostrar o refutar; es suficiente cuando es objetiva y convincente y sirve para sustentar las observaciones y/o hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor.

- **Los auditores deben aplicar los procedimientos de auditoría para evaluar los riesgos y proporcionar evidencia de auditoría suficiente y pertinente para sustentar el informe de auditoría**. Los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de auditoría tendrán un impacto en la evidencia que se obtendrá. La selección de procedimientos dependerá de la evaluación del riesgo o del análisis del problema.

Los métodos para obtener la evidencia de auditoría, pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación, recalculo, repetición, procedimientos analíticos y/u otras técnicas de investigación. La evidencia debe ser tanto suficiente (en cantidad) para persuadir a una persona conocedora de que los resultados son razonables, como pertinente (en calidad) - es decir, relevante, válida y confiable. La evaluación del auditor sobre la evidencia debe ser objetiva, justa y equilibrada.

Asimismo, el auditor debe respetar todos los requerimientos respecto a la confidencialidad.

- **Los auditores deben evaluar la evidencia de auditoría y sacar conclusiones.** Después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor revisará la documentación de la auditoría con el fin de determinar si el asunto ha sido auditado de manera suficiente y apropiada. Antes de sacar conclusiones, el auditor reconsiderará la evaluación inicial de riesgo y de materialidad a la luz de la evidencia recolectada, y determinará, si es necesario, realizar procedimientos adicionales.

El auditor deberá evaluar la evidencia de auditoría, con el objetivo de obtener resultados/observación. Al evaluar la evidencia de auditoría y la materialidad sobre la observación, el auditor debe tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos.

Con base en los resultados u observaciones, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o materia en cuestión.

- **Evidencia para la configuración del hallazgo fiscal.** Conjunto de documentos, registros fotográficos, archivos digitales, y demás material que permita comprobar la existencia cierta, clara, actual y precisa con la respectiva cuantificación de un daño patrimonial, la identificación de los presuntos autores

del hecho generador del daño fiscal que realizaron las acciones u omisiones y el nexo causal entre los dos elementos anteriores (el Daño Patrimonial y la acción u omisión de los autores del hecho generador del daño fiscal).

La evidencia de auditoría, se compila para entregar insumos de calidad al área de investigaciones, por cuanto allí es donde se determina la responsabilidad fiscal y por ende se califica la conducta.

Durante una auditoría, es usual que se presente la incertidumbre sobre la necesidad de recopilar evidencia adicional para tener seguridad en la validez de las conclusiones. En este caso es necesario tener en cuenta, frente a cualquier decisión, la relación costo/beneficio. La validez de la evidencia depende de las circunstancias en que se obtienen y la confianza que pueda dar al auditor. Por tanto, se provee una base racional para la formulación de opiniones y conceptos. Ver numeral 1.3.1.7 Documentación del Capítulo 1 de esta GAT.

Identificar y valorar los posibles responsables y líneas de autoridad

Una vez analizada la observación, el auditor debe identificar los responsables directos o indirectos de ejecutar las operaciones, así como los niveles de autoridad y responsabilidad con los cuales haya relación directa frente a la observación formulada, especialmente cuando se considera que ésta puede tener incidencia fiscal, penal, disciplinaria u otras incidencias, con el propósito de obtener la información necesaria para los trámites posteriores.

Los manuales de funciones, procedimientos y reglamentos internos, así como los compromisos laborales y comportamentales, acuerdos de gestión, concertados para la evaluación de desempeño y las órdenes de servicio o contratos de prestación de servicios, según la situación evaluada, son fuente importante para que el auditor determine las líneas de autoridad y la responsabilidad

Comunicar y trasladar al auditado las observaciones

Una vez logrado el consenso en mesa de trabajo frente al análisis y alcance de las observaciones de auditoría, deben ser comunicadas al auditado en el informe preliminar, para que presente los argumentos y soportes pertinentes; momento en que el auditado tiene la última oportunidad de ejercer el derecho de contradicción dentro del Proceso Auditor.

Las observaciones, deben incluir las presuntas incidencias que hayan sido validadas en mesa de trabajo por el equipo auditor, citando la normatividad vigente por la cual se le da esta connotación.

Evaluar y validar la respuesta del auditado

El auditado, deberá dar respuesta dentro del término establecido por la Contraloría

territorial posterior a la entrega de la comunicación. Cumplidos los términos, si no se ha obtenido respuesta, los auditores dejarán en firme el informe preliminar a título de informe final de auditoría.

Una vez recibida la respuesta y soportes aportados por el sujeto de control fiscal, el equipo auditor debe proceder a realizar el estudio de los argumentos expuestos, dejando evidencia en papeles de trabajo del análisis, documentando en ayudas de memoria las conclusiones realizadas. Si no satisface ni desvirtúa de manera idónea y soportada la observación de auditoría, la observación se establece como hallazgo; así mismo, se ratifican, retiran o modifican las presuntas incidencias comunicadas en la observación.

El resultado de esta evaluación y validación debe constar en actas, papeles de trabajo y en la ayuda de memoria con las razones técnicas y los soportes necesarios que sustenten la decisión tomada por el equipo auditor.

Cuando la respuesta del auditado, requiera de niveles superiores de consulta para llegar a un consenso al interior del equipo auditor, en la reunión de mesa de trabajo se convocará a la sesión al funcionario competente para decidir conforme a las normas de administración del proceso auditor.

1.3.2.13 Hallazgos con incidencia fiscal

Tratándose de hallazgos con incidencia fiscal, los responsables de dar traslado verificarán que los auditores hayan aportado las evidencias suficientes, pertinentes y conducentes para dar traslado del hallazgo a la instancia competente.

Para que el hallazgo fiscal opere como insumo para la apertura de un proceso de responsabilidad fiscal (procedimiento ordinario o verbal), debe tener las conclusiones soportadas en evidencias que apunten a los elementos requeridos para este fin, tales como:

- La existencia establecida de un daño patrimonial al Estado, por lo que no debe haber lugar a calificarlo de presunto. Es lo que se denomina certeza del daño
- Indicios serios establecidos sobre los posibles autores del mismo, de quienes sí se predica la presunción, pues su culpabilidad solo se define en un fallo con responsabilidad fiscal

De conformidad con el principio de unidad procesal y conexidad previsto en el artículo 14 de la Ley 610/2000, cada hecho generador de responsabilidad fiscal da lugar a una sola actuación procesal, por lo cual cada hallazgo fiscal debe tratarse y remitirse a responsabilidad fiscal por separado.

Los requisitos básicos a considerar en los hallazgos con incidencia fiscal son:[37]

[37] Art. 41 Ley 610/2000

- Señalar la naturaleza jurídica del sujeto auditado y la naturaleza de los recursos
- Establecer la fecha de ocurrencia de los hechos, para determinar con certeza la vigencia de la acción fiscal
- Mencionar la situación fáctica en la que se generó el daño patrimonial al Estado, refiriéndose al daño como un hecho cierto, señalando a quienes intervinieron en su producción o contribución al mismo, quienes tienen la calidad de presuntos responsables, identificando la dirección de su domicilio, su representante legal con nombres e identificación
- Proporcionar la normatividad aplicable a la situación generadora del daño patrimonial al Estado, es decir, comparar el ser con el deber ser según la norma
- Los presuntos responsables fiscales, en su condición de gestores fiscales, pueden ser servidores públicos o particulares, personas naturales o jurídicas:

  Si son personas naturales debe suministrarse los datos de sus nombres, documento de identificación, dirección de su residencia o lugar de trabajo para su ubicación para efecto de notificaciones.

  Si son personas jurídicas de derecho privado; se acompañará certificado de existencia y representación legal con fecha de expedición no superior a un mes, para tomar los datos de vigencia de la existencia, estructura de su conformación, representación legal y lugar de notificaciones oficiales.

  Si se trata de consorcios o uniones temporales, se requiere el documento de conformación de la respectiva asociación, la identificación del representante designado y dirección de localización y la identificación de sus integrantes con los soportes antes indicados según si son personas naturales o jurídicas.

Para la determinación del presunto responsable, se debe tener en cuenta: acto administrativo de la delegación para contratar cuando aplique, acta de posesión, manual de funciones, procedimiento documentado donde se originó el daño, hoja de vida, entre otros. Así mismo se deberá:

- Determinar con precisión el daño patrimonial y estimación de su cuantía, según la naturaleza de los recursos
- Igualmente señalar el plan, programa o proyecto al que pertenecen los recursos cuyo daño se predica y estimación de su cuantía
- Relacionar y aportar todas las evidencias que fueron acopiadas en la auditoría y que soportan la existencia del daño, así como las que apuntan hacia las personas que aparecen como presuntos responsables
- Señalar la dirección de la entidad afectada y demás información que permita realizar las notificaciones del caso
- Proveer información de las pólizas que amparan al presunto responsable, bien o contrato sobre el cual recaerá el objeto del proceso, riesgo amparado, vigencia del seguro, cuantía cubierta y sus condiciones generales y particulares
- Aportar Información y/o soportes que demuestren que los hechos fueron comprobados, y que la evidencia es suficiente, competente y pertinente y

sustenta las conclusiones del auditor. Prueba obtenida por cualquiera de los diversos procedimientos empleados por el auditor en el curso de una auditoría. La evidencia es pertinente, cuando es válida y confiable; es relevante cuando guarda una relación lógica con el hecho a demostrar o refutar; es suficiente cuando es objetiva y convincente y sirve para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor

- Aportar documentos, registros fotográficos, archivos digitales y demás material que permita comprobar la existencia cierta, clara, actual y precisa con la respectiva cuantificación de un daño patrimonial, la identificación de los presuntos autores del hecho generador del daño fiscal que realizaron las acciones u omisiones y el nexo causal entre los dos elementos anteriores (el Daño Patrimonial y la acción u omisión de los autores del hecho generador del daño fiscal)

Trasladar o hacer entrega del hallazgo al funcionario o entidad competente

Una vez comunicado el informe de auditoría, los hallazgos con incidencia fiscal, disciplinaria, penal o de otra connotación, serán trasladados por el funcionario correspondiente, a las autoridades competentes, dentro del término establecido por cada Contraloría Territorial. Los hallazgos con incidencia fiscal serán trasladados en el formato Modelo 07-PF Traslado de hallazgos fiscales; los disciplinarios, penales y otras connotaciones serán trasladados mediante comunicación escrita suscrita por el Contralor Territorial o por quien este delegue.

1.3.2.14 Conceptualización de beneficios del control fiscal

Son la forma de medir el impacto de la vigilancia y control fiscal que ejercen las Contralorías Territoriales. Se deberá cuantificar o cualificar el valor agregado generado por el ejercicio del control fiscal, bien se trate de acciones evidenciadas, que correspondan al seguimiento de acciones establecidas en los planes de mejoramiento o que sean producto del ejercicio auditor, tratamiento de PQRSD, observaciones, hallazgos o pronunciamientos efectuados que sean cuantificables o cualificados y que exista una relación directa entre la acción de mejoramiento y el beneficio.

Los beneficios, pueden ser cuantitativos y cualitativos y debe demostrase la relación directa entre la actuación de la contraloría y el beneficio.

Beneficios cuantitativos: Son recuperaciones y ahorros (Incluye las compensaciones de recursos). Siempre deberá detallarse su existencia y su medición, demostrándose como se originaron, contándose simultáneamente con los correspondientes soportes.

- **Recuperaciones.** Se relacionan con los bienes, recursos, derechos devueltos, restituidos, reintegrados o reembolsados al sujeto de control, o la cancelación, supresión o reducción de obligaciones inexistentes. Igualmente, las

recuperaciones de cuencas, acequias y humedales, rondas, espacio público, usos del suelo, población beneficiada por las acciones mencionadas, gracias a los pronunciamientos.

En resumen, se presentan recuperaciones con ocasión de las observaciones, cuando existe un aumento patrimonial sin erogación de fondos, producto de un incremento en los activos o una disminución en los pasivos, y recuperación del medio ambiente.

- **Ahorros.** Se originan cuando el sujeto de control realiza una acción preventiva o correctiva, y de esta manera se evita la erogación de recursos.

Igualmente, se puede determinar recuperaciones o ahorros potenciales, los cuales versan sobre los beneficios que cubren realizaciones futuras y obedecen a cálculos y proyecciones generados por la modificación de las condiciones de algunos derechos, compromisos u obligaciones que incrementan el patrimonio o producen mayores ingresos a los sujetos de vigilancia y control fiscal. En estos eventos se debe tener en cuenta la parte que se vaya causando y cobrando o pagando según se presente, la parte restante se reportara a medida que se verifique su realización.

- **Compensación.** Acción correctiva adelantada por un Sujeto de vigilancia y control o un particular ante un hallazgo o pronunciamiento de la Contraloría, que genere como resultado el resarcimiento por el daño causado al patrimonio fiscal y/o ambiental. Consiste en igualar en opuesto sentido el efecto negativo causado. La mitigación es la acción correctiva que genera como resultado la reducción de los efectos negativos del daño causado al patrimonio fiscal y /o ambiental.

En cada caso, deberá describirse y demostrarse plenamente la forma en que el riesgo patrimonial fue prevenido; que los ahorros, las recuperaciones, las compensaciones o las mitigaciones, efectivamente se produjeron; que la mejora en la gestión pública y prestación del servicio del sujeto de vigilancia y control fiscal resultaron reales, cuantificables o cualificados; todo lo anterior, con sus correspondientes soportes.

Beneficios cualitativos. Mejoramientos alcanzados por un sujeto de control para el fortalecimiento de la gestión pública y el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes.

1.4 FUNDAMENTOS DE LA AUDITORÍA

1.4.1 Planeación estratégica

Es el proceso de direccionamiento estratégico, donde se establecen las políticas, lineamientos, y estrategias para la planificación, programación, y seguimiento del Plan de Vigilancia y Control Fiscal Territorial - PVCFT, que se ejecutará en un

período determinado con el propósito de cumplir la misión de la Contraloría Territorial y realizar una vigilancia y control efectivo y oportuno a los recursos, en cumplimiento del mandato constitucional y legal.

1.4.1.1 Lineamientos del contralor

Con fundamento en el Plan Estratégico Institucional, el Contralor Territorial impartirá las políticas y objetivos que deberán ser observados para la elaboración, revisión, aprobación y modificación del PVCFT, como direccionamiento de los procesos auditores que se ejecutarán durante un período determinado. Estos lineamientos están orientados a tener en cuenta insumos en el desarrollo del proceso auditor.

1.4.1.2 Estrategias

Definen, el qué y el cómo se abordarán las auditorías que ejecutará la Contraloría Territorial en un período de tiempo. Están compuestas por el horizonte tanto de planeación del PVCFT como de la auditoría y los criterios de decisión para programar y ejecutar cada tipo de auditoría.

Horizonte de planeación - PVCFT

Para establecer el Horizonte de Planeación del PVCFT, debe tener en cuenta el contexto de los sujetos de control a vigilar y el ámbito de control de la Contraloría Territorial para el ejercicio del control fiscal. La planeación estratégica de las auditorías debe considerar los requerimientos del control fiscal macro y los propios por sujeto de control fiscal micro, el análisis de los insumos, con el fin de establecer los sujetos a auditar y el tipo de auditoría a desarrollar de acuerdo con los recursos de talento humano y tiempo disponible.

De esta manera, las auditorías que se programen deben responder a:

- **Requerimientos del control fiscal macro:** en cumplimiento del orden constitucional y legal frente al deber de rendir y presentar ante la Asamblea o Concejo los informes de Ley que la Contraloría Territorial produce. Los requerimientos del control fiscal macro contribuyen con la focalización y priorización del asunto a auditar, a partir entre otros, de los diagnósticos sectoriales (según ámbito de control de la Contraloría Territorial) y la priorización de políticas públicas a evaluar; cuyos resultados servirán de insumo fundamental en el desarrollo de los informes obligatorios.

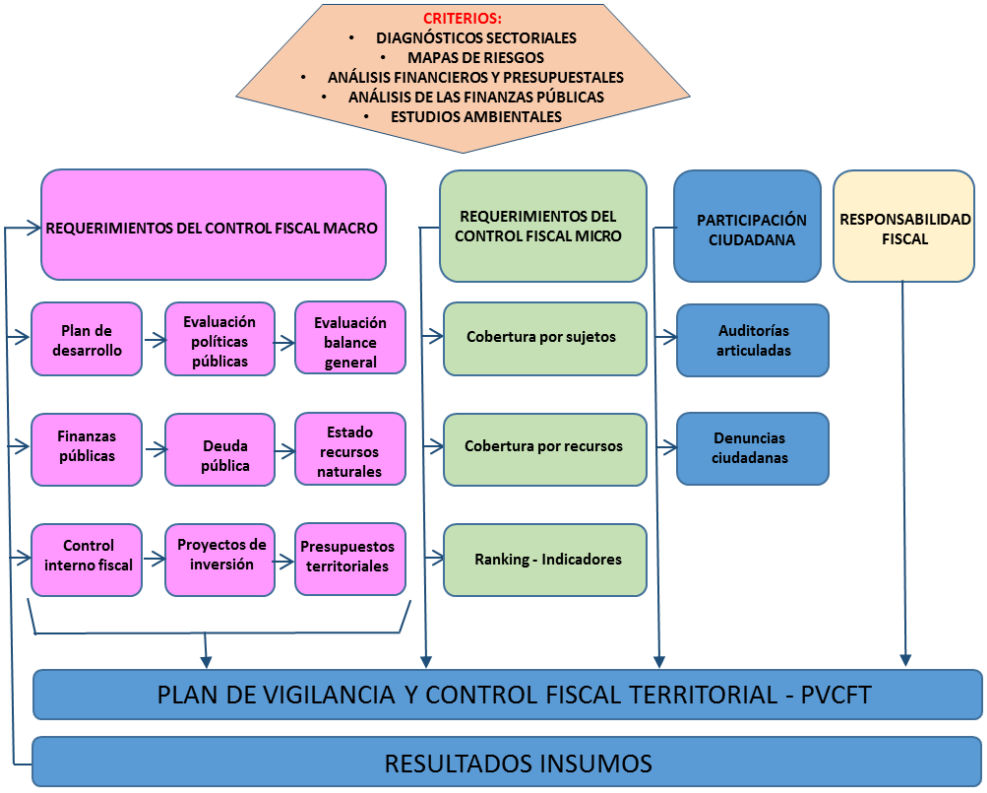
- **Requerimientos del control fiscal micro:** se deben considerar variables de cobertura por sujetos y/o recursos de vigilancia y control fiscal, construyendo un listado de los mismos, para determinar la exposición a los riesgos en cada uno de ellos.

- **Participación ciudadana:** se deben considerar consecuentemente la programación de auditorías con procesos de articulación y la atención de las denuncias ciudadanas, a efectos de lograr una efectiva participación de las organizaciones civiles en el ejercicio de la vigilancia y control fiscal y la generación de confianza por parte del ciudadano hacia la Contraloría Territorial, en la atención y efectiva respuesta a sus denuncias. Así mismo, con el objeto que el alcance del proceso auditor contemple la focalización de temas de impacto para la ciudadanía.

- **Procesos de responsabilidad fiscal:** en las auditorías que se programen y en su desarrollo, es necesario considerar el comportamiento histórico en la determinación de los hallazgos que han dado inicio a procesos de responsabilidad fiscal, con el propósito de que sirva de insumo en la focalización y especial atención en las auditorías a programar.

- **Insumos:** este horizonte puede estar fundamentado en diagnósticos y estudios sectoriales; mapas de riesgos; análisis financieros; comportamientos de las finanzas públicas; estudios ambientales, entre otros.

Figura 2. Criterio horizonte de planeación



Horizonte de Planeación de las auditorías

Hace referencia al periodo, en el cual se desarrollan las auditorías.

El período estará determinado por:

- Tipo de auditoría planificada (Financiera y de Gestión, Desempeño y/o Cumplimiento)
- Capacidad disponible del talento humano en las Contralorías Territoriales
- Perfiles profesionales disponibles del talento humano acorde con el tipo de auditoría e ejecutar
- Especificidades del sujeto de vigilancia y control fiscal, considerando entre otros las siguientes: complejidad (asuntos misionales); valor de los activos; presupuesto; contratación; organización interna; naturaleza y régimen jurídico; desconcentración y/o descentralización funcional
- Alcance del proceso auditor (sistemas de control a aplicar, factores de gestión a evaluar y vigencias a auditar)
- Requerimientos del control fiscal macro (temas de interés)
- Requerimientos del control fiscal participativo
- Requerimientos de insumo para los informes de ley

Se podrán llevar a cabo auditorías no planificadas, no sujetas a este horizonte, que se incluirán en el PVCFT.

1.4.1.3 Planificación del Plan de Vigilancia y Control Fiscal Territorial - PVCFT

Priorización y selección general de sujetos de vigilancia y control fiscal a auditar

Acorde con las políticas institucionales y lineamientos estratégicos, expedidos por el Contralor, se procederá a realizar el ejercicio de priorización y selección de sujetos de vigilancia y control fiscal a ser auditados bajo el PVCFT, observando el mandato constitucional y legal, y los tipos de auditoría establecidos.

Inventario de sujetos de vigilancia y control fiscal

Se plasma en una resolución interna, en la cual se actualiza el inventario de sujetos y sus puntos de control con el fin de determinar el universo sobre el cual se definirán las auditorías a incluir en el PVCFT.

Para lo anterior, cada Contraloría Territorial podrá clasificar los sujetos, puntos, dependencias o asuntos a auditar, de acuerdo con características similares que permitan una clasificación homogénea, teniendo en cuenta el ámbito de control y la estructura organizacional del Ente de control.

Priorización y selección de auditorías financieras y de gestión, de desempeño y de cumplimiento

Prioridades del control fiscal macro. Se atenderá a lo dispuesto en el Capítulo 1, numeral 1.4.1.2 y 1.4.1.3 de esta GAT.

Determinación del nivel de riesgo del sujeto de control. La matriz de riesgo fiscal que elabora la Contraloría Territorial podrá contemplar, entre otros, lo relacionado con los riesgos institucionales que se detecten, los requerimientos o necesidades de control y las denuncias presentadas por la ciudadanía, las Corporaciones Públicas y los medios de comunicación, así como la magnitud de los recursos administrados, con base en la metodología y los términos que se definan por cada ente de control. En caso de requerirse, la instancia responsable consolidará y socializará la matriz de riesgo fiscal.

Se podrá utilizar el Papel de Trabajo PT 01-PF Matriz de riesgo fiscal y Anexo 01-PF Instructivo matriz de riesgo fiscal, adaptados de acuerdo a los criterios establecidos por cada Contraloría Territorial.

Priorización de sujetos de vigilancia y control fiscal. La priorización se realiza mediante la utilización del Papel de Trabajo PT 01-PF Matriz de Riesgo Fiscal, como herramienta técnica que permite generar una clasificación de los sujetos de vigilancia y control fiscal, ordenados en forma descendente, conforme con el Nivel de Riesgo que obtuvieron.

Temas de prioridad regional. Son los programas y las materias que tienen cobertura regional y que son de interés de las Contralorías Territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, o de la ciudadanía, los cuales son definidos por cada Contraloría Territorial.

Estos temas entrarán como prioridad en el PVCFT, acorde con el tipo de auditoría pertinente para su evaluación.

Plan de Vigilancia y Control Fiscal Territorial - PVCFT

Es un documento de direccionamiento estratégico, que compila y contempla las decisiones de la alta dirección de las Contralorías Territoriales, respecto a la programación de auditorías a sujetos de vigilancia y control fiscal, políticas públicas, programas, proyectos de inversión, recursos públicos y temas de prioridad, sobre los cuales las Contralorías Territoriales ejercen vigilancia y control fiscal durante un período determinado.

Objetivos:

- Definir los sujetos de vigilancia y control fiscal a ser auditados, de acuerdo con el horizonte de planeación definido
- Registrar el tipo de auditoría, el objetivo general y el asunto o materia a auditar
- Identificar el presupuesto apropiado y ejecutado del asunto o materia a auditar
- Establecer las fechas estimadas de inicio y de terminación de las auditorías
- Optimizar el ejercicio de la vigilancia y control fiscal, considerando la disponibilidad del talento humano y de los recursos físicos, tecnológicos y

financieros y el aprovechamiento de los sistemas de información en el aplicativo que se disponga para tal fin
- Facilitar el seguimiento y control al desarrollo del proceso auditor

Programación y aprobación. El proceso de programación, se materializa en el PVCFT. En el sistema de información de auditorías dispuesto por cada Contraloría Territorial, se configura mediante la herramienta matriz de riesgo fiscal, en la que se determinan los sujetos de vigilancia y control fiscal a los cuales se les va a realizar auditoría en un período de tiempo, de acuerdo con la aplicación de los criterios antes indicados y definidos en la planeación estratégica.

Como parte del proceso de programación del PVCFT, se deben considerar, la disponibilidad del talento humano, los recursos técnicos, tecnológicos, físicos y financieros; así como, la determinación de tiempos y cronogramas requeridos para la ejecución del PVCFT.

Con base en los resultados obtenidos en la matriz de riesgo fiscal, la oficina de planeación o quien haga sus veces, el área o funcionario responsable, según la estructura organizacional, presentará al comité directivo o la instancia competente, el PVCFT consolidado para su respectiva aprobación.
Para la aprobación del PVCFT, el comité directivo o la instancia competente, deberá tener en cuenta, entre otras, las siguientes consideraciones:

- Cobertura en sujetos de vigilancia y control fiscal y el valor del presupuesto de la entidad a auditar.
- Talento humano disponible
- Disponibilidad de recursos financieros, físicos y tecnológicos.
- Programas de capacitación y reentrenamiento.

Con base en los ajustes requeridos a la programación del PVCFT, por la instancia competente, según la estructura organizacional y funcional, se realizará la correspondiente publicación y comunicación, según los métodos y/o procedimientos establecidos.

Una vez determinado y aprobado el PVCFT, se deben elaborar las asignaciones de trabajo.

Modificaciones. A partir de la aprobación del PVCFT, cualquier modificación se efectuará así:

- Los cambios referidos a inclusiones, modificaciones o retiros de auditorías, deben ser solicitados y aprobados por las instancias competentes según los procesos establecidos por cada Contraloría Territorial.

- Una vez se cuente con las aprobaciones, cada dependencia o grupo funcional debe realizar el ajuste respectivo en las asignaciones de trabajo - AT correspondientes, que sean del caso.

Seguimiento y monitoreo. El seguimiento será realizado por la instancia competente, a intervalos de tiempo claramente definidos. De acuerdo con los resultados de este seguimiento, el área responsable del proceso auditor tomará las medidas correspondientes con la debida oportunidad, de acuerdo con los métodos y/o procedimientos establecidos.

1.4.1.4 Asignación de auditoría

La asignación de auditoría contempla: ente o asunto a auditar, tipo de auditoría, objetivo general, objetivos específicos, alcance, designación del equipo auditor y las fechas claves del proceso.

1.4.1.5 Declaración de independencia

Todos los servidores públicos de las Contralorías Territoriales y particulares que se vinculen como apoyo en cualquier rol dentro del proceso auditor, deben declarar expresamente que mantienen la independencia respecto del sujeto de control a auditar, o manifestar la existencia o no de causales de impedimentos y conflicto de intereses relacionados con la auditoría asignada.

Si el impedimento o conflicto de interés, se llegare a presentar en el desarrollo de una auditoría, el funcionario incurso deberá comunicar inmediatamente por escrito al jefe del área de Control Fiscal o funcionario responsable, según la estructura organizacional y funcional, los nuevos hechos y causales presentados, para el trámite correspondiente.[38] Ver Modelo 01-PF Declaración de independencia.

1.4.1.6 Comunicación al auditado e instalación de la auditoría

El Contralor Territorial o su delegado previo al inicio de la auditoría, comunica por escrito la realización de la auditoria y conformación del equipo auditor. Posteriormente se realiza la instalación de la auditoria.[39]

Igualmente, de acuerdo con el tipo de auditoría, de requerirse y previo a la instalación de la misma, se podrá realizar una presentación a la(s) entidad(es) sobre el tema objeto de auditoría, e informar sobre la realización de visitas exploratorias y entrevistas preparatorias, de acuerdo con los métodos y/o procedimientos establecidos por el Ente de Control. Ver Modelo 04-PF Presentación de auditoría.

[38] ISSAI 30. P 22-26

[39] ISSAI 100.; ISSAI 200; ISSAI 300; ISSAI 400

1.4.1.7 Acciones post auditoría y evaluación del proceso auditor

Las acciones post auditoría y la evaluación del proceso auditor, serán desarrolladas por los funcionarios de acuerdo con su rol, sin perjuicio de las actividades que les corresponda adelantar y tiene los siguientes propósitos:

- Revisar y calificar el cumplimiento de los objetivos de cada auditoría ejecutada, de acuerdo con los métodos y/o procedimientos establecidos por el ente de control
- Verificar la presentación de los planes de mejoramiento en los plazos establecidos por cada Contraloría Territorial, de acuerdo con los métodos y/o procedimientos establecidos por el ente de control
- Al culminar el traslado de hallazgos a las autoridades competentes, reportar los beneficios del control fiscal, cuantificando y/o cualificando el valor agregado generado por el proceso auditor e informar a la comunidad sobre los logros y beneficios que las Contralorías Territoriales generaron como resultado de su gestión.
- Las demás que la Alta Dirección de la Contraloría Territorial crea pertinente, de acuerdo con los métodos y/o procedimientos establecidos por el ente de control

1.4.2 Administración y roles del proceso auditor

1.4.2.1 Administración

De conformidad a la estructura organizacional y funcional de cada Contraloría Territorial, se establecerán los comités que se requieran de acuerdo a su necesidad.

1.4.2.2 Roles del proceso auditor

Los roles del proceso auditor se definirán en cada Contraloría Territorial de acuerdo a su estructura organizacional, los cuales podrán ser:

- Supervisor o coordinador
- Líder del equipo de auditoria
- Equipo auditor
- Expertos

Supervisor o coordinador de auditoría

El supervisor o coordinador, debe garantizar la calidad de las auditorías en todas sus fases y actividades. En conjunto con el líder de auditoria, es responsable de direccionar al equipo de auditoría para garantizar el cumplimiento de los objetivos.

Sus principales actividades, son las siguientes:

- Direccionar y supervisar la ejecución de las auditorías a su cargo

- Conocer los sujetos de control fiscal y apoyar técnicamente a los auditores durante las diferentes fases del proceso de auditoría.
- Presidir o liderar las mesas de trabajo
- Asignar de manera coordinada, en mesa de trabajo con el equipo de auditoría, las actividades a desarrollar dentro del proceso auditor a cada uno de los integrantes del equipo
- Apoyar a los auditores en la valoración de riesgos y en la evaluación del control fiscal interno
- Revisar y validar planes de trabajo, cronogramas de planeación y ejecución, planes de visitas y requerimientos.
- Aprobar programas de auditoría que presente el equipo auditor
- Validar y aprobar muestras de auditoría, determinación del nivel de materialidad, el nivel de riesgo, selección de macro procesos, procesos, cuentas, temas y asuntos o áreas de evaluación de conformidad con el tipo de auditoria a su cargo
- Responder ante el superior jerárquico o quien haga sus veces por la oportunidad en la ejecución del proceso auditor
- Validar con el equipo auditor los resultados de la auditoría, observaciones y hallazgos de auditoría
- Consolidar resultados de auditorías
- Presidir la reunión de cierre de la auditoría
- Revisar y validar el proyecto de informe de auditoría y remitirlo al superior jerárquico o quien ejerza sus funciones según sea el caso
- Solucionar las controversias técnicas de su competencia, que surjan en desarrollo del proceso auditor
- Garantizar el oportuno traslado de los hallazgos

Líder de equipo de auditoría

El líder de auditoría, es un experto técnico integrante del equipo de auditoría que orienta la auditoría e interactúa con el supervisor y el auditado.

Sus principales actividades, son las siguientes:

- Conocer el sujeto de vigilancia y control fiscal a auditar
- Comprender la asignación del trabajo - AT, entender el objetivo general y los objetivos específicos y la matriz de riesgo
- Liderar al equipo de auditoría en la elaboración del plan de trabajo
- Precisar, con los demás integrantes del equipo auditor, las muestras de auditoría, el nivel de materialidad, el nivel de riesgo, selección de macro procesos, procesos, cuentas y aspectos significativos a evaluar
- Suscribir las comunicaciones oficiales de solicitud de información
- Consolidar los resultados de la valoración de riesgos y la evaluación del control fiscal interno
- Apoyar técnicamente y funcionalmente a los integrantes del equipo de auditoría en el cumplimiento de los objetivos de la asignación de actividades, el plan de trabajo, los cronogramas y programas de auditoría

- Validar, y estructurar con los demás integrantes del equipo auditor, los resultados de la auditoría, observaciones y hallazgos de auditoría
- Responder por la ejecución de los procedimientos de auditoría que le sean asignados
- Reportar beneficios de control fiscal del proceso auditor.
- Velar por la oportunidad en la ejecución y registro de actividades a cargo del equipo de auditoria

Equipo de auditoría

Sus principales actividades, son las siguientes:

- Conocer al sujeto de vigilancia y control fiscal y/o asunto a auditar
- Cumplir los objetivos de la asignación de actividades, el plan de trabajo, el cronograma y los programas de auditoría
- Elaborar cronograma de la fase de planeación.
- Determinar las muestras de auditoría, el nivel de materialidad, el nivel de riesgo, selección de macro procesos, procesos, cuentas y aspectos significativos a evaluar
- Realizar pruebas de recorrido para identificar riesgos y controles existentes en cada proceso significativo
- Evaluar diseño y efectividad de controles, valorar los riesgos y evaluar el control fiscal interno
- Elaborar el plan de trabajo y cronograma para las fases de planeación, ejecución e informe y sustentarlo
- Elaborar programas de auditoría
- Ejecutar procedimientos de auditoría y aplicación de pruebas de auditoría
- Responder por la calidad de la evidencia y la estructuración de observaciones y hallazgos
- Participar en mesas de trabajo
- Elaborar papeles de trabajo que evidencien y soporte el trabajo de auditoría.
- Analizar respuestas del auditado y dejar evidencia en papeles de trabajo de su estudio y conclusiones.
- Preparar la opinión, concepto o conclusiones sobre los resultados de la auditoría
- Elaborar y sustentar el proyecto de informe y realizar los ajustes requeridos

Las actividades señaladas en los numerales anteriores, se deben cumplir sin perjuicio de otras actividades específicas que determine cada tipo de auditoría.

Expertos

Son profesionales que reúnen los conocimientos especializados y la experiencia en un campo, profesión u oficio en particular, que por su especialidad y considerando el alcance de un proceso auditor, son requeridos por los equipos de auditoría para apoyar o emitir conceptos técnicos; igualmente deben firmar la declaración de Independencia.

El Contralor territorial, en caso de considerarlo necesario, podrá designar a un funcionario que posea competencias, idoneidad y experticia en responsabilidad fiscal con la función de orientar al equipo auditor en la estructuración de la observación con incidencia fiscal, y dependiendo de la respuesta del auditado, en la configuración y adecuado soporte del hallazgo.

En los eventos en los que, para el desarrollo de la auditoría, se requiera contar con conocimientos y habilidades especializados de disciplinas profesionales de las que no dispongan la Contralorías Territoriales en su planta de personal, se podrá hacer uso de expertos.

1.4.3 Solución de controversias en el proceso auditor

Las controversias, son diferencias de criterio de carácter técnico y/o jurídico, se presentan entre los roles del proceso auditor, su análisis y solución debe surtirse durante el proceso auditor; por parte del equipo auditor o por las instancias definidas en cada Contraloría Territorial. Las controversias pueden presentarse entre las siguientes instancias:

1.4.3.1 Controversias al interior del equipo auditor

Esta controversia, se comunicará al supervisor o coordinador de auditoría o quien haga sus veces, quien en mesa de trabajo planteará las alternativas y las acciones a emprender para dar solución a esta, dejando el registro en la ayuda de memoria; así mismo, se hará responsable del seguimiento y cumplimiento de las medidas adoptadas y del registro de la finalización de la controversia en las ayudas de memoria.

1.4.3.2 Controversias entre el supervisor o coordinador y el equipo de auditoría

En caso de presentarse controversia entre el equipo auditor y el supervisor o coordinador, este último informará a su superior inmediato para que emita su opinión y busque el consenso.

De persistir la controversia, la misma será dirimida por el superior inmediato, comité respectivo, o Contralor según el caso de cada Contraloría Territorial. Lo cual quedara registrado en acta, dejando como constancia la recomendación y la decisión.

1.4.3.3 Asignación de expertos técnicos

Procederá, cuando una controversia no logre ser solucionada por el equipo auditor, comité o el supervisor, la instancia competente designará un experto técnico, que interactúe con el grupo auditor, a fin de obtener mayores elementos que puedan

dirimir la controversia. En caso que no existan funcionarios que puedan prestar este apoyo se solicitará al Contralor la designación de este experto.

Los equipos técnicos, tendrán como único propósito apoyar la solución de la controversia sin constituirse en instancia de decisión. Su conformación será interdisciplinaria, e integrada por funcionarios expertos en auditoría y en materias afines al objeto de la controversia.

El equipo de expertos técnicos como resultado de sus actuaciones, deberá entregar el concepto y/o informe al Contralor.

El Contralor Territorial, podrá suspender los términos establecidos para el proceso auditor con el propósito que se adelanten las diligencias necesarias para solucionar la controversia. De dicha situación debe informarse a la Oficina de Planeación y/o área respectiva, para la pertinente modificación del PVCFT.

1.4.3.4 Interpretaciones técnicas y jurídicas de la presente Guía

Las interpretaciones técnicas sobre el contenido de la Guía de Auditoria Territorial le corresponden en primera instancia al jefe del área del proceso auditor y/o a la oficina de planeación o quién haga sus veces y las de carácter legal a la oficina jurídica o quien haga sus veces, de cada Contraloría Territorial.

1.4.4 Control de calidad de la auditoría

Consiste en asumir y seguir un conjunto de acciones planificadas y sistemáticas, con el objetivo de generar un producto acorde con los requerimientos de calidad de la vigilancia y control fiscal. Para lograr dicho propósito esas acciones deben seguir los estándares de las normas técnicas de calidad.[40]

1.4.4.1 Principio de calidad en el proceso auditor

Para el desempeño del proceso auditor, las Contralorías Territoriales establecen como principio La Calidad. Para integrar este principio con los demás requisitos de la ISSAI corresponde a las Contralorías Territoriales, ejercer el control de calidad definiendo las directrices y documentos necesarios.

El principio de calidad de las auditorías, es compromiso de toda la administración y roles del proceso auditor, resaltando la responsabilidad, el debido cuidado y diligencia profesional en el desempeño, seguimiento y monitoreo por parte de los funcionarios que ejerzan el rol o cumplan tareas de supervisión, para garantizar la calidad de sus resultados.

Para garantizar el principio de calidad, las Contralorías Territoriales tienen la obligación de promover y desarrollar programas especializados de capacitación y

[40] ISSAI 40

entrenamiento, relacionado con enfoque práctico en técnicas y herramientas de auditoría orientadas al control fiscal.[41]

1.4.4.2 Información del proceso auditor

La recolección y administración de la información del proceso auditor, se realiza a través del sistema de información con que cuenta cada Contraloría Territorial, lo cual permite analizar y monitorear el comportamiento y evolución del proceso auditor.

Lo anterior, permite contar con información integra, confiable y oportuna que facilita el control y toma de acciones correctivas y de mejora para el cumplimiento objetivos del Plan de Vigilancia Fiscal Territorial, procurando el mejoramiento continuo en el ejercicio del control fiscal.

1.4.4.3 Calidad y seguimiento al proceso auditor

Para asegurar la calidad del proceso auditor, se debe ejercer control sobre el desarrollo de las fases de la auditoría (Planeación, ejecución e informe y actividades complementarias).

Un apropiado control de calidad, proporciona la seguridad razonable de que:

- Las auditorías se realizan de acuerdo con la presente Guía de Auditoría Territorial
- Los informes emitidos por el auditor son apropiados en función de las circunstancias
- Se lleva a cabo una supervisión adecuada y debidamente documentada del proceso auditor

1.4.5 Revisión entre pares

1.4.5.1 Definición

Es la evaluación voluntaria, realizada entre Contralorías Territoriales; dichas revisiones cubrirán el ejercicio de la vigilancia y control fiscal, en lo que respecta al marco metodológico de las auditorías, según lo establecido en las ISSAI y las normas expedidas para este propósito. De esta manera, las Contralorías Territoriales, consideran la posibilidad de llevar a cabo una revisión entre pares.

1.4.5.2 Objetivo

El objetivo principal de esta revisión, es ayudar a las Contralorías Territoriales a implementar, ajustar y mantener el cumplimiento de las normas profesionales de la auditoría y demás procedimientos internos relacionados.

[41] Op Cit. ISSAI 40

Los objetivos específicos son:

- Identificar aquellas áreas y actividades que deberán ser optimizadas para contribuir a reforzar las capacidades
- Poder tomar las decisiones apropiadas para optimizar los procedimientos y sus actividades, para adaptarlos a las mejores prácticas
- Obtener una opinión independiente sobre el diseño y las operaciones realizadas en el marco de las normas que regulan el control fiscal

2. AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN - AF

La auditoría financiera y de gestión, se enfoca en riesgos y enfatiza su desarrollo en la aplicación del juicio o criterio del profesional durante todo el proceso auditor.

El objetivo principal de la Auditoría Financiera y de Gestión, se enfoca en determinar si la información financiera, presupuestal y de gestión de una entidad se presenta de conformidad con el marco regulatorio aplicable e incluye los siguientes productos:

- Concepto sobre la gestión de inversión y del gasto
- Opinión sobre el presupuesto
- Opinión sobre los estados financieros

Los anteriores productos, son los insumos para determinar el fenecimiento de la cuenta fiscal; cada Contraloría Territorial determinará la forma y términos para fenecer la cuenta de sus sujetos de control de acuerdo con el porcentaje de participación del patrimonio público.

2.1 GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN

Tal y como lo señalan las orientaciones adicionales sobre cuestiones del sector público mencionadas en las ISSAI, los objetivos de una auditoría financiera del sector público no suelen limitarse a expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco aplicable de información financiera.

Los objetivos, deben incluir aspectos importantes como el presupuesto, la gestión financiera (indicadores), la gestión de la inversión y del gasto. Además, la eficacia del control fiscal interno para identificar los casos de desviaciones o deficiencias del control.

Por lo anterior, las Contralorías Territoriales adaptan el nombre de Auditoría Financiera y de Gestión.

2.1.1 Definición de auditoría financiera y de gestión

ISSAI 200.4 “La auditoría financiera se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con la emisión de información financiera y el marco regulatorio aplicable”.

La auditoría financiera y de gestión en las Contralorías Territoriales, se enmarca en el Artículo 8° de la Ley 42 de 1993, el cual establece que “La vigilancia de la gestión fiscal del Estado se fundamenta en la eficiencia, la economía, la eficacia, la equidad y la valoración de los costos ambientales, de tal manera que permita determinar en la administración, en un período determinado, que la asignación de recursos sea la

más conveniente para maximizar los resultados…"; que en igualdad de condiciones de calidad los bienes y servicios se obtengan al menor costo; que sus resultados se logren de manera oportuna y guarden relación con sus objetivos y metas, entre otros.

Es un examen independiente, objetivo y confiable de la información financiera, presupuestal y de gestión de los sujetos de control, que permite determinar si los estados financieros y el presupuesto reflejan razonablemente los resultados y si la gestión fiscal se realizó de forma económica, eficiente y eficaz. Así mismo, comprobar que en su elaboración y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes.

2.1.2 Objetivos de la auditoría financiera y de gestión

ISSAI 200.4 **"El alcance de las auditorías financieras en el sector público puede estar definido por el mandato de las EFS como una serie de objetivos de auditoría adicionales…"**

Dependiendo del alcance y conforme a la normatividad vigente, la auditoría financiera y de gestión puede pretender algunos de los siguientes objetivos:

- Expresar una opinión, sobre si los estados financieros o cifras financieras están preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el sistema de información financiera o marco legal aplicable y si se encuentran libres de errores materiales, ya sea por fraude o error
- Expresar una opinión sobre la razonabilidad[42] del presupuesto teniendo en cuenta la normatividad aplicable para cada sujeto de control y en caso que aplique evaluar las reservas presupuestales para efectos de su refrendación.[43]
- Emitir un concepto sobre la gestión de inversión y del gasto
- Evaluar el control fiscal interno y expresar un concepto
- Emitir un concepto sobre el manejo del recurso público administrado o un concepto sobre la rentabilidad financiera de la inversión pública
- Ser insumo para emitir fenecimiento o no sobre la cuenta fiscal consolidada

Lo anterior son los insumos para emitir fenecimiento o no sobre la cuenta fiscal consolidada

Se debe tener en cuenta que, de acuerdo a la conformación patrimonial del sujeto vigilado, se seleccionan los objetivos de la auditoría.

Al momento de programar las auditorías en el Plan de Vigilancia de Control Fiscal Territorial - PVCFT, se definirán los objetivos que le aplican a cada una.

[42] Artículo 354 Constitución Política de Colombia; Artículos 36, 37, 38 y 39 Ley 42 de 1993.
[43] Artículo 40 Ley 42 de 1993.

2.1.3 Fases del proceso de auditoría financiera y de gestión

El proceso de auditoría financiera y de gestión, está conformado por tres fases y tres ejes transversales:

Figura 3. Fases de la auditoría financiera



Cada fase de la auditoría financiera y de gestión, contiene actividades que deben desarrollarse y documentarse de manera obligatoria:

2.1.3.1 Fase de planeación de la auditoría financiera y de gestión

Esta fase incluye principalmente:

- Definir el objetivo general y objetivos específicos
- Designar un equipo interdisciplinario que cumpla con el perfil, experticia, habilidades y competencias requeridas para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría
- Determinar el alcance: vigencias, requerimientos de la ciudadanía relacionados con la gestión financiera y de gestión, proyectos de la vigencia rendida y las vigencias anteriores que no hayan sido objeto de evaluación con sus respectivos procesos contractuales o que hayan sido objeto de evaluación y continúen en ejecución por varias vigencias
- Abordar la evaluación de los proyectos y la gestión contractual, no solo con el alcance de la vigencia de rendición, sino también de la vigencia en que se desarrolla la fase de ejecución de la auditoria
- Conocer el sujeto de control y su entorno
- Analizar y entender el marco legal aplicable
- Análisis de la cuenta rendida y determinar la selectividad
- Evaluar el control fiscal interno
- Evaluar el plan de mejoramiento
- Conocer los hallazgos de carácter financiero, presupuestal y de gestión de auditorías anteriores
- Identificar y valorar los riesgos en los estados financieros, presupuesto y procesos de gestión, para determinar lo que será objeto de evaluación
- Determinar la materialidad
- Determinar el enfoque de la auditoría

- Formular la estrategia y el plan y programa de auditoría junto con el cronograma
- Diseñar los procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada
- Realizar mesas de trabajo cuando a ello haya lugar

2.1.3.2 Fase de ejecución de la auditoría financiera y de gestión

Esta fase incluye principalmente:

- Desarrollar los procedimientos de auditoria definidos en el plan y programa de auditoría utilizando los papeles de trabajo diseñados para las diferentes temáticas objeto de evaluación, haciendo mayor énfasis en los relacionados con la evaluación de los principios de la gestión fiscal
- Modificar el plan y programa de auditoría cuando se considere necesario
- Recopilar y analizar la evidencia necesaria y suficiente con la ayuda de herramientas y técnicas de auditoria, que soporte la revisión de fondo de la cuenta
- Determinar si existen incorrecciones materiales
- Abordar hechos posteriores desde la fecha de corte de los estados financieros y la fecha cercana al dictamen
- Realizar mesas de trabajo con el equipo auditor para hacer seguimiento y control sobre la fase de ejecución de la auditoría y validación de observaciones y/o hallazgos
- Determinar la efectividad de la ejecución de las acciones del plan de mejoramiento producto de los hallazgos de vigencias anteriores
- Determinar la calidad y eficiencia del control fiscal interno
- Elaborar las observaciones con su posible connotación y comunicarlas al sujeto de control en el correspondiente informe preliminar o carta de observaciones según lo establezca cada CT, para que se ejerza el derecho de contradicción y defensa y determinar los posibles hallazgos

2.1.3.3 Fase de informe en la auditoría financiera y de gestión

Esta fase incluye principalmente:

- Analizar en mesa de trabajo la respuesta emitida por el sujeto de control y validar si la observación se mantiene como hallazgo y sus connotaciones
- Elaborar el proyecto de informe final para su revisión por parte del supervisor o quien haga sus veces
- Elaborar, comunicar y publicar el informe definitivo

Por otro lado, es necesario considerar en cada una de las fases los ejes trasversales, así:

- **Documentación.** Cada actividad de las fases de auditoría debe ser documentada desde el inicio hasta el final y observar las disposiciones de archivo y referenciación de documentos de conformidad con lo establecido en el Capítulo 1 Principios,

Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías de las Contralorías Territoriales.

- **Canales de comunicación.** Los integrantes del proceso auditor deben conocer los canales de comunicación internos y externos relacionados con el proceso.

- **Control de calidad.** Este eje incluye las actividades de supervisión desde la planificación de la auditoría hasta la comunicación del informe al sujeto auditado, así como, el aseguramiento de la calidad.

ISSAI 200 - Paginas 11-12 "Control de calidad. **El auditor debe poner en práctica procedimientos de control de calidad adecuados al nivel de trabajo, que proporcionen una seguridad razonable de que la auditoría cumple con las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables, y de que el informe del auditor es apropiado de acuerdo con las circunstancias".**

Para cumplir con este requerimiento los auditores deben recibir capacitación y entrenamiento con énfasis en la práctica, en todo lo relacionado con el ejercicio del control fiscal.

ISSAI 200 "45. Los auditores del sector público encargados de realizar auditorías de estados financieros de conformidad con las normas basadas en o consistentes con los principios de la ISSAI 200 están sujetos a cumplir con los requerimientos de control de calidad. Al desarrollar normas basadas en la ISSAI 200 o adaptar normas consistentes con la ISSAI 200"

Las Contralorías Territoriales, deben considerar la posibilidad de formular requerimientos relacionados con:

- La necesidad de que el supervisor de auditoria acepte la responsabilidad por la calidad total de cada trabajo de auditoría
- La necesidad de que el supervisor de auditoria se asegure de que el equipo de auditoría y cualquier experto externo contratado cuenten, en su conjunto, con la competencia y capacidad necesarias
- La necesidad de que el supervisor de auditoria acepte la responsabilidad por los resultados y desempeño de la auditoría, en especial: dirigiendo y controlando las fases de auditoría; asegurando que las revisiones se realicen de conformidad con las políticas y procedimientos de revisión de las Contralorías Territoriales

Igualmente, el auditor debe ejercer el autocontrol en las diferentes actividades del proceso de auditoría, que garantice el cumplimiento a cabalidad de sus funciones y por ende la calidad de los resultados de auditoría.
La responsabilidad del supervisor o quien haga sus veces en la calidad de los informes de auditoría, se enmarca desde la conformación del equipo auditor el cual

debe contar con los perfiles, experticia, habilidades y competencias necesarias que minimice los riesgos. Así mismo llevando a cabo controles permanentes en las diferentes fases del proceso de auditoría.

2.1.4 Auditoría financiera y de gestión preliminar

Como estrategia discrecional de cada Contraloría Territorial y teniendo en cuenta la naturaleza, complejidad y riesgos de los sujetos de control y vigilancia, se podrá programar el inicio de la auditoria antes de que finalice la vigencia fiscal a auditar, con el fin de garantizar pruebas de auditoria suficientes y adecuadas para emitir un dictamen técnico y objetivo, conforme a lo establecido en las ISSAI.[44]

Para este caso, se adelantará la auditoría financiera y de gestión en dos etapas, así:

Actividades antes de terminar la vigencia auditada:

- Conocimiento del sujeto a auditar
- Análisis de estados financieros a la fecha de corte intermedia que se establezca
- Conocimiento de la composición del presupuesto del sujeto de control.
- Pruebas de recorrido a procesos claves
- Identificación y valoración de riesgos
- Evaluación del control fiscal interno
- Materialidad y enfoque preliminar
- Plan de trabajo y programa de auditoría
- Diseño y ejecución de pruebas a la fecha de corte intermedia, a las cuentas de los estados financieros que tengan un alto nivel de riesgo en el manejo de los recursos
- Consolidación de observaciones en caso de que se presenten
- El tiempo de inicio de la auditoria antes de culminar la vigencia fiscal debe ser considerado en el Plan de Vigilancia y Control Fiscal de la vigencia siguiente
- Para decidir la realización de procedimientos sustantivos en períodos intermedios, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:
    - Un adecuado nivel de confianza en el entorno de control
    - Que la entidad pública pueda tener la información disponible cuando se le solicite
    - Un nivel de riesgo de incorrección material bajo[45]

[44] ISSAI 1330 "Directriz de auditoría financiera - las respuestas del auditor a los riesgos evaluados", ISSAI 1501 "Evidencia de auditoría" e ISSAI 1240 "Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros"

[45] NIA 330 A11. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al cierre del periodo. Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, mayor será la probabilidad de que el auditor decida que es más eficaz aplicar procedimientos sustantivos más cercanos al cierre del periodo, o en la fecha de dicho cierre, en lugar de en una fecha anterior, o aplicar procedimientos de auditoría sin previo aviso o en momentos imprevistos (por ejemplo, realizando procedimientos de auditoría en ubicaciones seleccionadas sin previo aviso).

- La naturaleza del tipo de transacción o del saldo contable y las afirmaciones relacionadas

Actividades posteriores al cierre de la vigencia

Estas actividades, se inician teniendo como insumo: la información financiera, presupuestal y de gestión reportada a través del sistema de rendición de cuentas de cada Contraloría Territorial.

Las actividades que se desarrollan son las siguientes:

- Revisión y ajuste de la materialidad
- Revisión y ajuste de matriz de riesgos y controles si hay lugar a ello, es decir, si se detecta algún riesgo significativo y de fraude que no se hubiera tenido en cuenta
- Aplicación del Anexo 05-AF Instructivo evaluación estados financieros y presupuesto
- Extensión de pruebas
- Revisión y ajuste del plan de trabajo

En el cronograma de la auditoría, se deben tener en cuenta las fechas establecidas de reporte de información por los sujetos de control, con el fin de alinear el desarrollo de los procedimientos conforme a los momentos en que se obtenga la información oficial y definitiva (aplica para entidades de régimen especial).

Respecto a las pruebas de la información financiera, es necesario realizar por el periodo restante pruebas combinadas, sustantivas con pruebas de controles, o en el caso que considere que existe un buen nivel de confianza se aplicarán solo procedimientos sustantivos adicionales, con el fin de identificar e investigar partidas o transacciones inusuales y hacer extensivas las conclusiones de auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo.

El auditor debe considerar los siguientes aspectos:[46]

- Si los saldos al cierre del periodo de determinados tipos de transacciones o saldos contables son razonablemente previsibles con respecto a su importe, significatividad relativa y composición
- Si son adecuados los procedimientos del sujeto de control para el análisis y ajuste de estos tipos de transacciones o saldos contables en fechas intermedias y para establecer correctamente los cortes de operaciones
- Si el sistema de información del sujeto de control proporciona información sobre los saldos al cierre del periodo

[46] Ibid. NIA 330.

2.2 PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN

ISSAI 200.82 "El auditor debe planear la auditoría apropiadamente para garantizar que se realice de una manera eficiente y eficaz"

La planeación de una auditoría financiera y de gestión, es un proceso que parte de la identificación de las áreas de riesgo y el entendimiento de problemas potenciales. Requiere establecer la estrategia general de la auditoría, contenida en el plan de trabajo y programa de auditoria de manera que el proceso auditor pueda ser administrado oportuna y adecuadamente.

2.2.1 Alcance de la auditoría financiera y de gestión

El alcance de la auditoría financiera y de gestión, incluye la evaluación de los estados financieros para obtener seguridad razonable, la evaluación de indicadores financieros, la evaluación del presupuesto, inversión, operación y funcionamiento, gestión contractual, recepción de bienes y servicios, la refrendación de las reservas presupuestales cuando aplique, así como la determinación de la efectividad del plan de mejoramiento y el control fiscal interno.

El enfoque de la auditoría, es basado en riesgos, para ello se requiere que el auditor inicie con el proceso de entendimiento del sujeto de control, para evaluar e identificar posibles riesgos a nivel de estados financieros, transacciones y operaciones incluyendo el riesgo de fraude, así como la identificación de transacciones significativas y los riesgos inherentes a nivel de afirmaciones.

En el siguiente gráfico se ilustra la fase de planeación de la auditoría financiera y de gestión:

Figura 4. Planeación auditoría financiera y de gestión



2.2.2 Entendimiento del sujeto de control

ISSAI 200.85 El auditor debe tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, incluyendo los procedimientos de control interno que sean relevantes para la auditoría.

De acuerdo a norma citada, se requiere que el auditor obtenga conocimiento claro de los aspectos relevantes del sujeto de control, su naturaleza, entorno, las leyes y regulaciones que le aplican, los objetivos y estrategias, las estructuras de gobierno entre otros.

El conocimiento del sujeto de control a auditar y su entorno, es un proceso continuo y dinámico, que de ser necesario se debe actualizar y analizar durante el transcurso de la auditoría. Esta comprensión sobre la razón de ser del sujeto de control y la forma como desarrolla sus operaciones, facilita la identificación de riesgos y debilidades, la determinación de líneas y procedimientos de auditoría, así como la identificación de cuentas y transacciones significativas.

Aspectos generales

Para iniciar con el entendimiento del sujeto de control, el auditor debe conocer el ambiente macro y sector, marco regulatorio, misión, visión, metas, personal, clientes, proveedores, matriz de riesgos, auditorías anteriores, análisis de estados financieros, análisis del presupuesto, procesos claves, la naturaleza jurídica, el objeto social, los objetivos, estrategias, estructura, los principales clientes y

proveedores, así como, los asuntos sociales o éticos que pueden impactar la entidad, tales como, temas de prensa o políticos.

Antecedentes

Es de gran utilidad, que el auditor conozca los resultados de las auditorías anteriores, entre ellos, las opiniones de estados financieros y del presupuesto, las calificaciones de la efectividad del control fiscal interno, los riesgos más importantes incluyendo el de fraude, el riesgo y significativo y hallazgos o situaciones importantes.

Marco regulatorio aplicable al sujeto de control

Salvo disposición en contrario, se presumirá que el sistema de información financiera es aceptable para los estados financieros con fines generales que preparen las entidades a quienes les cobija por disposición legal su aplicación.[47]

El sistema de información financiera[48] se entiende aceptable por cuanto cumple con las siguientes características:

- Es relevante, es decir, la información suministrada es pertinente para la naturaleza de la entidad auditada y el propósito de los estados financieros, pues se presenta la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de las entidades
- Es integra, pues no se omiten transacciones, hechos o divulgaciones que puedan afectar las conclusiones basadas en los estados financieros
- Es confiable, porque la información presentada refleja la sustancia económica de los eventos y operaciones y da lugar a una evaluación, medición, presentación, y divulgación razonablemente consistente cuando se utiliza en circunstancias similares
- Es neutral, porque está libre de prejuicios
- Es comprensible, pues la información es clara

Es importante que el auditor realice, entre otros, el conocimiento y entendimiento del sistema de información financiera y el marco de presupuesto aplicable.

La ISSAI 1250 requiere, que el auditor obtenga conocimiento de otros marcos aplicables a la entidad y al sector en el que opera y la forma en que la entidad cumple con dicho marco. Algunas de estas disposiciones legales tienen un efecto directo sobre los estados financieros ya que en muchos casos determinan la valoración de las cifras y la información que debe revelarse, por ejemplo, las políticas contables específicas, el Estatuto Tributario, etc.

[47] ISSAI 1210.A9
[48] Aplica de la misma forma para el marco de presupuesto o el marco regulatorio aplicable a la entidad.

Otras disposiciones, mencionan como llevar a cabo las actividades de la entidad y tienen un efecto indirecto, pues afectan de alguna forma los estados financieros, por ejemplo, cuando el incumplimiento de dichas normas da lugar a multas o litigios que puedan llegar a tener consecuencias económicas para la entidad; o cuando las normas mencionan aspectos operativos de cómo debe funcionar el sujeto de control.

Por esta razón, es muy importante que, para realizar la auditoría financiera, se evalúen en conjunto los estados financieros con el presupuesto, pues este último incluye en su normatividad principios como, por ejemplo, la especialización, que se refiere a que las operaciones deben referirse en cada órgano de la administración a su objeto y funciones, y se ejecutarán estrictamente conforme al fin para el cual fueron programadas.

2.2.2.1 Conocimiento de los componentes de control interno y auditoría interna

Dentro de la fase de planeación, es necesario efectuar el conocimiento de los componentes de control interno: ambiente de control, valoración del riesgo por la entidad, sistemas de información y comunicación, actividades de control y seguimiento de los controles.[49] El auditor debe conocer las principales actividades que la entidad lleva a cabo para realizar un seguimiento de las actividades de control que tiene establecidas y cómo la entidad ejecuta acciones correctivas de las deficiencias de sus controles.

Auditoría interna del sujeto de control

Se requiere que los auditores del sector público, puedan considerar que la actividad de la auditoría interna es pertinente para su auditoría, en cuyo caso pueden utilizar el trabajo del auditor interno para completar su propio trabajo.[50]

El auditor, deberá evaluar si el trabajo desarrollado por la oficina de control interno (auditoría interna), es de utilidad para los fines de la auditoría financiera y de gestión. Para ello deberá analizar si estas áreas tienen independencia y objetividad para desarrollar sus funciones. Como conclusión, el auditor debe documentar en qué áreas y con qué alcance se puede utilizar el trabajo de los auditores internos.

El entendimiento que el equipo auditor obtenga conforme a las directrices de los apartes anteriores, debe ser documentado en el Papel de Trabajo PT 05-PF entendimiento del sujeto o asunto, que se encuentra referido en el documento de Principios, Fundamentos y aspectos generales de las auditorías en las Contralorías Territoriales.

En caso que, desde estas actividades se identifiquen riesgos, estos deben asociarse a los macroprocesos, procesos y factores de riesgo y ser tenidos en cuenta en el

[49] ISSAI 1315
[50] ISSAI 1610.4

Papel de Trabajo PT 06-AF Matriz de riesgos y controles de la auditoría financiera y de gestión.

2.2.2.2 Conocimiento de los indicadores financieros

Es necesario aplicar indicadores financieros, definidos con fundamento en la naturaleza jurídica del sujeto de control.

Para las entidades territoriales y establecimientos públicos, cuyo objetivo es la rentabilidad social a partir de los fines esenciales del estado, se pueden aplicar indicadores de enfoque presupuestal que apuntan a mediciones de tipo social. Estos sujetos de control estan obligados a generar rentabilidad social bajo criterios de eficiencia y eficacia en la administración de los recursos, a través de la gestión del presupuesto (ingresos y gastos).

Para las empresas, que buscan rentabilidad económica a través de la generación de valor, se aplican indicadores denominados de inductores de valor como son: Ebitda, Margen Ebitda, productividad del capital de trabajo, estructura de caja, incidencia de intereses, múltiplo de deuda y rentabilidad del activo. Ver Anexo 05-AF Instructivo evaluación estados financieros y presupuesto.

2.2.2.3 Entendimiento del sujeto de control por macroprocesos

El trabajo de la auditoría financiera y de gestión se organizará a partir de dos macroprocesos: gestión financiera y gestión presupuestal.

Gestión financiera. Se evalúan a nivel de estados financieros y de afirmaciones los tipos de transacciones,[51] saldos e información a revelar. Las afirmaciones que se evaluarán son:

- Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos y la correspondiente información a revelar, durante la vigencia auditada, respecto a ocurrencia, integridad, exactitud, corte de operaciones, clasificación y presentación de las transacciones y hechos
- Afirmaciones sobre saldos de los estados financieros y la correspondiente información a revelar al cierre de la vigencia auditada, respecto a existencia, derechos y obligaciones, integridad, exactitud, clasificación y presentación

La evaluación a nivel de estados financieros y sus afirmaciones, se realizará de forma integral a través de la evaluación de procesos asociados:

- Gestión de recaudo
- Gestión de cartera

[51] Según ISSAI 1315, las afirmaciones son manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.

- Administración de inversiones
- Administración de inventarios
- Administración de bienes muebles e inmuebles
- Gestión de deuda pública y obligaciones por pagar
- Gestión de costos y gastos
- Presentación y revelación de estados financieros
- Leyes y regulación relacionadas
- Otros procesos significativos

Gestión presupuestal. Se evalúa la planeación, programación y la ejecución de los proyectos, operaciones presupuestales, con la adquisición de bienes y servicios y su efectividad, para el cumplimiento de los objetivos y metas definidos por el sujeto de control para el logro de los fines del estado. Las afirmaciones que se evaluarán son:

- Afirmaciones sobre la planeación, programación y ejecución del ingreso y del gasto, el rezago, así como los tipos de transacciones y hechos, respecto al cumplimiento de los principios presupuestales y normatividad presupuestal aplicable
- Afirmaciones sobre saldos presupuestales al cierre de la vigencia auditada, respecto al cumplimiento de los principios presupuestales y normatividad presupuestal aplicable
- Afirmaciones sobre la viabilidad, sostenibilidad y ejecución del Plan de Inversiones

Dentro del Macroproceso Gestión Presupuestal, se tienen los siguientes procesos:

Para la opinión presupuestal tener en cuenta:

- Planeación y programación presupuestal
- Ejecución presupuestal
- Constitución y ejecución de reservas presupuestales y cuentas por pagar

Para el concepto sobre la gestión de inversión y del gasto (adquisición, recepción y uso de bienes y servicios) tenga en cuenta:

- Inversión, operación y funcionamiento
- Gestión contractual
- Recepción de bienes y servicios

Para obtener una explicación detallada de cada proceso y de cada tipo de afirmación, se puede consultar el Anexo 06-AF Instructivo procesos, riesgos y controles.

Pruebas analíticas iniciales

ISSAI 1520.4 "Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo".

Como pruebas iniciales que permitirán valorar los riesgos y determinar los procesos claves sobre los cuales se realizarán las pruebas de recorrido, el auditor partirá de la realización de pruebas analíticas sobre las cifras. (ISSAI 1315.6b). Se trata entonces de efectuar comparaciones así:

- Para los estados financieros, que incluyen estado de situación financiera (balance general), estado de resultados, estado de flujo de efectivo, estado de cambios en la situación del patrimonio y revelaciones, se deben tener en cuenta, el análisis horizontal, comparando a nivel de grupo (o si el auditor lo considera necesario a un nivel más detallado) las cifras de la vigencia auditada frente a las cifras del año anterior o anteriores; y el análisis vertical, comparando el valor del grupo frente a la clase, por ejemplo: cuentas por cobrar sobre total del activo

- Para el presupuesto, se deben incluir dentro de los análisis, las apropiaciones o montos iniciales, modificaciones presupuestales, apropiaciones o montos definitivos, recaudo acumulado, compromisos, obligaciones, pagos, cuentas por pagar y reservas. También se debe considerar desagregar el presupuesto de ingresos a nivel rentístico y de gastos a nivel de cuenta. Para el análisis inicial del presupuesto también aplica el análisis horizontal y el análisis vertical.

Cabe aclarar que estos análisis no son una simple operación aritmética, sino que ayudan a identificar las zonas de alto riesgo que pueden requerir una mayor atención de auditoría, o las zonas de bajo riesgo en las que se puedan minimizar los esfuerzos de auditoría. El auditor debe lograr a través de ellos:

- Conocer y documentar la naturaleza de las operaciones o hechos que se registran en cada grupo de cuentas. Es necesario realizarlo para todos los grupos de cuentas
- A través de indagaciones a la dirección o de la exploración de las revelaciones, obtener una explicación de los comportamientos o de transacciones o hechos inusuales identificados
- Concluir y documentar si se consideran o no como procesos claves que ameriten la realización de pruebas de recorrido (puede ser por monto o por nivel de riesgo independiente del monto). Es posible que para algunos grupos de cuentas el auditor considere que es suficiente la evidencia que ha obtenido con la simple prueba analítica inicial, en este caso estos grupos no se considerarán procesos claves. Papel de Trabajo PT 07-AF Prueba de recorrido a procesos clave.

Pruebas analíticas finales

Se requiere, que el auditor realice procedimientos analíticos en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, esto ayudará a concluir globalmente sobre los estados financieros.[52] Es por esto que el auditor deberá al final de la auditoría, remitirse a las pruebas analíticas iniciales y revisar si:

- Ha obtenido la suficiente y pertinente evidencia, para concluir
- Puede confirmar las conclusiones inicialmente alcanzadas o si es necesario desarrollar alguna prueba adicional
- Puede concluir sobre aquellos procesos de los cuales fueron necesarias pruebas adicionales

Para documentar las pruebas analíticas iniciales y finales, el auditor deberá utilizar el Papel de Trabajo PT 08-AF Documentación de pruebas analíticas iniciales y finales.

2.2.2.4 Conocimiento del plan de mejoramiento.

El equipo auditor, debe obtener conocimiento sobre el plan de mejoramiento relacionado con los hallazgos de origen presupuestal y financiero y de gestión de la auditoría anterior.

Estos hallazgos, se trasladarán al Papel de Trabajo PT 03-PF Evaluación plan de mejoramiento, con el fin de consignar las respectivas conclusiones en la etapa de ejecución y emitir concepto sobre la efectividad del plan de mejoramiento. Este concepto no afecta el fenecimiento de la cuenta.

2.2.3 Procesos claves, riesgos y controles

ISSAI 1315.3 "El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno".

Como siguiente paso, y a partir del entendimiento efectuado y del resultado de las pruebas analíticas, el auditor debe identificar los procesos clave del sujeto de control, es decir, aquellos que tienen mayor riesgo en los estados financieros, en el presupuesto y en los proyectos de inversión, pues es sobre los que se va a enfocar principalmente el esfuerzo de la auditoría.

Es necesario, que los auditores comprendan los procesos de cierre tanto de los estados financieros como presupuestarios, como, por ejemplo, que se hayan incluido los ajustes necesarios, interface entre el sistema financiero principal y los aplicativos de apoyo, cierre de cifras de resultados, reclasificación de cuentas,

[52] La ISSAI 1520.1

proceso de valoración y registro de depreciaciones, provisiones, valuación de inventarios, castigos de cartera, entre otros.

El equipo auditor debe identificar los riesgos de incorrecciones materiales que puedan estar afectando los estados financieros y los informes presupuestales. Además, los riesgos identificados en la gestión de proyectos; así como determinar si los controles que ha establecido la administración del sujeto de control son apropiados y eficaces.

2.2.3.1 Pruebas de recorrido

Las pruebas de recorrido,[53] se podrán realizar a los procesos claves de cada uno de los macroprocesos que permitan:

- Confirmar que la comprensión de los procesos financieros, presupuestales y de gestión, por el auditor es completa y correcta, o reajustar su percepción previa
- Identificar los riesgos asociados al proceso clave
- Identificar la existencia de controles relevantes en las actividades ordinarias y verificar si están bien diseñados. Las pruebas de recorrido se documentarán en el papel de trabajo correspondiente

Para realizar una prueba de recorrido, se deben tener en cuenta los siguientes pasos:

- Seguir el flujo de procesamiento de una transacción real seleccionada utilizando los documentos[54] originales y operaciones informáticas que utiliza el funcionario del sujeto de control
- El auditor analiza una misma transacción a través de todo el proceso, a partir del hecho generador de la transacción, su autorización, registro, procesamiento, hasta su contabilización e inclusión en los estados financieros o el presupuesto. En el desarrollo de la prueba deben ser identificados los riesgos y determinar si existen controles. Cuando la prueba se realice sobre el funcionamiento de una aplicación informática, se debe utilizar preferiblemente un entorno de pruebas que sea parecido al de producción; si no fuera posible trabajar en un entorno de pruebas, se deberá tener cuidado de eliminar todas las transacciones ejecutadas en la prueba.
- El auditor, debe indagar con el funcionario del sujeto de control sobre la comprensión de sus funciones y de las instrucciones para la aplicación de los controles y especialmente en lo que respecta al tratamiento de las excepciones encontradas y el procesamiento de los errores. El auditor debe corroborar que el funcionario sabe qué hacer, según los procedimientos establecidos por la entidad y debe confirmar, si hace, lo que está previsto en ellos.

[53] El Glosario de las NIA la identifica como "prueba paso a paso" que es aquella que incluye el seguimiento de transacciones o procesos a través del sistema de información financiera".
[54] No se deben revisar copias de documentos proporcionados por una única fuente o que presuntamente están en uso.

- Es necesario tener en cuenta, que no debe confundirse el entendimiento de las labores de un funcionario, con el entendimiento del proceso que se está evaluando, es decir, es posible que el auditor encuentre que en el sujeto de control una persona que trabaja en el área financiera interviene en varios procesos claves, lo anterior, no quiere decir que esa persona tenga a cargo todo el proceso clave, pues el proceso puede nacer en cualquier otra área del sujeto de control, y el auditor debe recorrer la operación o transacción por las áreas que sean necesarias y que se encuentren involucradas desde que nace, hasta que desemboca en los estados financieros o el presupuesto.
- Se debe contemplar la solicitud de información a aquellos funcionarios[55] que realmente llevan a cabo los procesos y actividades de control relevantes como parte de su trabajo diario
- Es necesario corroborar la información en varios puntos de la prueba de recorrido solicitando al funcionario que describa su conocimiento de la parte anterior y posterior del proceso y/o actividad de control y que soporte lo que hace, es decir, el auditor debe exigir la evidencia de lo que el funcionario le está diciendo en el mismo momento de la prueba.
- Debe preguntarse y obtener evidencia que pueda ayudar a identificar debilidades de control interno o indicadores de fraude. Por ejemplo, se puede preguntar:
  - ¿Le han pedido alguna vez que evite u omita el procedimiento de control interno? Si es así, describa la situación, por qué ocurrió y qué sucedió.
  - ¿Qué hace cuando usted encuentra un error?
  - ¿Cómo determina si ha ocurrido un error?
  - ¿Qué clase de errores suele encontrar?
  - ¿Cómo se solucionan los errores?
- Si nunca se ha detectado un error, el auditor debe evaluar si es debido a controles preventivos o si las personas que realizan los controles internos adolecen de las habilidades o conocimientos necesarios para identificar un error
- Para efectos de calificar el diseño de control, el auditor repetirá la prueba de recorrido sobre las transacciones que considere suficientes para dar la calificación más adecuada, con el cuidado de que ello no terminará siendo una prueba de detalle extensa que le pudiera acortar la fase de ejecución o invertir esfuerzos que no le arrojaran resultados importantes
- Documentación: Las pruebas de recorrido se documentarán en el Papel de Trabajo PT 07-AF Prueba de recorrido a procesos clave.

2.2.3.2 Identificación y valoración del riesgo[56]

Una vez, el auditor obtenga todos los elementos de juicio producto del entendimiento del sujeto de control, procederá a identificar los riesgos y valorar cada

[55] No se deben hacer preguntas a los supervisores o al personal de contabilidad si no realizan habitualmente los procesos o controles relacionados.

[56] El riesgo es la posibilidad de que se produzca un evento que podría llegar a impactar negativamente los objetivos o procesos clave del sujeto de control.

riesgo inherente,[57] según su impacto y probabilidad,[58] determinando si el riesgo identificado es un riesgo de fraude.

Riesgo de fraude (RF). Acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal". Así mismo, para la INTOSAI el riesgo de fraude es un acto "… tendiente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros".[59]

ISSAI 1240. P4 "Los auditores del sector público han de tomar en consideración… los riesgos de fraude conexos, al planificar y ejecutar la auditoría".

Se debe determinar, si el riesgo identificado es un riesgo de fraude,[60] para lo cual como primera medida tener claro su concepto, además, identificar si existen factores, es decir, las condiciones que propician el fraude en los sujetos de control, por ejemplo:

- **Presiones o incentivos.** Cambios recientes en compensaciones de los funcionarios y/o administradores, beneficios, metas, planes u otras recompensas que podrían considerarse una presión excesiva de cumplir con los requisitos.

- **Racionalización**. Motivaciones y comportamiento ético de los administradores y los empleados frente a la entidad, ya que quien comete el fraude puede racionalizar que su conducta es adecuada.

- **Oportunidad.** Deficiencias en el ambiente de control y los controles establecidos por la administración, lo cual crea la confianza de que el fraude podría no ser detectado.

Al finalizar las pruebas de recorrido se debe realizar una mesa de trabajo con todo el equipo auditor y el supervisor - Coordinador o quien haga sus veces, con el fin de discutir los potenciales riesgos de fraude, dejando evidencia en el Modelo 02-PF Ayuda de memoria. Como parte de esta reunión pueden tenerse en cuenta los aspectos relacionados en el Anexo 04-AF Ejemplos de factores de riesgos de fraude.

---

[57] Según glosario de términos de las NIAS, el riesgo inherente "es la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes"

[58] El auditor considerará la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría, por su magnitud, constituir una incorrección material. NIA 315.26.

[59] NIA 240.11

[60] ISSAI 200.95

Así mismo, se debe tener en consideración el riesgo significativo (por lo general se califica alto), que es aquel identificado y valorado por incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial de auditoría; que puede provenir también de la aplicación de una política inusual. Regularmente un riesgo significativo se identifica sobre aquellas transacciones no comunes en la evaluación de la materia a auditar. Por ejemplo, el pago de un bono a los trabajadores de una organización, que regularmente es por valor de $ 350; sin embargo, el auditor evidenció un pago a un funcionario por valor $ 1.200.

Tener en cuenta, que la naturaleza del riesgo de fraude puede nacer en la corrupción, uso indebido de activos o manipulación de estados financieros. El riesgo de fraude se considera riesgo significativo.

Tanto el riesgo significativo como el riesgo de fraude, tendrán un tratamiento especial al plantear los procedimientos de auditoría.

Obligaciones en relación con el riesgo de fraude:

El auditor de las Contralorías Territoriales, tiene la responsabilidad de planear y ejecutar la auditoria para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros, las partidas, rubros y transacciones financieras relacionadas con la administración de recursos públicos, están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude y cumplen con los principios de la gestión fiscal.

Por lo tanto, el auditor debe:

- Identificar y valorar los riesgos de fraude a través de los formatos y matriz de riesgos y controles establecidos en esta guía
- Responder adecuadamente a los riesgos de incorrecciones materiales por causa de fraude o indicios de fraude, mediante el diseño de procedimientos específicos
- Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados ejecutando los procedimientos específicos de auditoría
- Comunicar los hallazgos o riesgos relacionados conforme a los procedimientos establecidos por la contraloría Territorial a las instancias correspondientes

El auditor, debe buscar una seguridad razonable dado que es el responsable de mantener una actitud de escepticismo durante todo el proceso auditor, y reconocer que existen procedimientos de auditoría eficientes para detectar incorrecciones materiales debidas a un error, que no pueden serlo al momento de aplicarlas para detectar incorrecciones debidas a fraude.

Como se mencionó anteriormente, y conforme lo exigen las ISSAI, los riesgos se deben asociar a las afirmaciones contenidas en los estados financieros y el presupuesto, esto debido a que el auditor debe obtener evidencia de que estas afirmaciones sean ciertas o no. Para que el auditor pueda efectuar esta relación, cada

una de las afirmaciones ha sido asociada a un factor de riesgo, que no es otra cosa que la afirmación redactada en forma de riesgo.[61]

2.2.3.3 Evaluación del diseño de control fiscal interno

En el curso de la prueba de recorrido, el auditor evaluará el diseño del control con el fin de determinar si es eficiente (calificación baja), parcialmente adecuado (calificación media), inadecuado o inexistente (calificación alta) y tendrá en cuenta los aspectos que se ilustran en el siguiente gráfico, ampliados en el Anexo 06-AF Instructivo procesos, riesgos y controles.



Lo anterior es concordante con lo exigido por las NIA, en relación con el riesgo de Control[62].

De la calificación final del riesgo inherente y la evaluación del diseño de control, se obtiene el riesgo combinado por Macroproceso que se genera automáticamente en el Papel de Trabajo PT 06-AF Matriz de riesgos y controles y se utiliza para determinar el enfoque de auditoría.

La evaluación del diseño de control, tiene un peso del 25% en el resultado de la calidad y eficiencia de control interno financiero.

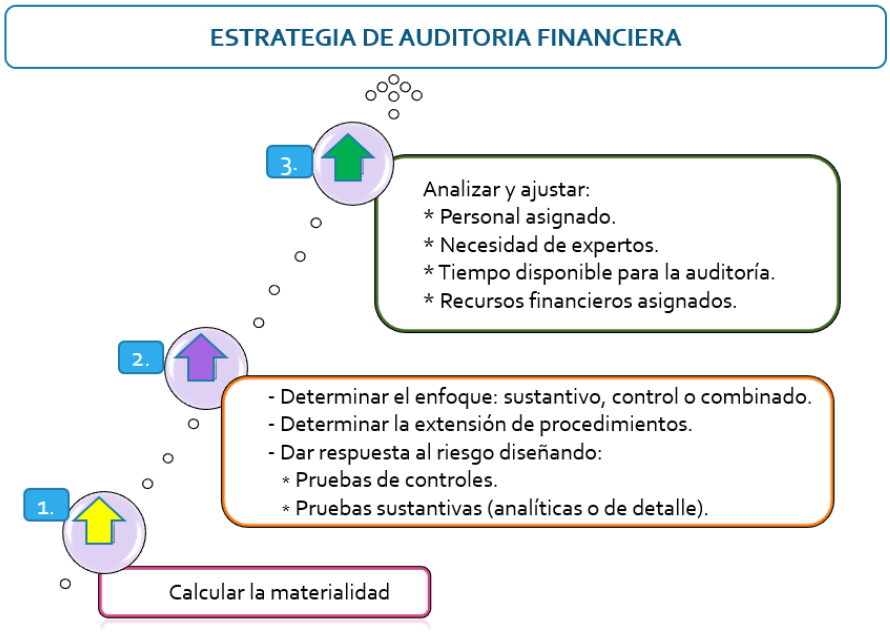
2.2.3.4 Estrategia de auditoría

ISSAI 1300. "El auditor establecerá una estrategia global de auditoría que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría".

En la fase de planeación, se construye la estrategia de auditoría, para este propósito se tienen en cuenta, adicional a los elementos que se han venido trabajando, los siguientes aspectos:

[61] ISSAI 200.95

[62] "Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo" NIA 315.29



2.2.4 Determinación de la materialidad

ISSAI 1320.4 "La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros"

La materialidad, es un principio que está presente en cualquier tratado o pronunciamiento profesional sobre contabilidad o auditoría.

Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa), si pueden individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros.[63] Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.[64]

No basta, con un cálculo cuantitativo como único criterio para la determinación de una materialidad apropiada, existen y deben tenerse en cuenta factores cualitativos, por ejemplo, impacto de la legislación, expectativas de los usuarios, entorno deficiente de control, alta rotación de personal, estimaciones contables sin políticas definidas y aprobadas por la administración del sujeto de control, entre otras.[65]

[63] Norma NIC 1, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)
[64] NIA 320
[65] ISSAI 1320

Para efectos de la auditoria, se deben determinar los siguientes escenarios de materialidad:

2.2.4.1 Materialidad de planeación - MP

El auditor, determinará la importancia relativa (materialidad), para los estados financieros en su conjunto, para establecer la estrategia global de auditoria.[66]

Es por esto, que para efectos de la auditoría financiera y de gestión en las Contralorías Territoriales, el equipo auditor debe determinar una referencia para los estados financieros en su conjunto y otra para el presupuesto y proyectos de inversión, la cual se utilizará principalmente en la planificación del trabajo y en el análisis de las incorrecciones e imposibilidades al momento de emitir una opinión, ya que cabe prever razonablemente que al llegar o sobrepasar esa referencia, se influenciarán las decisiones económicas que los usuarios a nivel general toman.

La materialidad viene dada por el juicio profesional, para ello deben considerar aspectos de tipo cuantitativo y cualitativo.

- **MP cuantitativa.** Para determinar esta materialidad, el auditor debe seleccionar una base y aplicar un porcentaje, como resultado tendrá un valor de referencia.

- **MP cualitativa.** Si en circunstancias específicas de la entidad, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, operaciones, saldos, información a revelar o hechos que, en caso de contener incorrecciones por valores inferiores a la MP de tipo cuantitativa, cabría razonablemente prever, que individualmente influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman; el auditor determinará también una MP de tipo cualitativa.

En los estados financieros, se considerarán de tipo cualitativo, aquellos aspectos relacionados con clasificación, revelación, presentación o circunstancias.

En el presupuesto, se considerarán de tipo cualitativo aspectos relacionados con circunstancias como, por ejemplo, destinación de recursos a un fin diferente al que estaban programados, incumplimiento de normas presupuestales, posibles fraudes, etc.

Revisión de la materialidad. Debido a que generalmente la materialidad se calcula inicialmente con los estados financieros con cortes anteriores al del cierre de la vigencia y que, durante la realización de la auditoría, es posible que el auditor tenga más información, es necesario que los niveles de materialidad sean revisados y ajustados. En consecuencia, también se tendrá que revisar si la naturaleza, extensión y momento de realizar los procedimientos sigue siendo adecuado. Ver Papel de Trabajo PT 09-AF Materialidad Auditoria Financiera y su Anexo 07-AF instructivo Materialidad Auditoría Financiera.

[66] ISSAI 1320.10,

2.2.5 Determinar el enfoque de auditoría

El enfoque de auditoría puede ser:

- **De control.** Cuando la evaluación del diseño de control es adecuada, entonces existe la confianza en él y, por lo tanto, se realizan pruebas con el fin de determinar la efectividad del mismo.

- **Combinado.** Cuando se determina que se aplicarán tanto pruebas de controles como sustantivas.

- **Sustantivo.** Cuando la evaluación del diseño de controles es inadecuado o inexistente, se aplicarán pruebas de detalle y analíticas.

Para este efecto, el equipo auditor debe realizar las siguientes actividades para los procesos claves:

- Analizar la calificación final de los riesgos combinados contenida en el Papel de Trabajo PT 06-AF Matriz de riesgos y controles auditoría financiera, con el fin de establecer prioridades en el diseño de los procedimientos, para lo cual tendrá en cuenta:

  - Los riesgos combinados cuya calificación final es alta o media, lo que quiere decir que no existe control o es inefectivo.
  - Los riesgos combinados cuya calificación es baja o media porque cuentan con un control bien diseñado.
  - Los riesgos calificados como significativos, pues deben elaborarse para ellos pruebas sustantivas con el fin de verificar si tales riesgos se materializaron.
  - Los riesgos calificados como de fraude, pues las pruebas que se diseñen tienen características específicas, como el factor sorpresa, entre otras.

- Determinar si se diseñarán procedimientos de control, sustantivos o combinados, para lo cual se tendrán en cuenta principalmente los aspectos relacionados en el siguiente cuadro:

	Tipo de procedimiento a aplicar		
	Control	**Sustantivo**	**Combinado**
Criterios	Mayoría de controles automáticos	No se identificaron controles que mitigaran los riesgos.	Controles automáticos y manuales en las mismas o parecidas proporciones.
	Controles calificados por el auditor como bien diseñados	Controles calificados por el auditor como mal diseñados, es decir, no hay confianza en los controles.	Controles calificados como parcialmente bien diseñados.
	Control interno financiero calificado en 1.	Control interno financiero calificado e 3.	Control interno financiero calificado en 2.
	Si en la prueba de recorrido no se evidenciaron incorrecciones o debilidades materiales al evaluar los diseños de los controles.	Cuando se haya identificado un riesgo significativo.	Cuando se haya identificado un riesgo significativo.
		Cuando se haya identificado un riesgo de fraude.	Cuando se haya identificado un riesgo de fraude.

- Establecer la oportunidad, el alcance y la extensión de los procedimientos de auditoría.

  Lo anterior debe quedar consignado en el plan de trabajo y programa de auditoría.

  El auditor debe considerar la materialidad y su relación con el riesgo de auditoría, con el fin de determinar la extensión de las pruebas que se ejecutarán.[67]

- Diseñar procedimientos de controles

  Para efectos de diseñar las pruebas de controles,[68] se debe tener en cuenta lo siguiente:

  - Determinar los objetivos de la prueba.
  - El control específico a ser probado y si depende de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la eficacia de dichos controles indirectos.
  - Las condiciones de cada desviación:[69] Una situación significativa de desviación existe cuando todos los pasos necesarios para alcanzar un objetivo particular de control interno no son efectuados como se prescribe.

[67] ISSAI 1320.2

[68] Según ISSAI 1330.4b Las pruebas de controles, son procedimientos de auditoría diseñados para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

[69] Una desviación es un abandono del procedimiento establecido de control interno

- El auditor puede concluir que una deficiencia o error detectado en una muestra es o no representativa de la población y según lo determine, aplicará procedimientos adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que establezca en qué medida afecta o no al resto de la población
- El auditor informará al supervisor cuando el sujeto de control no pueda dar una explicación satisfactoria sobre las desviaciones detectadas, para que se decida si es necesario profundizar más al respecto
- Definir el universo y su integridad
- El universo seleccionado para un examen debe estar completo y dar al auditor la oportunidad de cumplir con el objetivo de auditoría establecido. Si el universo no está completo en todos los aspectos, la muestra seleccionada no será confiable
- Definir el periodo cubierto con la prueba
- Las normas de auditoría reconocen que puede ser apropiado efectuar pruebas de controles en fechas intermedias y revisar eventos subsecuentes cuando el auditor realice auditorías a finales de año
- Definir la muestra

El auditor podrá usar métodos técnicos que considere adecuados para determinar la muestra.[70]

- Diseñar las pruebas sustantivas

  Las pruebas sustantivas pueden ser analíticas o de detalle.

  Pruebas analíticas. Al plantear pruebas analíticas los auditores tendrán en cuenta la información obtenida y las conclusiones alcanzadas en actividades de auditoría anteriores.

  En el diseño y aplicación de pruebas analíticas, individualmente consideradas o en combinación con pruebas de detalle, se tendrá en cuenta:

  - La idoneidad de pruebas analíticas específicas para determinadas afirmaciones
  - La confiabilidad del sistema de información financiera
  - La comparación de las cantidades registradas con las operaciones efectuadas, para eliminar errores u omisiones que se reflejen en los estados financieros
  - Cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada o pruebas adicionales

  Ejemplos de pruebas analíticas sustantivas son las siguientes:

[70] ISSAI 1530.

- Confirmación o circularización externa: constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta escrita de un tercero dirigida al auditor. Permite obtener un grado razonable de certeza sobre la existencia, cumplimiento, veracidad y autenticidad de planes y programas ejecutados, cobertura de usuarios, operaciones, cifras y datos, mediante el uso de diferentes medios. Por ejemplo, confirmación de las cláusulas de un convenio o contrato, o de una transacción del sujeto de control con un tercero; confirmación de la ausencia de determinadas condiciones en un convenio, montos adicionales, tasas de interés, etc.

- Una solicitud de confirmación externa positiva pide a la parte confirmante que conteste al auditor en todos los casos, solicitándole que indique su conformidad con la información enviada o que proporcione información. El auditor puede enviar una solicitud de confirmación adicional cuando no se haya recibido respuesta a una solicitud previa, en un plazo razonable.

  Por ejemplo, el auditor, después de haber verificado de nuevo la exactitud de la dirección original, puede enviar una solicitud adicional o un recordatorio. Estás solicitudes deben ir firmadas por el funcionario competente de la auditoría. El auditor evaluará, mediante la clasificación, si los resultados de los procedimientos de confirmación externa proporcionan evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia adicional de auditoría.

- Revisión de la provisión contable de los procesos judiciales de los sujetos de control, para lo cual se debe observar que el sujeto de control haya aplicado la metodología conforme a la normatividad vigente. Adicionalmente, se debe verificar la consistencia con la información registrada por los apoderados en el aplicativo dispuesto para tal fin:

  - Análisis horizontal y vertical de cifras financieras
  - Revisión de actas de la administración para conocer las decisiones, implementación y efectos
  - Revisión de conciliaciones
  - Toma física de inventarios
  - Revisión de la valuación de propiedad, planta y equipo
  - Revisión de la valuación de inversiones

Pruebas de detalle: Comprende la aplicación de una o más técnicas de auditoría a partidas o transacciones individuales, tales como: pruebas de cálculos, inspecciones físicas, indagaciones y observaciones.

Para diseñar las pruebas de detalle, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- Identificar la información de la cuenta contable o presupuestal
- Definir el universo y el período cubierto

- Determinar el tipo de documentos a ser probados (si son facturas, recibos, órdenes de compra, etc.)
- Tener en cuenta la materialidad de ejecución
- Diseñar el tamaño de la muestra, para lo cual el auditor debe tener presente el objetivo de la prueba de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra

La decisión para el diseño de los procedimientos analíticos sustantivos debe tener en cuenta el resultado del riesgo combinado y que estos son generalmente más adecuados para grandes volúmenes de transacciones, debido a que tienden a ser más previsibles en el tiempo.

➢ Aplicar técnicas de muestreo

El muestreo, es la aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones respecto al total de la población a partir de pruebas sobre una muestra de esta.[71]

La misma ISSAI refiere que el auditor puede decidir emplear según su juicio profesional, muestreo estadístico o no estadístico para diseñar y seleccionar la muestra. El auditor debe documentar esta decisión, en el Modelo 08-AF Programa y procedimientos de auditoría.

➢ Diseñar pruebas para dar respuesta al riesgo de fraude

El auditor debe diseñar y establecer la extensión y oportunidad de los procedimientos para valorar y determinar si estos riesgos se han materializado o son susceptibles de materializarse.

Para el diseño de estos procedimientos, se tienen en cuenta, entre otros aspectos, los siguientes:

- Formular procedimientos cuya aplicación es imprevisible para el auditado, como: procedimientos sustantivos sobre saldos contables que no cuentan con importancia relativa, que no atienden a ningún riesgo o que no son objeto de revisión por no estar dentro de la muestra establecida
- Utilizar métodos de muestreo diferentes al utilizado normalmente, aplicación de una prueba de auditoría sin previo aviso o de manera sorpresiva
- Evaluar la selección y aplicación de políticas contables del sujeto de control, con mayor atención en las mediciones subjetivas y operaciones complejas

[71] ISSAI 1315.5

- Analizar las operaciones de importancia y extraordinarias, particularmente aquellas que se producen al cierre o cerca del ejercicio
- Llevar a cabo procedimientos en conciliaciones de cuentas u otras preparadas por el sujeto de control, incluyendo la consideración de conciliaciones realizadas en períodos intermedios
- Verificar la integridad de los registros y transacciones realizados automáticamente
- Obtener evidencia de auditoría adicional de fuentes fuera del sujeto de control
- Verificar el cumplimiento del artículo 73 de la Ley 1474 de 2011, respecto al plan anticorrupción y de atención al ciudadano
- Evaluar y diagnosticar sobre la implementación de las políticas sobre fraude.
- Verificar si el sujeto de control cuenta con canales de comunicación anti fraude, así como el uso y tratamiento que se le da a la información recibida.
- Diseñar pruebas sustantivas, preferiblemente de detalle para dar respuesta al riesgo significativo
- Evaluar la asignación de personal e inclusión de expertos en el equipo auditor

El auditor puede consultar el Anexo 08-AF Ejemplos procedimientos de auditoría para el riesgo de fraude.

Una vez se tengan todos los elementos hasta aquí considerados, el supervisor o quien haga sus veces y el equipo auditor, si se considera necesario, se reunirán con el fin de:

- Evaluar el enfoque de auditoría
- Evaluar si los profesionales asignados a la auditoría inicialmente son los requeridos para cubrir el proceso auditor
- Evaluar si de acuerdo con la naturaleza y la extensión de los procedimientos se requiere la participación de un experto como lo menciona la ISSAI 1620
- Revisar el cronograma, el cual ha sido elaborado previamente por el equipo auditor. El cronograma por cada sujeto de control, debe relacionar detalladamente las actividades que se van a ejecutar durante las etapas de ejecución e informe de la auditoría y se documentará conforme lo establece la presente Guía.

2.2.6 Plan de trabajo y programa de la auditoría financiera y de gestión

Es el documento final de la fase de planeación, en el cual se registra la estrategia para el desarrollo de la auditoría, de acuerdo con el Plan de trabajo y programa de auditoría del Capítulo 1 de esta GAT.

2.3 EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN

Se desarrolla el plan de trabajo que incluye el programa de auditoría y la ejecución de los procedimientos, a fin de obtener evidencia suficiente que respalde la opinión

sobre estados financieros, la opinión sobre el presupuesto y el concepto de la gestión de inversión y del gasto. Papel de Trabajo PT 11-AF Ejecución de recursos.

2.3.1 Prueba de saldos iniciales

El auditor debe revisar los saldos iniciales para asegurarse que la información entregada por el sujeto de control sea íntegra y provenga de los registros contables oficiales.

El equipo auditor debe asegurarse de que los saldos iniciales corresponden a los saldos de cierre del período anterior o que hayan sido correctamente re expresados y que reflejan los efectos tanto de las operaciones, transacciones, sucesos y demás hechos económicos realizados de acuerdo con el sistema de información financiera aplicable.

En caso de que se detecten incorrecciones que pudieran afectar de forma material la opinión de los estados financieros, se debe comunicar oportunamente al nivel adecuado de la dirección mediante carta de observaciones o informe preliminar.

La prueba de saldos iniciales debe estar debidamente documentada en papeles de trabajo, ver Modelo 08-AF Modelo programa y control de procedimientos de auditoría.

2.3.2 Aplicación de pruebas

El siguiente paso es aplicar las pruebas de controles o sustantivas diseñadas para dar respuesta a los riesgos identificados y según la prioridad que se haya establecido. También se llevan a cabo las pruebas de carácter presupuestal siguiendo los parámetros del Anexo 05-AF Instructivo evaluación estados financieros y presupuesto.

Las pruebas realizadas deben ser documentadas oportunamente en los papeles de trabajo del auditor, con el fin de llevar un control y garantizar que todos los procedimientos de auditoría se realicen. El auditor referenciará los papeles de trabajo correspondientes en el Modelo 08-AF Modelo Programa y procedimientos de auditoría

Para efectos de registrar las incorrecciones detectadas resultado de la ejecución de las pruebas, así como las imposibilidades de obtener evidencia, el auditor debe utilizar el Papel de Trabajo PT 10-AF Análisis de hallazgos para opinión y su Anexo 09-AF Instructivo análisis de hallazgo para opinión - conclusiones e informe.

2.3.3 Evaluación y análisis de incorrecciones identificadas durante la auditoria

Antes de realizar el análisis del efecto de las incorrecciones identificadas, es necesario que el equipo auditor revise la materialidad de planeación (MP), con el fin de determinar si sigue siendo adecuada.

Una incorrección es la diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requerida respecto de dicha partida de conformidad con el sistema de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Las incorrecciones deben analizarse según su origen: irregularidades de los estados financieros o presupuesto, incumplimiento de mandato o desviaciones de control.

El auditor determinará si las incorrecciones identificadas son materiales individualmente o de forma agregada. Para ello, se deberá tener en cuenta tanto la magnitud como la naturaleza y las circunstancias específicas en que se han producido.

Al formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor deberá concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los mismos se encuentran, en su conjunto, libres de incorrecciones materiales. Para este propósito el auditor acumulará todas aquellas incorrecciones identificadas durante la auditoria excepto las que se hayan definido como claramente insignificantes de conformidad con lo establecido al respecto en la fase de planeación.

En la formación de la opinión, es fundamental el valor de la materialidad o importancia relativa determinado en la fase de planeación para los estados financieros en su conjunto.

Además, para evaluar el efecto de las incorrecciones, puede resultar útil distinguir entre:

- **Incorrecciones de hecho.** Son aquellas sobre las cuales no existe duda.

- **Incorrecciones de juicio.** Son diferencias derivadas de los juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables, o relativas a la selección o aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas.

- **Incorrecciones extrapoladas.** Son la mejor estimación del auditor de incorrecciones en las poblaciones, lo cual implica la proyección de incorrecciones identificadas en muestras de auditoría al total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras.

Así mismo, si una incorrección individual se califica como material, es poco probable que pueda compensarse con otras incorrecciones. No obstante, existen circunstancias en las que se pueden compensar las incorrecciones antes de agregarlas, por ejemplo, si se trata de incorrecciones dentro del mismo saldo contable, si bien no es apropiado compensar ajustes en la misma cuenta que puedan afectar la presentación o desglose.

Con el fin de documentar el análisis y las conclusiones de las incorrecciones, así como la imposibilidad de obtener evidencia, el auditor debe utilizar el Papel de Trabajo PT 10-AF Análisis de hallazgos para opinión y su Anexo 09- Instructivo análisis de hallazgos para opinión - conclusiones e informe de auditoría.

Al final el auditor evaluará si las incorrecciones son materiales de forma agregada, sobrepasando la materialidad de planeación o por el efecto significativo que tengan en las cifras financieras.

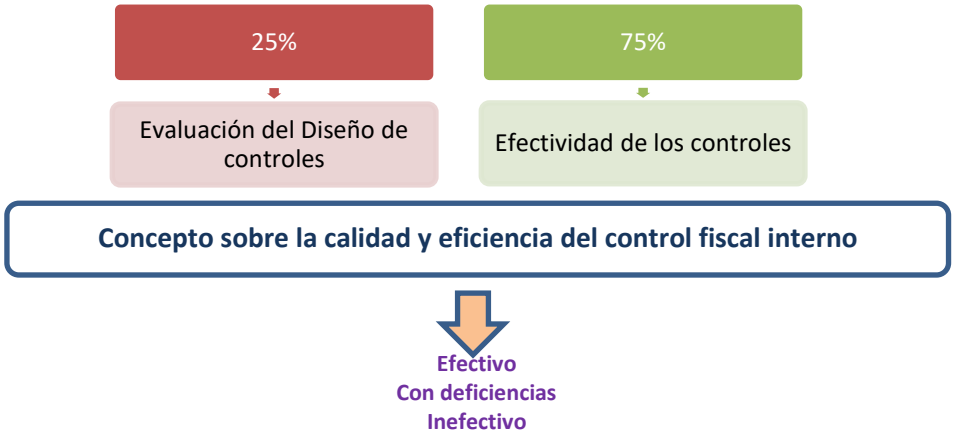
2.3.4 Evaluación de la efectividad del control fiscal interno

Una vez realizadas las pruebas, el auditor debe remitirse nuevamente al Papel de Trabajo PT 06-AF Matriz de riesgos y controles auditoría financiera y calificar la efectividad de cada uno de los controles evaluados en: efectivo, con deficiencias o inefectivo.

La evaluación de la efectividad del control se basa en tres aspectos importantes:

- Si existe evidencia del uso del control
- Si se detectaron hallazgos materiales
- Si hay reincidencia de hallazgos detectados en la auditoría anterior

La evaluación del diseño de los controles tiene un peso del 25% y la efectividad de los controles del 75%. El resultado de la calidad y eficiencia del control fiscal interno se genera automáticamente en el Papel de Trabajo PT 06-AF Matriz de riesgos y controles auditoría financiera. Para mayor comprensión el auditor podrá consultar el Anexo 06-AF Instructivo procesos, riesgos y controles.



2.3.5 Partes vinculadas

ISSAI 1550.2 "La naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no vinculadas".

En las actividades de las entidades del sector público pueden existir partes vinculadas o partes relacionadas con una influencia importante en el giro de la operación del sujeto de control, así como, en los estados financieros que serán dictaminados por el auditor.

El auditor deberá ejecutar procedimientos para obtener información que le permita identificar y determinar las relaciones y las transacciones entre las partes vinculadas, y el sujeto de control auditado.

Al realizar la inspección de registros o documentos, el auditor deberá permanecer alerta a arreglos u otra información que pueda indicar la existencia de relaciones o transacciones entre partes vinculadas (relacionadas) que la administración no ha identificado anteriormente o no lo ha comunicado al auditor.

El auditor estará a su vez atento en investigar y evaluar aquellas transacciones inusuales que pudieran sugerir partes vinculadas (relacionadas). Si el auditor confirma la posible existencia de partes vinculadas que no hayan sido informadas por la administración procederá a comunicar está información inmediatamente a los otros integrantes del equipo de auditoria, para permitirles evaluar el efecto que la nueva información puede tener sobre otras áreas de la auditoría; y la posibilidad de replantear otros procedimientos.

El auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros, debe evaluar:

- Si las relaciones y transacciones entre partes relacionadas identificadas han sido contabilizadas apropiadamente y reveladas de acuerdo con el sistema de información financiera aplicable.
- Si los efectos de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas impiden que los estados financieros logren una presentación razonable.

2.3.6 Procedimientos finales

El auditor debe desarrollar procedimientos finales, así:

2.3.6.1 Revisión analítica final

ISSAI 1580.3 "Las manifestaciones escritas constituyen información necesaria que el auditor requiere, con respecto a la auditoría de los estados financieros de la entidad".

Se realiza para determinar que todos los aspectos significativos hayan sido considerados, para ello se utilizará el Papel de Trabajo PT 08-AF Pruebas analíticas iniciales y finales.

2.3.6.2 Obtención de la carta de salvaguarda

Se deberá solicitar a la administración del sujeto auditado la suscripción y entrega del documento en el cual manifieste que la información financiera y presupuestal y la demás información que suministró durante la auditoría, está libre de incorrecciones materiales y que ha sido preparada de conformidad con el sistema de información financiera o presupuestal aplicable y que en las transacciones y operaciones que la originaron se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes. La obtención de la Carta de Salvaguarda complementa otros procedimientos de auditoría ejecutados por el auditor, pero no es un sustituto de ellos.

Las manifestaciones escritas evitan cualquier mal entendido que podría producirse, si solo fueran recibidas declaraciones orales de la dirección del sujeto de control, y se utiliza el Modelo 09-AF Carta de salvaguarda auditoría financiera.

2.3.6.2 Hechos posteriores

ISSAI 1560.6 "El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos"

Se refiere a hechos ocurridos entre la fecha de corte de los estados financieros o de información presupuestal y la fecha del informe de auditoría.

El auditor aplicará procedimientos de auditoría para determinar si ha ocurrido algún hecho de impacto entre la fecha de corte de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría. Si los hechos acaecidos en este intervalo dan lugar a desviaciones materiales tendrá en cuenta el efecto de estas desviaciones en los estados financieros y en la formación de su opinión. No obstante, el auditor no tiene que llevar a cabo una revisión continua de todas las cuestiones cuando los procedimientos de auditoría ya hayan proporcionado conclusiones satisfactorias.

Además de las investigaciones concretas expuestas en la NIA 560, los auditores del sector público pueden atender también hechos sobrevinientes que:

- Influyan en la capacidad del sujeto de control para cumplir los objetivos establecidos en su programa.

- Incidan en la presentación de cualquier información sobre la gestión en los estados financieros.

El auditor considerará los aspectos derivados de las correspondientes actuaciones de orden legal y otros órganos competentes que hayan llegado a su conocimiento en el curso de la auditoría y hubieran sido previstas para el final del período o posteriormente, cuando dichas actuaciones requieran la realización de ajustes o revelación de información en los estados financieros.

- Revisión de libros oficiales. Se debe confirmar que los libros oficiales de la vigencia auditada quedaron registrados de forma íntegra conforme a lo establecido en el marco normativo aplicable.

2.3.7 Estimaciones contables

ISSAI 1540.6 El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que: (a) las estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable, reconocidas o reveladas en los estados financieros, son razonables; y (b) la correspondiente información revelada en los estados financieros es adecuada en el contexto del marco de información financiera aplicable.

El proceso de estimación implica la utilización de juicios profesionales basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para cuentas de cobranza dudosa, desvalorización de existencias, amortización de intangibles, depreciación de activos de propiedad, planta y equipo, deterioro de valor de activos, entre otros.

El auditor debe proceder a identificar la naturaleza de las estimaciones contables en los sujetos de control las cuales pueden referirse al activo, a las obligaciones y a la información revelada.

El uso de estimaciones contables es una parte esencial en la preparación de los estados financieros, por lo tanto, el auditor tiene la obligación de evaluar la razonabilidad de tales estimaciones, dado que ellas conllevan el riesgo de contener incorrecciones materiales. Para mayor claridad en el tema, el auditor podrá consultar el Anexo 10-AF Estimaciones contables.

En el caso de estimaciones complejas, el auditor debe evaluar en la fase de planeación la necesidad de involucrar a un experto para el análisis y cuantificación de las estimaciones contables.

2.3.8 Auditoría a estados financieros de carácter especial y a partidas y cuentas individuales

Se establecen aquí los lineamientos que debe tener en cuenta el auditor en el caso de que tenga como objetivo desarrollar una auditoría financiera con un marco

financiero específico, o la realización de auditorías a partidas individuales, dadas las consideraciones especiales: Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un sistema de información con fines específicos, que trata sobre aspectos y consideraciones particulares para tener en cuenta en las diferentes fases de la auditoría, cuando los estados financieros fueron preparados bajo un sistema de información financiera con fines específicos.

Así mismo, consideraciones específicas en auditorías de estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero. [72]

Es necesario anotar que no deben perderse de vista las ISSAI 1200 y 1700, pues ellas consideran tanto los objetivos como la opinión del auditor, bien sea para auditorías con fines generales o específicos.

Al realizar una auditoría de estados financieros para fines específicos, el auditor deberá obtener conocimiento sobre: [73]

- La finalidad para la cual se han preparado los estados financieros.
- Los usuarios a quienes va destinada la información.
- Las medidas tomadas por la dirección del sujeto de control, que los hace concluir que el sistema de información financiera es adecuado.

Esta forma de control implica que:

[72] ISSAI 1800. Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. Estados financieros con fines específicos: estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. (Ref.: Apartado A4)
(b) Marco de información con fines específicos: un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento. ISSAI 1805 Consideraciones específicas. Auditorías de estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero.

[73] NIA 700 "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros (…) Estados financieros con fines generales, son los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.
(b) Marco de información con fines generales: un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.
El término "marco de imagen fiel" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:
(i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección
revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o
(ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto sea necesario sólo en circunstancias extremadamente poco frecuente.
El término "marco de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores."

- El control fiscal no es anterior o simultaneo a la actuación de quien administra recursos públicos (lo cual sería control previo), sino que el auditor entra a verificar después que se han celebrado los actos, así como los efectos que esta actuación ha generado.
- El control fiscal no se ejerce sobre todas y cada una de las actuaciones que lleva a cabo quien administre recursos públicos, sino sólo sobre una parte de éstas, que debe tener el carácter de “muestra representativa”.

Entre los insumos básicos necesarios para adelantar el control fiscal a estados financieros preparados con un sistema de información para fines específicos, dentro de su fase de planeación, se requiere como mínimo la siguiente información:

- Manual o política contable
- Decreto, resolución u otros actos administrativos que dan origen a la emisión de estados financieros específicos
- Actas de los órganos de administración y dirección del sujeto de control auditado y emisora de los estados financieros emitidos bajo este marco especial, donde se hagan comentarios, autorizaciones u otro concepto acerca de dichos estados
- Actos administrativos, procedimientos y lineamientos para los pagos y legalización de los recursos entregados en administración a fiduciarias
- Los contratos celebrados (incluyendo modificaciones, adiciones y Otrosí), relacionados con la ejecución de bienes, derechos o contratos, los cuales se relacionan con los estados financieros con fines específicos
- Cuando se trate de patrimonios autónomos, los informes de gestión rendidos al fideicomitente por la fiducia, informes de supervisión, entre otros que considere el auditor en oportunidad y competencia, como informes de auditoría interna y externa, de acuerdo a la periodicidad establecida en la Ley, acto administrativo, contrato o convenio

También debe:

- Establecer el órgano emisor de normas o políticas contables y si se cumple o no en su totalidad de los requerimientos a fin de determinar si los estados financieros son de imagen fiel o de cumplimiento de requisitos
- Obtener conocimiento sobre la selección y la aplicación de políticas contables por parte de la entidad auditada
- Cuando se trate de estados financieros en cumplimiento de un contrato, el auditor deberá obtener conocimiento de cualquier interpretación significativa dentro del contrato que haya realizado la dirección para la preparación de dichos estados financieros
- El auditor evaluará la significatividad de las interpretaciones, teniendo en cuenta la materialidad de la diferencia presentada en los estados financieros producto de no haber aplicado otra interpretación razonable

Los demás aspectos, tales como el entendimiento, la identificación y valoración de riesgos, la evaluación del control interno, el diseño de pruebas, entre otros, se

realizan también teniendo en cuenta los lineamientos establecidos en la presente Guía.

Para la fase de ejecución e informe, adicional a lo requerido por esta Guía, el auditor debe realizar las pruebas técnicas necesarias, por ejemplo:

- Revisar y evaluar el contenido del marco financiero aplicado para la elaboración de los estados financieros especiales o la normatividad del recurso público administrado por particulares
- Revisar el contenido del contrato, acto administrativo u otro documento que da origen a los estados financieros de carácter especial y comparar con el marco normativo generalmente aceptado
- Definir los usuarios de la información financiera y si los estados financieros están diseñados para brindarles información adecuada a sus necesidades

El informe de auditoría debe contener los resultados de la auditoría y según sea el caso, un concepto sobre:

- El informe de carácter especial y a partidas y cuentas individuales requerido por cada contraloría territorial
- El manejo financiero del recurso público administrado

Es importante que dentro del informe se ilustre:

- Advertencia al lector de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un sistema de información financiera con fines específicos
- El fin de dichos estados financieros, que puede ser cumplir con lo establecido en un contrato
- Indicar si la información financiera fue elaborada sobre un marco de imagen fiel o de cumplimiento

2.3.9 Evaluación presupuestal

El objetivo de la auditoría al presupuesto es evaluar la debida planeación, programación y ejecución presupuestal de los sujetos presupuestales, en el marco de la vigilancia y el control fiscal que la corresponde realizar a las Contralorías Territoriales.

Por lo tanto, el proceso de auditoría de presupuesto está fundamentado en:

- Evaluar del proceso programación presupuestal
- Verificar la oportunidad en la ejecución del presupuesto
- Verificar la adecuada recepción de los bienes y servicios adquiridos
- Valorar la justificación de la constitución de las reservas presupuestales
- Constatar la exigibilidad de las cuentas por pagar constituidas
- Verificación del cumplimiento de los principios y normas presupuestales

- Emitir una opinión sobre la razonabilidad de la ejecución presupuestal de la entidad auditada
- Evaluar la gestión de proyectos

Para la evaluación de la ejecución presupuestal se deben seguir los lineamientos establecidos en el Instructivo 09-AF Evaluación estados contables y presupuesto.

2.4 INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN

La fase de informe se inicia una vez concluido el trabajo de campo desarrollado en la fase de ejecución y se ha formado una conclusión sobre la evidencia obtenida.

Para la construcción de este se tendrán en cuenta los productos de los macro procesos Financiero y Presupuestal. Papel de Trabajo PT 12-AF Matriz evaluación gestión fiscal.

De acuerdo con las necesidades propias de cada Contraloría Territorial, estas podrán presentar los resultados de las opiniones de los estados financieros y del presupuesto a las asambleas y concejos municipales con anterioridad a la expedición del informe final de auditoría financiera y de gestión. El informe final contendrá los resultados de la evaluación de la inversión y del gasto, retomando los resultados de la opinión sobre los estados financieros y sobre el presupuesto para determinar el fenecimiento de la cuenta.

2.4.1 Dictamen de auditoría

El dictamen emitido se sustenta en la opinión sobre los estados financieros, la opinión sobre la gestión presupuestal y el concepto sobre la gestión de inversión.

2.4.1.1 Opinión sobre los estados financieros

Para emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de una entidad se debe tener en cuenta: el marco regulatorio y catálogo general de cuentas aplicables, las políticas contables establecidas, la regulación del proceso contable y del sistema documental contable, al interior de la entidad, y la verificación de las afirmaciones sobre transacciones y hechos ocurridos.

Dependiendo de los resultados obtenidos en el proceso auditor, los tipos de dictamen u opinión pueden ser:

Opinión limpia o sin salvedades

Cuando se concluya que los estados financieros fueron preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable.

Opinión modificada

- **Con salvedades.** En alguno de estos dos casos: Cuando las incorrecciones evidenciadas individualmente o de forma agregada son materiales, pero no generalizadas en los estados financieros; o cuando el auditor no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada, pero concluya que los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados.

- **Negativa o adversa.** Cuando las incorrecciones individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

- **Abstención.** En alguno de estos dos casos: Cuando el auditor no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada, pero concluya que los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizadas; o cuando dada la existencia de incertidumbres concluya que a pesar de haber obtenido evidencia no puede formarse una opinión debido a la posible interacción de las incertidumbres[74] y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.[75]

El auditor expresará una opinión Con salvedades o Negativa, según corresponda, si concluye que:

- Las políticas contables del periodo actual no se aplican congruentemente en relación con los saldos de apertura, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable
- Un cambio en las políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable

En el caso de una opinión Negativa o de Abstención sobre los estados financieros en su conjunto,[76] el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión Sin salvedades sobre alguno de los estados financieros que lo conforman, en relación con el mismo marco normativo de información financiera aplicable.

Para establecer que una incorrección es material en los estados financieros, el auditor debe basarse en determinar:

---

[74] **Incertidumbre.** Materia cuyo resultado depende de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad pero que podrían afectar a los estados financieros. **Incertidumbre en la estimación.** La susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida. Glosario de Términos NIAS.

[75] NIA 705.10.

[76] Estados financieros en su conjunto significa los conformados por el balance general, estado de la situación financiera, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo de una misma entidad para un mismo periodo.

- Si las políticas contables seleccionadas no son congruentes con el marco normativo de información financiera aplicable
- Si los estados financieros, incluidas las notas explicativas no representan las transacciones y hechos reales
- La no aplicación de políticas contables en congruencia con el marco normativo de información financiera
- La no aplicación de las mismas políticas de un periodo a otro o para transacciones o hechos similares
- Los errores no intencionados en la aplicación de las políticas
- Los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco normativo de información financiera aplicable
- La información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable
- Los estados financieros no revelen la información necesaria para lograr la representación fiel
- Existen incorrecciones que individualmente o en conjunto, se encuentren en el nivel material establecido por el auditor.
- Para establecer si una incorrección material es generalizada el auditor debe considerar los siguientes aspectos:
- La incorrección material se encuentra en múltiples elementos de los estados financieros.
- La incorrección material se encuentra una única vez en los estados financieros, pero representa la sustancia de los mismos.

A continuación, se presenta un cuadro resumen tomado de la NIA 705, que ilustra el modo en que la naturaleza de los hechos afecta el tipo de opinión a emitir:

Naturaleza del hecho que origina la opinión	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	OPINION CON SALVEDADES	NEGATIVA O ADVERSA
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	OPINION CON SALVEDADES	ABSTENCION

Como se observa, el juicio del auditor se debe basar en dos aspectos importantes: la materialidad y la generalización de las incorrecciones.

Con el fin de soportar de una forma resumida la opinión del auditor, se utilizará el Papel de Trabajo PT 10-AF Análisis de hallazgos para opinión y su Anexo 09-AF Instructivo análisis de hallazgo para opinión - conclusiones e informe.

2.4.1.2 Opinión presupuestal

Esta opinión contemplará el resultado de la evaluación de la planeación y programación, presupuestal, la oportunidad en la ejecución del presupuesto, así como el ingreso, la gestión de la inversión, operación, funcionamiento, deuda y servicio de la deuda, de conformidad con las normas presupuestales aplicables.

Los tipos de opinión sobre la ejecución presupuestal, serán:

- **Sin salvedades.** Cuando se concluya que el presupuesto fue preparado y ejecutado en todos los aspectos materiales de conformidad con la normatividad presupuestal aplicable.

- **Con salvedades.** Las incorrecciones evidenciadas, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas.

- **Negativa:** Las incorrecciones evidenciadas, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas.

- **Abstención.** Cuando las limitaciones al trabajo del auditor son materiales y generalizadas.

Un modelo de informe se presenta en el Modelo 10-AF Informe de auditoría financiera.

2.4.1.3 Concepto sobre la gestión de inversión y del gasto

Para emitir concepto sobre la gestión de inversión y del gasto, se debe considerar por parte del auditor si los proyectos y contratos en general examinados cumplen con los fines esenciales del estado y los principios de la gestión fiscal, dicho concepto debe estar sustentado en los resultados obtenidos en la fase de ejecución en la evaluación de los elementos considerados en el análisis de los siguientes aspectos:

- Inversión, operación y funcionamiento
- Gestión contractual
- Recepción de bienes y servicios

Dependiendo de los resultados obtenidos, se concluye que la gestión de los recursos fue eficiente, con deficiencias o ineficiente.

2.4.2 Características del informe de auditoría

El informe de auditoría es el medio oficial por el cual se comunican los resultados del proceso auditor y se emite una opinión sobre los estados financieros auditados en su conjunto y una opinión sobre la información presupuestal.

El informe de auditoría tendrá las siguientes características:

- Será escrito
- Tendrá el título: "Informe de auditoría financiera y de gestión a xxxxx – nombre del sujeto de control auditado"
- Irá dirigido a los órganos de dirección del respectivo sujeto de control, conforme al artículo[77] y a las corporaciones públicas respectivas
- Párrafo introductorio en donde se incluye la identificación de la entidad auditada, la manifestación de que los estados financieros han sido auditados, menciona el título de cada estado financiero auditado, y el periodo que cubre los estados financieros auditados
- Deberá ir firmado por quien corresponda de acuerdo a lo establecido por cada Contraloría Territorial
- Deberá indicarse la responsabilidad de los órganos de dirección del sujeto de control en la preparación de los estados financieros
- También se enunciará la responsabilidad del auditor en relación con los estados financieros sobre los cuales expresará una opinión basado en los resultados de su auditoría; incluyendo la mención sobre que esta se llevó a cabo de conformidad con la Guía de Auditoría Territorial, la cual adapta las normas ISSAI compatibles con el marco legal colombiano

El informe final, de auditoría financiera y de gestión contendrá, la opinión sobre los estados financieros, la opinión sobre la gestión presupuestal, el concepto sobre la gestión de la inversión y del gasto; en caso que aplique, un pronunciamiento sobre la rentabilidad financiera de la inversión pública o el manejo financiero del recurso público administrado, y el fenecimiento de la cuenta.

De acuerdo con las necesidades propias de cada Contraloría Territorial, estas podrán presentar los resultados de las opiniones de los estados financieros y del presupuesto a las asambleas y concejos municipales con anterioridad a la expedición del informe final de auditoría financiera y de gestión. El informe final contendrá los resultados de la evaluación de la inversión y del gasto, retomando los resultados de la opinión sobre los estados financieros y sobre el presupuesto para determinar el fenecimiento de la cuenta.

Además, el informe contendrá, el pronunciamiento y calificación de la evaluación del plan de mejoramiento, de la rendición de la cuenta (enfocando la revisión en la calidad de la información rendida), y de la calidad y eficiencia del control fiscal interno, pero esta calificación no hará parte de la matriz de la gestión fiscal, para el fenecimiento de la cuenta; salvo que, por concepto técnico previo, la Contraloría Territorial lo considere pertinente.

[77] "Los resultados de control fiscal serán comunicados a los órganos de dirección de la entidad respectiva, al despacho Ejecutivo al cual se halle adscrita o vinculada y a las autoridades a quienes esté atribuida la facultad de analizar tales conclusiones y adoptar las medidas correspondientes" Artículo 105 Ley 42 de 1993.

Para mayor ilustración, se podrá consultar el Anexo 09-AF Instructivo conclusiones e informe de auditoría y el Modelo 10-AF Informe de auditoría financiera.

2.5 AUDITORÍA A ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

Las Contralorías Territoriales dentro de su función fiscalizadora, determinará la obligación de realizar auditorías a estados financieros consolidado para lo cual deberá aplicar la ISSAI 1600 para cumplir con la responsabilidad de la auditoría mencionada.

El auditor de los estados contables consolidados (de grupo) es responsable de la dirección, supervisión y realización del trabajo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como, del informe de auditoría que se emita. Una auditoría de grupo debe cumplir con todas las fases de un proceso auditor.

En la etapa de planeación, al igual que un proceso auditor a los estados financieros de un solo sujeto de control, el auditor encargado del grupo llevará a cabo el conocimiento de aspectos importantes de los estados contables consolidados, que le permita determinar los objetivos y actividades generales por practicar y delimitar la oportunidad de los recursos y tiempo asignados para la auditoría.

El auditor del grupo debe identificar los procesos significativos y no significativos que conforman el estado financiero a auditar, según los requerimientos establecidos en la ISSAI 1600.

En la ejecución seguirán los procedimientos planificados con el objetivo de obtener la evidencia y base para la conclusión de los resultados de la auditoría.

Al emitir una opinión sobre estados financieros de grupos, el auditor debe considerar la aplicación de la ISSAI 1600 Consideraciones Especiales, Auditorías de Estados Financieros de Grupos. Para realizar este tipo de auditoría, se debe cumplir con los lineamientos establecidos en los instructivos y formatos establecidos en esta Guía.

3. AUDITORÍA DE DESEMPEÑO - AD

En este capítulo se establece y hace referencia a la definición, propósitos, principios, enfoque, características y otros aspectos de la Auditoría de Desempeño en las Contralorías Territoriales.

3.1 DEFINICIÓN DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

La Auditoría de Desempeño, como medio de vigilancia y control fiscal posterior y selectivo, es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las políticas, programas, proyectos, sistemas, operaciones, actividades u organizaciones gubernamentales, operan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia, y si existe espacio de mejora.[78]

La Auditoría de Desempeño también tiene en cuenta los principios de equidad, desarrollo sostenible[79] y la valoración de costos ambientales.

El asunto de una auditoria de desempeño comprende sus productos, resultados e impactos (si es posible medirlo), o situaciones existentes, incluidas causas y consecuencias.[80]

La auditoría de desempeño se centra en la evaluación de la economía, la eficiencia o la eficacia; en la evaluación de las políticas públicas, lo fundamental es evaluar el impacto global a corto y largo plazo de una política (lo cual implica a menudo tener en cuenta otras políticas que tengan efectos en el mismo ámbito) y valorar la pertinencia de dicha política.[81]

3.2 PROPÓSITOS Y OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Los propósitos y objetivos de la Auditoría de Desempeño son:

- Identificar mejoras a la economía, la eficiencia y la eficacia del sector público, a partir del examen, análisis y elaboración de informes sobre el desempeño de programas, planes, proyectos, acciones, sistemas, operaciones y/o actividades ejecutados por los sujetos vigilados, según el objeto específico de la auditoría
- Contribuir a la buena gobernanza, a la rendición de cuentas y a la transparencia.
- Examinar el estado de logro o alcance de los objetivos y metas formulados por el sujeto de control o asunto vigilado, relativas al objeto de la auditoría, así como establecer los procesos críticos y factores que obstaculizan, restringen o impiden tales logros
- Brindar información, análisis o valor al proporcionar nuevas perspectivas analíticas (amplias o más profundas)

[78] Adaptado ISSAI 3000/17. 2016
[79] Este principio fue incluido en el Acto Legislativo 04 de 2019
[80] Adaptada ISSAI 3000/30. 2016
[81] ISSAI 9400

- Hacer más accesible la información existente a las diversas partes interesadas; proporcionar una visión o conclusión independiente y rectora basada en la evidencia de auditoría; identificar posibilidades de mejora basadas en un análisis de los hallazgos de auditoría
- Contribuir, junto con otros elementos, a evaluar con mayor profundidad la utilidad de una política

3.3 PRINCIPIOS EVALUADOS EN LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

La interrelación de los principios se presenta en la siguiente figura insumo - producto. Con este modelo se identifican los procesos y las relaciones que pueden examinarse en la auditoría y el principio o principios con los que están asociados.

Figura 5. Insumo producto



Fuente. ISSAI 3000/1.4 y Manual de Auditoría de Rendimiento de la Unión - Brasil

Economía. Significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio.[82]

Eficiencia. Es obtener el máximo de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad.[83]

Eficacia. Se refiere a cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos.[84]

Equidad. Identifica los receptores de la acción económica y analiza la distribución de costos y beneficios entre sectores económicos y sociales y entre entidades territoriales.[85]

[82] ISSAI 300/11. 2013
[83] Ibídem.
[84] Ibídem.
[85] Ley 42 de 1993, art. 8.

La equidad se deriva de la efectividad de los planes[86], programas y proyectos. Se basa en el principio que reconoce que existen diferencias entre los individuos y la necesidad de dar un trato diferenciado.[87]

Desarrollo sostenible.[88] Satisface las necesidades básicas de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades.

Valoración de costos ambientales. Cuantificar el impacto por el uso o deterioro de los recursos naturales y del ambiente y evaluar la gestión de protección, conservación, uso y explotación de los mismos.[89]

3.4 ENFOQUE

Se deberá escoger entre el enfoque orientado a resultados, el orientado a problemas y el orientado al sistema, o una combinación de ellos, según el objeto de la misma. El enfoque de la auditoría determina la naturaleza del examen a realizar, el conocimiento, la información y los datos necesarios, así como los procedimientos de auditoría requeridos para obtenerlos y analizarlos. Bajo los postulados constitucionales del control fiscal posterior y selectivo, y los demás que se determinen en la Constitución y la Ley.

Los enfoques desde los cuales se realizarán las Auditorías de Desempeño son los siguientes:[90]

Enfoque orientado al sistema. Examina el funcionamiento apropiado de los sistemas de gestión. Frecuentemente, los principios elementales de la buena gestión pueden ayudar a examinar las condiciones para la eficiencia o eficacia, aun cuando falte un claro consenso sobre el problema, o cuando los resultados o productos no estén claramente determinados.[91]

Este enfoque es una aproximación que no se centra principalmente en los planes, programas, proyectos o asunto auditar, sino en sistemas de gestión óptimos como condición de políticas eficaces y eficientes.[92]

---

[86] Según la Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014 página 36. La efectividad es un concepto relacionado con el logro de objetivos. Tiene que ver con la relación entre metas u objetivos, productos e impactos. Se refiere a la relación entre los resultados de una intervención o programa en términos de sus efectos en la población objetivo (impactos observados) y las metas deseadas (impactos esperados). Implica verificar si los cambios en la población objetivo pueden atribuirse a las acciones del programa evaluado.
[87] Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014 página 37.
[88] Este principio fue incluido en el Acto Legislativo 04 de 2019
[89] Op Cit Ley 42 de 1993.
[90] Adaptado ISSAI 300/26
[91] ISSAI 3000/42. 2016
[92] ISSAI 3100/54. 2016. Traducción CGR

Enfoque orientado a resultados. Evalúa si se ha logrado el resultado o producto deseados tal como se previó, o si los programas y servicios operan como se tenía previsto. Este enfoque es aplicado con mayor facilidad cuando existe una declaración clara de los resultados o productos deseados (ej. en la legislación/regulación o en una estrategia determinada por las partes responsables).[93]

En el abordaje orientado a resultados, el auditor estudia el desempeño (en relación con la economía, la eficiencia y la efectividad) y relaciona sus observaciones con las normas en cuestión (metas, objetivos, reglamentos, etc.) o con los criterios (más o menos definidos con precisión antes de que comience la auditoría). Si los criterios son difíciles de determinar, es posible que el auditor necesite trabajar con expertos en ese campo para desarrollar criterios creíbles que, cuando se apliquen, sean objetivos, pertinentes, razonables y se puedan cumplir. Los criterios permiten evaluar las observaciones. En este abordaje es necesario definir las deficiencias como desviaciones de las normas o criterios.[94]

El enfoque se ocupa de cuestiones como "¿Cuál es el rendimiento obtenido o qué resultados se han logrado?" o "¿Se han cumplido los requisitos o los objetivos?"[95]

Enfoque orientado al problema. Verifica y analiza las causas de problemas específicos o desviaciones de los criterios de auditoría de lo que debe o podría ser.

Este enfoque puede emplearse cuando existe un claro consenso sobre un problema, aun cuando no estén establecidos los resultados o los productos esperados. Las conclusiones se basan principalmente en el análisis y la confirmación de las causas, en lugar de la comparación de la evidencia de auditoría respecto a los criterios de auditoría. El papel de los criterios de auditoría en este enfoque es menos significativo que en el enfoque a resultados, estos se utilizan principalmente para identificar el (los) problema(s).[96]

El punto de partida de una auditoría normalmente es un problema que necesita ser verificado en la auditoría. Por lo tanto, el objetivo es analizar las causas de este problema e identificar las medidas para reducirlo o resolverlo. Sin embargo, durante la fase de planeación los auditores también identifican los criterios de auditoría que se utilizarán para evaluar el desempeño en relación con los diferentes factores cubiertos por la auditoría (con el fin de desarrollar hallazgos comparando las condiciones con los criterios). En este abordaje, la idea es analizar las causas del problema seleccionado en una relación de causa y efecto, al mismo tiempo en que cada hallazgo también puede sostenerse por sí mismo, ya que también se basa en criterios de auditoría separados.[97]

---

[93] ISSAI 3000/43. 2016
[94] Adaptado Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014.
[95] ISSAI 3100/51. 2016. Traducción CGR.
[96] ISSAI 3100/52. 2016. Traducción CGR. ISSAI 3000/44
[97] Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014.

Este enfoque responde a interrogantes como ¿cuál es el problema? ¿Cuáles son las causas del problema? ¿En qué medida los poderes públicos pueden resolver el problema? ¿Qué programa público resuelve o atiende el problema? [98]

Los tres enfoques pueden alcanzarse desde una perspectiva de arriba hacia abajo o de abajo hacia arriba. Las auditorías con una perspectiva de arriba hacia abajo se centran principalmente en los requerimientos, intenciones, objetivos, y expectativas en la legislatura y el gobierno central. Una perspectiva de abajo hacia arriba se centra en problemas de importancia real para las personas y la comunidad.[99]

3.5 CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Las características de la Auditoría de Desempeño son:[100]

- Mayor flexibilidad en la elección de los temas y objetos, métodos y criterios de auditoría
- Se trata de un examen independiente realizado con un carácter no reiterativo
- Debe disponer de una amplia variedad de métodos de investigación y evaluación
- Está abierta a diversos criterios e interpretaciones
- Requiere de la libertad necesaria para examinar todas las actividades del sector público desde diferentes perspectivas

Otras características son:

- Pueden superar la temporalidad del PVCFT en relación con la anualidad. Teniendo en cuenta la complejidad de los recursos y el tiempo disponible para su realización
- Los auditores tratan de establecer una actitud de cooperación y unas interacciones abiertas, así como un clima de confianza con la entidad fiscalizada.[101]

3.6 HABILIDADES GENERALES DEL EQUIPO DE AUDITORÍA

De manera colectiva, el equipo auditor debe tener la competencia profesional necesaria para llevar a cabo la auditoría. Esto incluye buen conocimiento de la fiscalización, del diseño de investigaciones, de los métodos aplicados en las ciencias sociales y técnicas de investigación o de evaluación, así como también fortalezas personales tales como habilidades analíticas, de redacción y comunicación.

En la auditoría de desempeño, se pueden requerir habilidades específicas, tales como conocimiento de las técnicas y métodos de evaluación aplicados en las

[98] ISSAI 3100/52. 2016. Traducción CGR.
[99] ISSAI 300/26. 2013
[100]ISSAI 3000/Página 12.2014
[101]ISSAI 3000/página 74. 2014

ciencias sociales y habilidades personales como de comunicación y de escritura, capacidad analítica, creatividad y receptividad. Los auditores deben tener un buen conocimiento de las organizaciones gubernamentales, programas y funciones. Esto asegura que las áreas correctas son seleccionadas para auditoría y que los auditores pueden llevar a cabo con eficacia revisiones de los programas y actividades del Gobierno.

También puede haber formas específicas de adquirir las habilidades necesarias. Para cada Auditoría de Desempeño, los auditores deben tener pleno entendimiento de las medidas gubernamentales que son el objeto de la auditoría, así como las causas de fondo relevantes y los impactos posibles. Con frecuencia, este conocimiento debe ser adquirido o desarrollado específicamente para el trabajo o compromiso de auditoría. Las auditorías de desempeño con frecuencia implican un proceso de aprendizaje y el desarrollo de la metodología como parte de la propia auditoría. Así, el aprendizaje y la capacitación en el trabajo deben estar disponibles para los auditores, quienes deben mantener sus habilidades profesionales a través de una capacitación profesional continua. Una actitud abierta al aprendizaje y el fomento de una cultura directiva son condiciones importantes para fortalecer las habilidades profesionales de cada uno de los auditores.

En áreas especializadas, se pueden contratar expertos externos para complementar el conocimiento del equipo de auditoría. Los auditores deben evaluar si, y en qué áreas, se requiere de pericia externa.[102]

Las necesidades de capacitación o vinculación de expertos se realizarán según lo establecido en el Capítulo 1 de Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para la auditoría en las Contralorías Territoriales - CT, en el acápite sobre gestión y habilidades del equipo de auditoría.

Los auditores deben ejercer el juicio y escepticismo profesional (definidos en el Capítulo 1 Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en las Contralorías Territoriales - CT), lo cual les permite ser receptivos a una variedad de puntos de vista y argumentos o identificar evidencia clave, así como considerar diferentes perspectivas, mantener la objetividad y evaluar de forma integral la evidencia de auditoría.[103]

Finalmente, los auditores deben tener la capacidad para mantener una comunicación eficaz y apropiada con las entidades a cargo del tema auditado y las partes interesadas relevantes durante todo el proceso de auditoría.[104]

[102]Adaptado ISSAI 300/30. 2013
[103]ISSAI 3000/72. 2016
[104]ISSAI 300/29. 2013

3.7 JUICIO Y ESCEPTICISMO

Para efectos de esta modalidad de auditoría, sin perjuicio de lo dispuesto en el Capítulo 1 Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en las Contralorías Territoriales, los auditores deben ejercer el escepticismo profesional, pero también deben ser receptivos y estar dispuestos a innovar. Es de vital importancia que los auditores ejerzan el escepticismo profesional y adopten un enfoque crítico, manteniendo una distancia objetiva de la información proporcionada. Se espera que los auditores realicen evaluaciones racionales y aíslen sus propias preferencias personales y las de los demás.

Al mismo tiempo, deben ser receptivos a las opiniones y argumentos. Esto es necesario con el fin de evitar errores de juicio o sesgo cognitivo. El respeto, la flexibilidad, la curiosidad y la disposición de innovar son igualmente importantes. La innovación aplica al propio proceso de auditoría, pero también a los procesos o actividades auditados.

Se espera que los auditores examinen los temas desde diferentes perspectivas y mantengan una actitud abierta y objetiva a diferentes puntos de vista y argumentos. Si no son receptivos, pueden pasar por alto importantes argumentos o evidencia clave. Si bien los auditores trabajan para desarrollar nuevos conocimientos, también requieren ser creativos, reflexivos, flexibles, ingeniosos y prácticos en sus esfuerzos por recopilar, interpretar y analizar los datos.

Se debe mantener un alto nivel de conducta profesional durante todo el proceso de auditoría, desde la selección del tema y planificación de la auditoría, hasta la presentación de informes. Es importante que los auditores trabajen sistemáticamente, con el debido cuidado y objetividad, y con la supervisión adecuada.[105]

3.8 MATERIALIDAD O IMPORTANCIA RELATIVA

La materialidad, se refiere a elementos financieros, sociales y/o políticos, tales como el número de personas afectadas por una ley o una reforma, la transparencia y el buen gobierno.[106]

Los auditores, deben considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de auditoría. Se debe pensar no sólo en lo financiero, sino también en los aspectos sociales y políticos del asunto en cuestión, con el propósito de entregar tanto valor agregado como sea posible.

La materialidad, puede ser entendida como la importancia relativa de una materia en cuestión en el contexto en el que se está considerando. La materialidad de un tema de auditoría debe tener en cuenta la magnitud de sus impactos. Dependerá

[105]Adaptado ISSAI 300/31. 2013
[106]ISSAI 3200/12. 2016

de si la actividad es comparativamente menor y si las deficiencias en el área en cuestión pudieran influir otras actividades dentro de la entidad auditada.

Un asunto se considerará de importancia significativa, cuando el tema sea considerado de especial importancia y donde las mejoras tengan un impacto significativo. Habrá menos materialidad (o relevancia relativa) donde la actividad sea de naturaleza rutinaria y el impacto del bajo desempeño pudiera estar restringido a un área pequeña o de índole mínima.

En la auditoría de desempeño, la materialidad por el valor monetario pudiera ser, aunque no necesariamente, una preocupación primordial. Al definir la materialidad, el auditor debe considerar también lo que es social o políticamente significativo, y tener en cuenta que esto varía con el tiempo y depende de la perspectiva de los usuarios relevantes y de las partes responsables. Dado que los temas de las auditorías de desempeño pueden variar ampliamente y los criterios con frecuencia no están predefinidos por la legislación, esta perspectiva puede variar de una auditoría a otra. Su evaluación requiere un juicio cuidadoso por parte del auditor.

La materialidad (o relevancia relativa), hace parte de todos los aspectos de las auditorías de desempeño, tales como la selección de los temas, la definición de los criterios, la evaluación de la evidencia y la documentación y la gestión de los riesgos, de producir hallazgos de auditoría o informes inapropiados o de bajo impacto.[107] Papel de Trabajo PT 20 - AD Materialidad o importancia relativa.

3.9 COMUNICACIÓN EN LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Los auditores, deben mantener una comunicación eficaz y apropiada con las entidades auditadas y las partes interesadas relevantes durante todo el proceso de auditoría, y definir el contenido, proceso y destinatarios de la comunicación para cada auditoría.

Existen diversas razones por las que la planificación de la comunicación con las entidades auditadas y las partes interesadas, es de particular importancia en las Auditorías de Desempeño.

Dado que las Auditorías de Desempeño no se realizan normalmente con una base regular (por ejemplo, de manera anual), en las mismas entidades auditadas, los canales de comunicación pudieran no existir. Puede haber contactos con el poder legislativo y órganos de gobierno, así como otros grupos (tales como comunidades académicas y de negocios, u organizaciones de la sociedad civil) con los que no se ha colaborado con anterioridad.

Con frecuencia, no hay criterios predefinidos (como un marco de emisión de información financiera), y por lo tanto es necesario un intenso intercambio de opiniones con la entidad auditada.

[107] Adaptado ISSAI 300/33. 2016.

La necesidad de contar con informes balanceados, implica un esfuerzo activo por obtener los puntos de vista de las diversas partes interesadas.

Los auditores deben identificar a las partes responsables y otras partes interesadas clave, y tomar la iniciativa para establecer una comunicación eficaz de dos vías. Con una buena comunicación, los auditores pueden mejorar el acceso a fuentes de información, datos y opiniones de la entidad auditada. Utilizar canales de comunicación para explicar el propósito de la Auditoría de Desempeño a las partes interesadas, también aumenta la probabilidad de que las acciones de mejora de la auditoría se implementen.

Por lo tanto, los auditores deben tratar de mantener buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas, promover un flujo libre y abierto de información en la medida en que así lo permitan los requisitos de confidencialidad, y llevar a cabo las discusiones en un ambiente de respeto mutuo y entendimiento de las respectivas funciones y responsabilidades de cada una las partes interesadas. Sin embargo, se debe tener cuidado para asegurar que la comunicación con las partes interesadas no ponga en peligro la independencia y la imparcialidad de la Contraloría Territorial - CT.

Los auditores, deben comunicar a las entidades auditadas de los aspectos clave de la auditoría, incluyendo el objetivo de la auditoría, las cuestiones de auditoría, y el tema en cuestión. Los auditores deben mantener la comunicación con las entidades auditadas durante todo el proceso de auditoría, por medio de una interacción constructiva, ya que diferentes hallazgos, argumentos y perspectivas son evaluados.

Las entidades fiscalizadas, deben tener la oportunidad de comentar sobre las observaciones y conclusiones de auditoría. Cualquier desacuerdo debe ser analizado y se deben corregir los errores de hecho. La examinación de la retroalimentación debe ser registrada en los papeles de trabajo.

Al final del proceso de auditoría, también se puede obtener retroalimentación de las partes interesadas sobre la calidad de los informes de auditoría publicados. Igualmente se puede solicitar la percepción de las entidades auditadas sobre la calidad de la auditoría realizada.[108]

Calidad en el informe

Los informes de auditoría deberán elaborarse con el rigor requerido, de tal forma que cumpla con los atributos, características, estructura y procedimiento de aprobación, firma, liberación y comunicación, definidos en los numerales 1.3.2.3.y 1.4.4.del Capítulo 1 de Principios y fundamentos de esta Guía.

[108]ISSAI 300/29. 2016. Adaptado por la Contraloría Territorial.

Una forma de ayudar al auditor a preparar los informes de auditoría, es apoyarse en un revisor de control de calidad del trabajo, quien podrá ser designado por el funcionario responsable del proceso auditor o quien haga sus veces.[109]

3.10 FASES DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

El ciclo de Auditoría de Desempeño, incluye las fases de planeación, de ejecución, de elaboración del informe y el seguimiento.

La fase de planeación se divide en dos etapas: planeación estratégica y diseño de la auditoría. En la primera se analizan y determinan los asuntos y cuestiones a auditar, mediante un proceso de identificación, selección y priorización de temas, y en la segunda etapa de esta fase, se define la estrategia general de la auditoría.

En la fase de ejecución se lleva a cabo el desarrollo de trabajo de campo, la recopilación y análisis de los datos, así como la obtención de las evidencias suficientes, confiables y relevantes para respaldar los resultados, los hallazgos y las conclusiones de la auditoría. A lo largo de este proceso debe considerarse el valor agregado de la auditoría y sus beneficios.

En la fase de informe se elabora el documento final del proceso auditor y culmina con su firma y comunicación. El informe es un instrumento formal y técnico mediante el cual se comunican los objetivos de la auditoría, el análisis de la evidencia, la metodología utilizada, los resultados, los hallazgos y conclusiones de la auditoría que responden a las preguntas planteadas y los objetivos propuestos de la auditoría, considerando los postulados de la investigación científica.

Posterior a la liberación del informe, y una vez transcurrido el tiempo suficiente para que, de acuerdo con la naturaleza y complejidad de los resultados de la auditoría, la entidad auditada o actores públicos vinculados implementen las medidas propuestas, se realiza el seguimiento para determinar si las deficiencias fueron corregidas.

3.10.1 Planeación de la auditoría de desempeño

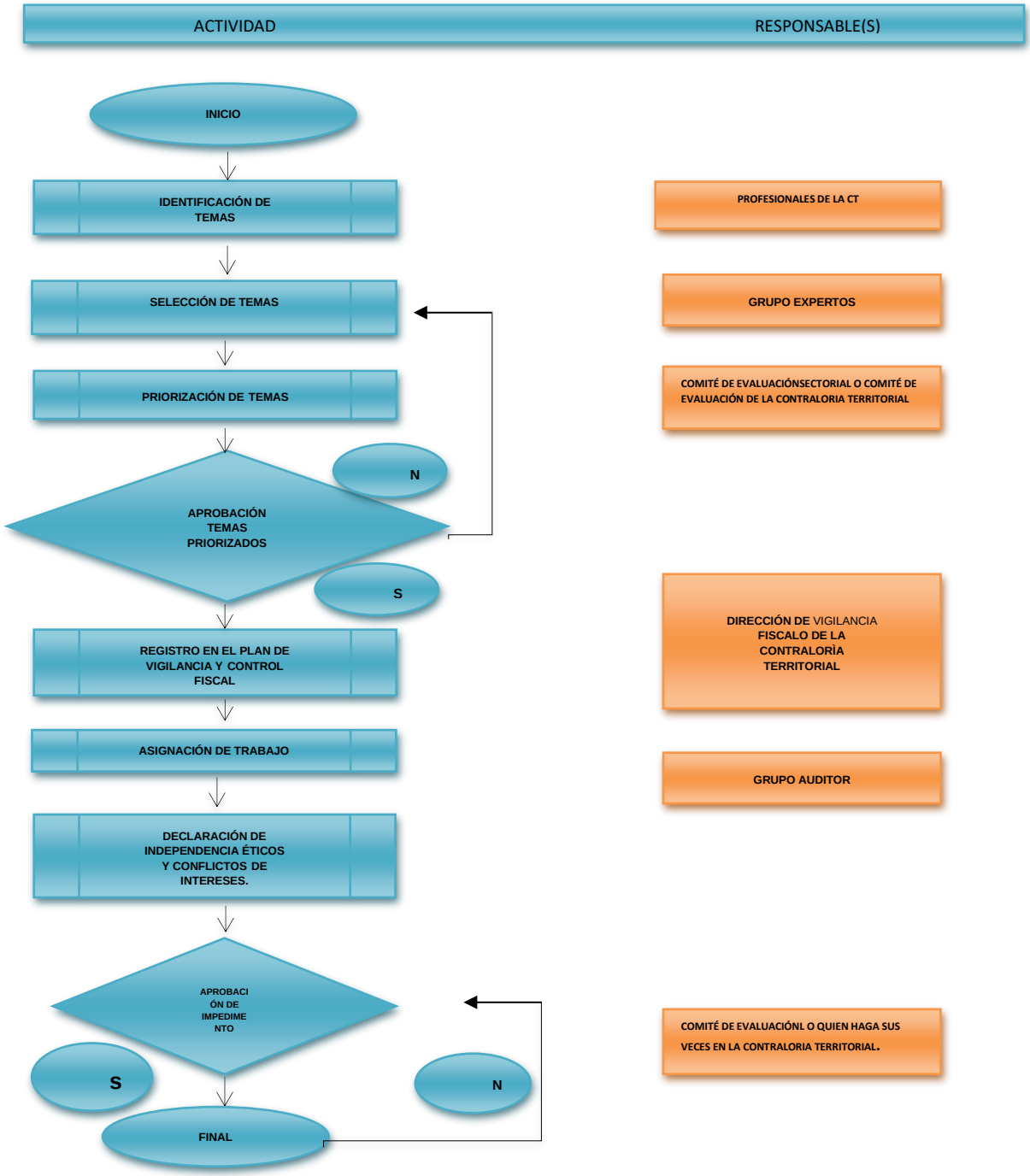
Como ya se mencionó, la planeación se divide en dos etapas: planeación estratégica y diseño de la auditoría.

3.10.1.1 Planeación estratégica

Comprende la identificación y selección de temas de auditoría para ser incorporados en el proceso de formulación del PVCFT de la Contraloría Territorial.

[109] Adaptado ISSAI 3200/116. 2016

Figura 6 . Planeación Estratégica



Fuente: Guía CGR

3.10.1.2 Identificación de temas

Para la identificación de los temas o asuntos a auditar deben tenerse en cuenta fuentes como: los lineamientos del Contralor Territorial para la planificación y programación del PVCFT; el Plan Estratégico de la Contraloría Territorial; el Plan

de Desarrollo Nacional y Territorial; los diagnósticos y mapas de riesgo; medios de comunicación; informes externos de las entidades, academia, gremios; sistemas de información de desempeño; interés público de las Corporaciones de elección popular. Adicionalmente debe considerarse la participación de los ciudadanos, con base en los mecanismos implementados por la Contraloría Territorial para tal efecto.

El resultado de la identificación de temas será un listado de asuntos, cada uno de los cuales estará documentado en el Papel de Trabajo PT 13-AD Criterios de identificación de temas de auditoría de desempeño, que servirá de insumo para la selección de los temas.

En cualquier momento del horizonte de planeación del PVCFT, se podrán presentar propuestas de temas de Auditoría de Desempeño, elaboradas por iniciativa de cualquier profesional de la Contraloría Territorial. Los temas deben ser lo suficientemente significativos, así como auditables y congruentes con el mandato de la Contraloría Territorial. Las propuestas se acumularán para surtir el trámite de selección y priorización dentro de los tiempos establecidos para la planeación estratégica.

3.10.1.3 Selección de temas

En la Contraloría Territorial, la dirección de vigilancia fiscal o dependencia que haga sus veces podrá[110] conformar un grupo de funcionarios idóneos,[111] el cual emitirá su juicio profesional sobre los criterios de selección con base en la información contenida en el Papel de Trabajo PT 13-AD Criterios de identificación de temas de auditoría de desempeño; así mismo, validarán el objetivo general propuesto para el tema en dicho formato.

En el grupo de expertos también participarán auditores para la selección de temas, en sus respectivos campos de especialización. El grupo podrá compartir conocimientos de auditorías anteriores.

El proceso de selección de los temas debe tratar de maximizar el impacto esperado de la auditoría, teniendo en cuenta los recursos con que se cuenta (por ejemplo, recursos humanos y las habilidades profesionales).

Las técnicas formales para preparar el proceso de planeación estratégica, como el análisis de riesgos o las evaluaciones de problemas, pueden ayudar a estructurar el proceso, pero necesitan ser complementadas por el juicio profesional para evitar evaluaciones unilaterales/parciales.[112]

Los criterios de selección se encuentran definidos en el Papel de Trabajo PT 14-AD Criterios de selección de temas de auditoría de desempeño.

[110] Se adapta de la ISSAI 3000/89-90-91-95
[111] Se adapta de la ISSAI 100/39
[112]ISSAI 300/36. 2013

Una vez diligenciada la matriz de selección por el grupo de funcionarios idóneos o expertos, y se tenga la priorización de temas auditables, la dirección de vigilancia fiscal o dependencia que hace sus veces, presentará los resultados de la selección y priorización de los temas al comité directivo o instancia competente.

3.10.1.4 Priorización y aprobación de los temas de auditorías de desempeño

La priorización de temas, corresponde a la lista de asuntos a examinar en el mediano plazo, el cual permite a la Contraloría Territorial contar con una amplia y variada selección de políticas, programas, planes, proyectos, acciones, sistemas, operaciones y/o actividades ejecutados por los sujetos vigilados.

Los asuntos a examinar podrán ser cubiertos en diferentes PVCFT. Aquellos temas que no sean seleccionados en el respectivo PVCFT, se podrán incorporar como prioridad de la próxima vigencia, junto a nuevos temas que puedan proponerse.

El Comité o instancia competente deberá priorizar y aprobar los temas a auditar de acuerdo con el horizonte de planeación definido para el PVCFT, con base en el juicio profesional, incluyendo el objetivo general propuesto. En el caso de que la decisión del Comité o quien haga sus veces sea la de hacer ajustes a la calificación de los criterios de selección o se requiera incorporar temas adicionales a los propuestos, se deberá dejar registro.

Si en la programación del Plan de Vigilancia y Control Fiscal Territorial - PVCFT, acorde con la información presentada por el área de Participación Ciudadana, se determina que la Auditoría de Desempeño se debe realizar en forma articulada con Organizaciones de la Sociedad Civil - OSC, se incorporará este aspecto en la asignación de trabajo, sin que necesariamente se defina como objetivo específico; de acuerdo con lo establecido en el numeral 1.3.1.9, del Capítulo 1 de esta GAT.

En los casos en que las Contralorías Territoriales propongan Auditorías de Desempeño con temas o asuntos intersectoriales, el área competente responsable de vigilar el (los) sujeto(s) de control con mayor incidencia en la temática o problema evaluado, señalará en su propuesta de Auditorías de Desempeño, el tema y las áreas sectoriales que participarán, previa concertación con ellas.

3.10.1.5 Asignación de recursos de auditorías

Se debe tener en cuenta por parte del comité de evaluación o quien haga sus veces, que el número de Auditorías de Desempeño a realizar dependerá de la capacidad de la Contraloría Territorial respecto a:

- El número de auditores que realicen este tipo de evaluación
- Disponibilidad de recursos financieros, físicos y tecnológicos
- Programas de capacitación y entrenamiento

- Evaluación y asignación de recursos de tecnología de información y Comunicaciones
- Coordinación y cooperación con otros organismos nacionales e internacionales

El área de control fiscal o instancia competente consolida la (s) auditoría (s) de desempeño priorizada (s) para el Plan de Vigilancia y Control Fiscal Territorial - PVCFT, con el fin de que surta el trámite establecido para su aprobación, acorde con el Capítulo 1 de Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en la correspondiente Contraloría Territorial.

3.10.1.6 Modificaciones

Para el caso de modificaciones al PVCFT aprobado, estas se efectuarán así: la inclusión o cancelación de auditorías deben ser aprobadas por la instancia pertinente, siguiendo el trámite establecido en el Capítulo 1 Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en las Contralorías Territoriales. De igual forma los cambios de objetivos generales y específicos, fechas, alcance y preguntas de auditoría (aprobados en el plan de trabajo), debe surtir el trámite ante la instancia pertinente para dichos cambios.

La formulación de las preguntas de auditoría es un proceso interactivo en el cual la auditora específica y pule repetidamente las preguntas, tomando en cuenta la información nueva y conocida sobre el tema, así como la viabilidad de obtener respuestas. En la fase de planificación, el propósito de formular preguntas de auditoría es dirigir sistemáticamente la atención a lo que el auditor necesita saber para lograr el objetivo de la auditoría.

Es posible que haya que ajustar las preguntas de auditoría para reflejar mejor el tema a medida que el auditor va obteniendo más conocimiento, pero esto no debe hacerse con frecuencia. Dado que se recomienda que las preguntas de auditoría se comuniquen a la entidad auditada, cambiar las preguntas de auditoría durante el curso de la auditoría puede suscitar dudas sobre la profesionalidad, objetividad y equidad de la misma.[113]

Así mismo, al estar interrelacionados el(los) objetivo(s) de la auditoría, las preguntas y el alcance de la auditoría, estos deben considerarse conjuntamente, por lo que cambios menores en el(los) objetivo(s) o las preguntas de auditoría pueden tener un impacto importante en el alcance general de la misma.[114]

3.10.1.7 Asignación de auditoria

Consiste en la elaboración de la asignación de trabajo, actividad que estará a cargo del jefe del área de Control Fiscal o quien haga sus veces, donde se incluyen entre otros datos, el objetivo general, el equipo auditor y fechas claves del proceso, la

[113]ISSAI 3200/34. 2016
[114]ISSAI 3200/35. 2016

cual es revisada y aprobada por la instancia que corresponda de acuerdo con la estructura organizacional de cada Contraloría Territorial.

Con el fin de facilitar el entendimiento del sujeto de control y demás actores públicos, el Supervisor o quien haga sus veces, acopiará información sobre: antecedentes sectoriales y de responsabilidad fiscal; normatividad de control fiscal, antecedentes del control fiscal micro y macro, formato de propuesta de tema de Auditoría de Desempeño con sus anexos si los hubiere y fechas clave del proceso, las cuales serán registradas en el sistema de información de auditorías vigente, si los hubiere.

3.10.1.8 Declaración de independencia

Los servidores públicos, contratistas, expertos y asesores que participen en cualquier rol dentro del proceso auditor, deben declarar expresamente que mantienen la independencia respecto del sujeto de control o ente a auditar y manifestar si tienen o no causales de impedimentos y conflicto de intereses relacionados con la auditoría asignada. (Ver Numeral 1.1.3 Independencia, del Capítulo 1 Principios, Fundamentos, y Aspectos Generales para Auditorías en la Contraloría Territorial de esta GAT. Modelo 01- PF Declaración de independencia).

3.10.1.9 Diseño de la auditoría

El diseño de la auditoría, es la etapa en la que se realiza el levantamiento de información relevante sobre el tema objeto de estudio, que permite alcanzar suficiente conocimiento del mismo para planear adecuadamente la auditoría antes de su ejecución.

Los auditores, deben planear la auditoría de manera que contribuya a una auditoría de alta calidad que sea llevada a cabo de una forma económica, eficiente, eficaz, de manera oportuna y de acuerdo con los principios de la buena gestión de proyectos. Al planear la auditoría, es importante considerar:

- El conocimiento previo y la información requerida para comprender a las entidades auditadas, para permitir una evaluación del problema y riesgo, las posibles fuentes de evidencia, la auditabilidad y la importancia del área considerada para la auditoría
- Los objetivos, preguntas, criterios, temas y metodología de la auditoría (incluyendo las técnicas que se utilizarán para la recolección de evidencia y para la realización del análisis de la auditoría)
- Las actividades necesarias, los requisitos de personal y habilidades (incluyendo la independencia del equipo de auditoría, los recursos humanos y la posible pericia externa), el costo estimado de la auditoría (determinando de manera detallada los costos de los diferentes recursos, de ser necesarios. Ejemplo contratación de expertos, entre otros), los plazos e hitos clave del proyecto y los principales puntos de control de la auditoría

Para asegurar que la auditoría esté debidamente planeada, los auditores requieren adquirir suficiente conocimiento de la materia en cuestión. La auditoría de desempeño por lo general requiere que el conocimiento específico, sustantivo y metodológico de la auditoría se adquiera antes de la realización de la misma (estudio previo).

Al planear la auditoría, se deben diseñar los procedimientos que se utilizarán para reunir suficiente evidencia apropiada. Esto puede ser abordado en diversas etapas: decidir el diseño general de auditoría (qué preguntas hacer, por ejemplo, explicativo / descriptivo / evaluativo); determinar el nivel de observación (por ejemplo, mirar un proceso o archivos individuales); metodología (por ejemplo, análisis completo o de una muestra); técnicas de recolección de datos específicos (por ejemplo, entrevista o grupo de enfoque). Los métodos de recolección de datos y técnicas de muestreo deben ser elegidos cuidadosamente.

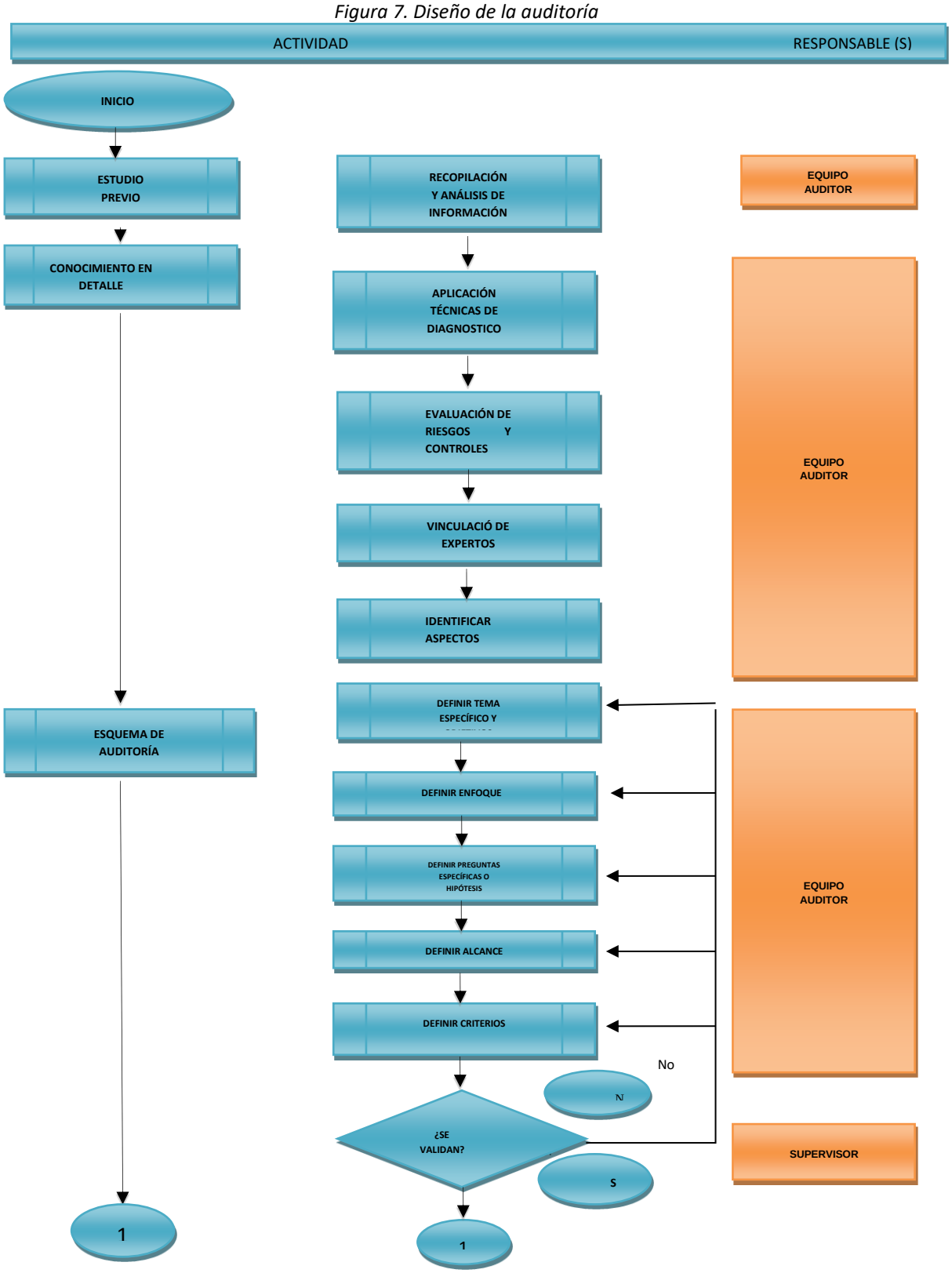
La fase de planificación también debe incluir el trabajo de investigación dirigido a la creación de conocimiento, probando varios diseños de auditoría y verificando si los datos necesarios están disponibles. Esto hace que sea más fácil elegir el método más apropiado.[115] La planeación debe permitir la flexibilidad para que los auditores se puedan beneficiar de puntos de vista obtenidos durante el curso de la auditoría.[116] De ser necesario, se adelantarán reuniones con la(s) entidad(es) auditada(s) y las partes interesadas pertinentes durante la fase de diseño y durante todo el proceso de auditoría a fin de mantenerlos informados sobre el progreso de la misma.[117]

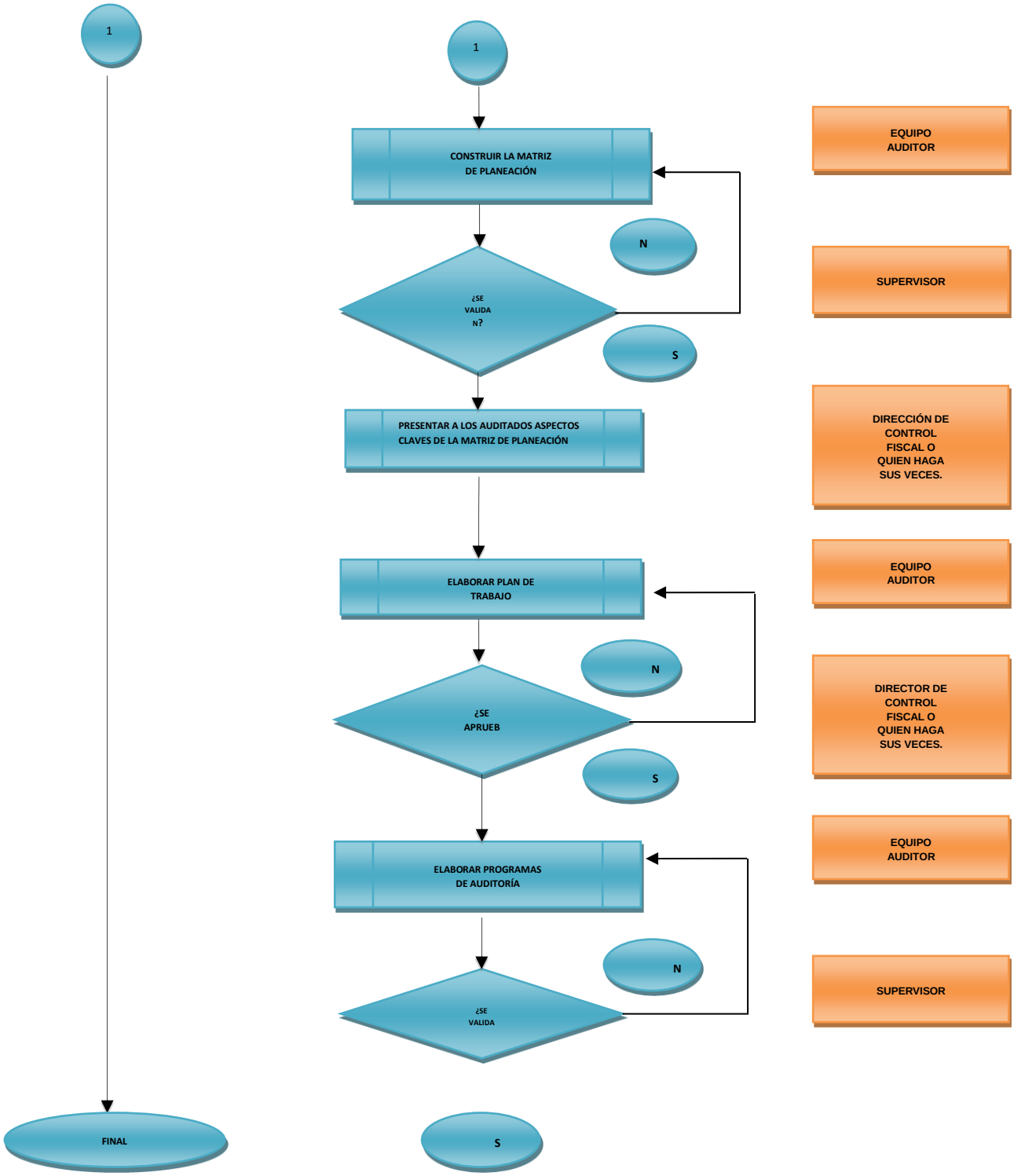
El objetivo general en la fase de planeación, es decidir, mediante la creación de conocimiento y teniendo en cuenta una variedad de estrategias, cómo llevar a cabo la auditoría de mejor manera.[118]

Esta fase comprende: la realización del estudio previo, el conocimiento en detalle de ente u objeto a auditar, y el esquema de la auditoría. El detalle de las actividades se presenta en la siguiente figura:

[115] Adaptado ISSAI 300/37. 2013
[116] ISSAI 300/37. 2013
[117] Adaptado ISSAI 3200/63. 2016
[118] ISSAI 300/37. 2013

Figura 7. Diseño de la auditoría




1
1
CONSTRUIR LA MATRIZ DE PLANEACIÓN
EQUIPO AUDITOR
N
¿SE VALIDA N?
SUPERVISOR
S
PRESENTAR A LOS AUDITADOS ASPECTOS CLAVES DE LA MATRIZ DE PLANEACIÓN
DIRECCIÓN DE CONTROL FISCAL O QUIEN HAGA SUS VECES.
ELABORAR PLAN DE TRABAJO
EQUIPO AUDITOR
N
¿SE APRUEB
DIRECTOR DE CONTROL FISCAL O QUIEN HAGA SUS VECES.
S
ELABORAR PROGRAMAS DE AUDITORÍA
EQUIPO AUDITOR
N
¿SE VALIDA
SUPERVISOR
FINAL
S

3.10.1.10 Estudio previo

El estudio previo se desarrolla una vez se ha generado la asignación de trabajo y se conoce el objetivo preliminar de la auditoría. El término para realizarlo debe comunicarse al equipo auditor con la asignación de auditoria.

El objetivo del estudio previo, es obtener suficiente conocimiento del asunto para corroborar que la auditoría puede conducirse de acuerdo con las políticas de Auditoría de Desempeño y para desarrollar un plan de trabajo que sirva de base para realizar la auditoría de manera ordenada, eficiente, que genere un valor agregado.[119]

El estudio previo, es una recopilación y análisis de información, que permite al equipo auditor documentarse lo suficiente para validar o actualizar antecedentes del tema (datos suministrados en los formatos de la planeación estratégica que deberán estar a disposición del equipo auditor al iniciar el estudio previo) y evaluar los problemas de auditoría alternativos; así como para ajustar el objetivo general; y proponer el alcance, los costos, los términos de la ejecución, requerimientos de personal, objetivos específicos, áreas de interés, criterios y alcance de la auditoría.

Es importante tener en cuenta que la actividad de recolección y análisis de información es un proceso continuo y dinámico, que se inicia en la fase de planeación de la auditoría, y se debe actualizar y analizar en el transcurso de la misma.

Se puede usar una gran variedad de procedimientos y técnicas para reunir la información necesaria.

Estas pueden incluir entre otras:

- Entrevistas con la administración
- Revisión de normas, políticas, directivas, pronunciamientos y documentos emitidos por los Organismos competentes etc.
- Revisión del informe de gestión de la(s) entidad(es) y del informe sobre los planes
- Revisión del sitio de Internet de la(s) entidad(es)
- Revisión de los informes de administración y rendición de cuentas
- Observación de espacios físicos
- Repaso de los principales sistemas y procedimientos de control
- Análisis de la relación entre la utilización de recursos y los resultados
- Evaluación de los riesgos que enfrenta(n) la(s) entidad(es)
- Consulta con los asesores y organizaciones externas para identificar las mejores prácticas y las oportunidades de mejora
- Auditorías anteriores y estudios

[119] Adaptación de la Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 68

- Documentos Sectoriales
- Información sobre el uso de la tecnología
- Revisión de las tendencias del gasto

Otras fuentes externas que se pueden consultar, son:

- Estudios realizados por el gobierno y grupos profesionales o de interés
- Información en poder de entidades pares
- Investigaciones realizadas por académicos o institutos de investigación
- Trabajos similares llevados a cabo por otros organismos gubernamentales y organizaciones no gubernamentales
- Informaciones ubicadas en los medios.[120]

De ser necesario el equipo auditor realizará visitas exploratorias a la(s) entidad(es) a auditar con el fin de obtener información preliminar, y de esta manera reducir incertidumbres sobre la viabilidad de la auditoría. Para adelantar esto se deberá remitir una comunicación escrita, suscrita por el funcionario competente, donde se informe a los auditados la intención de adelantar estas visitas y requerir información con el fin de determinar si se adelantará la auditoría programada. (Modelo 11-AD Comunicación de presentación de tema a los auditados, visitas exploratorias y requerimiento de información para estudio previo).

Se dejará registro en los papeles de trabajo del estudio previo, las hojas de entrevista y documentos que sustentan la aplicación de las técnicas de auditoría utilizadas y la información reportada por el auditado para dicho estudio (Ver Modelo 12-AD Estudio previo y conocimiento en detalle y Modelo 13-AD Cronograma fase de planeación operativa).

En mesa de trabajo, el equipo auditor debe conceptuar en forma preliminar si es viable realizar la auditoría con el objetivo previsto o se detectaron otras perspectivas más relevantes, que implique cambiarlo.

Evaluar la auditabilidad, es un requerimiento importante en el proceso de diseño. El auditor debe evaluar si la ejecución de una auditoría es relevante y genera valor agregado. Es posible que el auditor tenga que considerar, por ejemplo, si hay criterios disponibles o si la información o evidencia requerida está disponible. Incluso si el tema seleccionado es consistente con la estrategia definida.

Estudios que cubren objetivos similares pueden haber sido realizados por otras instituciones, en otros casos no existen criterios relevantes disponibles o una base razonable para desarrollar criterios de auditoría. Otra razón podría ser que la información o evidencia requerida tenga escasa probabilidad de estar disponible y no se puede obtener de manera eficiente. Por otro lado, la ausencia de información y datos puede ser un hallazgo significativo y convertirse en el tema de la auditoría,

[120] Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 69

sin impedir que el auditor realice más consultas. En tales circunstancias, es importante que el auditor informe a la dirección de la Contraloría Territorial de estas inquietudes para que pueda decidir si procede o no.[121]

Los aspectos antes mencionados, son en gran parte una validación de los criterios de selección de la auditoría en la planeación estratégica, contenidos en el Papel de Trabajo PT 14-AD Criterios de selección de temas de auditoría de desempeño.

En caso de que el estudio, previo determine que el tema no es auditable o se considere necesario cambiar el objetivo, se debe comunicar y justificar esto ante la instancia competente de la Contraloría Territorial, según corresponda, dejando registro en el acta respectiva.

En caso contrario, el contralor territorial, el director de control fiscal o quien haga sus veces en reunión con el representante legal de la(s) entidad(es) auditada(s) o su delegado, presentará al equipo auditor y entregará comunicación escrita, dando por instalada la auditoría.

Este estudio previo, habrá de realizarse en aquellos casos en que, a consideración del competente, se determine ser necesario porque no se cuenta con la información suficiente para llevar a cabo la auditoria.

En la comunicación se informará de manera oficial a la(s) entidad(es) sobre la realización de la auditoría, especificando el asunto a auditar, el objetivo general de la auditoría, y los integrantes del equipo auditor. Modelo 04-PF Presentación de auditoría.

El equipo auditor debe identificar, verificar, proteger y salvaguardar los bienes y documentos que son propiedad de la parte interesada suministrados para su utilización.

3.10.1.11 Conocimiento en detalle

Definida la auditabilidad del asunto con el estudio previo, se debe profundizar en el conocimiento del tema o problema que se va a fiscalizar. Este conocimiento debe permitir la identificación de aspectos importantes del objeto a auditar, para elaborar plan de trabajo y programa de auditoría.

El objetivo al principio de la fase de diseño es desarrollar una sólida comprensión del tema ("lo que se audita") así como los riesgos y desafíos en el área. La auditoría de desempeño es un proceso de aprendizaje. La obtención del conocimiento requerido es un proceso continuo y acumulativo de recopilación y evaluación de información en todas las etapas de la auditoría.

[121] Adaptación de la ISSAI 3200/20. 2016

Por lo tanto, podría ser necesario reunir más información y probar las hipótesis iniciales en la fase de diseño, una vez que se haya elegido el tema de auditoría. Esta información ayudará al auditor a decidir sobre el enfoque más relevante para la auditoría. Es importante que el auditor considere los costos de obtener información con el valor adicional de la información para la auditoría. La información reunida en la fase de planificación puede requerir hacer ajustes en el tema a auditar.[122]

Las fuentes de información para comprender el tema auditado pueden incluir entre otros:

- Legislación
- Declaraciones y propuestas del gobierno y decisiones
- El perfil de riesgo de la entidad auditada
- Informes de auditorías recientes, documentos de trabajo de otros auditores, revisiones, evaluaciones y consultas
- Estudios científicos y de investigaciones (incluyendo de otros países)
- Planes estratégicos y corporativos, declaración de objetivos e informes anuales
- Presupuestos actuales y de mediano plazo
- Archivos de políticas y actas de reunión de comités de gestión y juntas directivas
- Organigramas, directrices internas y manuales de funcionamiento
- Evaluación de programas y planes e informes de auditoría interna
- Opinión de expertos en el campo
- Discusiones con la entidad auditada y las partes interesadas clave
- Sistemas de información gerencial u otros sistemas de información relevantes
- Estadísticas oficiales
- Informes de otras Entidades de Control Fiscal
- Cobertura de los medios
- Aplicación de técnicas de diagnóstico y uso de herramientas para análisis de datos
- Evaluación de riesgos y controles
- Identificación de aspectos claves
- Informes y actas de las conferencias
- Los estudios realizados por la industria y por grupos de profesionales o de interés especial
- Las investigaciones o revisiones previas hechas por las corporaciones públicas de elección popular
- La información en poder de organismos de coordinación o comités gubernamentales
- El trabajo realizado por otras regiones o gobierno.[123]

A menudo, las evaluaciones y auditorías anteriores son una fuente de información útil. Pueden ayudar a evitar trabajo innecesario analizando áreas que han estado

[122] ISSAI 3200/21. 2016
[123] Adaptación de ISSAI 3200/22. 2016

bajo escrutinio recientemente y resaltar deficiencias que aún no se han remediado.[124]

El conocimiento comprende las siguientes actividades:

- Consulta y análisis de la información del ente o entes objeto de control fiscal o asunto a auditar
- Aplicación de técnicas de diagnóstico
- Evaluación de riesgos y controles
- Vinculación de expertos (en caso de requerirse)
- Identificación de aspectos claves

3.10.1.12 Consulta y análisis de información

El equipo auditor debe consultar y analizar la información del asunto a auditar, disponible en los sistemas de información de la Contraloría Territorial, del Gobierno Nacional, Territorial, entidades encargadas del asunto y otras fuentes. Para tal efecto, se recomienda consultar las fuentes de información relacionadas en el numeral anterior.

Es importante interactuar con la dirección y responsables del asunto a auditar para validar y obtener una visión general del mismo.

3.10.1.13 Técnicas de diagnóstico

Existen diferentes métodos y herramientas para que el auditor obtenga un entendimiento holístico y una visión de conjunto del ente u objeto a auditar.

El equipo auditor aplicará técnicas de diagnóstico según el asunto a evaluar con el fin de conocer en detalle su operación y los actores involucrados, así como para identificar con mayor precisión los riesgos, puntos críticos o problemas asociados al asunto a auditar, con el enfoque del deber ser de la temática a auditar, en aplicación de la (s) técnica (s) seleccionada (s), sin desconocer el contexto del proceso auditor.

Algunas de las principales técnicas de diagnóstico se presentan en la siguiente tabla:

Tabla 3. Técnicas de diagnóstico más utilizadas

Técnica de diagnóstico	Objetivo
TASCOI	La información se obtiene mediante entrevistas con los directivos de la entidad. Busca establecer ¿Qué hace realmente la entidad? ¿Cómo lo hace? ¿Para qué lo hace? ¿Quiénes son sus propietarios? ¿Cuáles son sus clientes? Transformación: actividades para producir sus bienes. Actores: funcionarios que hacen la transformación. Suministradores: proveedores de los insumos. Clientes: personas que compran los productos. Owners: dueños o gerentes que toman las decisiones.

[124]ISSAI 3200/23. 2016

Técnica de diagnóstico	Objetivo
	Intervinientes: instituciones del entorno que regulan a las entidades que transforman o agregan valor.
Desdoblamiento de complejidad	- Es un mapa que permite al auditor visualizar las diferentes actividades primarias que desarrolla una entidad en su día a día para lograr su propósito. - Facilita analizar las actividades primarias que realiza la organización en cada nivel estructural. - Permite relacionar el propósito de la organización al enunciar su identidad, con la estructura organizacional requerida para llevar a cabo este propósito. - Su estructura puede presentar: misión, objetivos, actividades y tareas.
DOFA y Diagrama de Verificación de Riesgo	- Identificar las fortalezas y debilidades del ambiente interno del objeto de la auditoría y las oportunidades y amenazas del ambiente externo. - Identificar posibles áreas a investigar. -Identificar los factores de riesgo y conocer la capacidad organizacional para su gerenciamiento.
Análisis stakeholder	- Identificar los principales grupos de interés (actores interesados). - Identificar las opiniones y conflictos de intereses e informaciones relevantes.
Mapa de productos e indicadores de desempeño	- Conocer los principales objetivos de una entidad o programa. - Representar las relaciones de dependencia entre los productos. - Identificar los responsables por los productos críticos. - Desarrollar los indicadores de desempeño.
Mapa de procesos	- Conocer el funcionamiento de procesos involucrados. - Identificar buenas prácticas. -Identificar las oportunidades para racionalizar y perfeccionar procesos.
Ishikawa o Espina de pescado	- Identificar posibles causas de un problema específico - Aumentar la probabilidad de identificar las causas principales.
Árbol de problemas	- Identificar el problema y organizar la información recolectada, generando un modelo de relaciones causales que lo explican. - Facilita la identificación y organización de las causas y consecuencias de un problema. Por tanto, es complementaria, y no sustituye, a la información de base. El tronco el problema central, las raíces son las causas y la copa los efectos. La lógica es que cada problema es consecuencia de los que aparecen debajo de él y, a su vez, es causante de los que están encima, reflejando la interrelación entre causas y efectos.
Modelo Lógico	- Identificar los resultados claves y los sistemas y operaciones que los producen. - Relacionar objetivos y sub objetivos y los productos.

Fuente: Adaptado (Manual de Auditoría de Rendimiento, Tribunal de Cuentas de la Unión. 2010. página 20)

3.10.1.14 Evaluación de riesgos y controles

La evaluación consiste en obtener suficiente comprensión de los riesgos y sus controles y la importancia que tienen para facilitar el logro de los objetivos de los sujetos de vigilancia y control fiscal o del asunto a auditar a su cargo. Este conocimiento implica que el auditor deberá realizar un análisis de: ambiente de control, valoración de riesgos, sistemas de información, actividades de control y seguimiento de controles.

En la auditoría de desempeño, los riesgos pueden involucrar áreas con desempeño potencial deficiente, que afectan a los ciudadanos o que tienen un gran impacto en grupos específicos. La acumulación de estos factores vinculados a una entidad o un programa gubernamental podría representar una señal importante para el auditor y llevarlo a planificar auditorías basadas en los riesgos o problemas detectados. Los factores que pueden indicar un mayor riesgo incluyen:

- Importes financieros o presupuestarios que representan cambios sustanciales o significativos
- Áreas que son tradicionalmente propensas al riesgo (por ejemplo, sistemas de tecnologías de la información, adquisiciones, tecnología, problemas medioambientales y de salud)
- Cuando se involucra actividades nuevas, urgentes o hay un cambio en las condiciones (por ejemplo, requisitos y demandas)
- Estructuras de gestión complejas, con posible confusión sobre las responsabilidades
- La falta de información confiable, independiente y actualizada sobre la economía, eficiencia o efectividad de un programa gubernamental.[125]

El análisis de temas potenciales debe considerar la posibilidad de maximizar el impacto esperado de una auditoría. Por este motivo, se recomienda al auditor que considere lo siguiente al analizar los posibles temas y realizar investigaciones para identificar los riesgos y problemas:

- A mayor riesgo del desempeño, en términos de economía, eficiencia y efectividad o confianza pública; mayor importancia tendrán los problemas.
- Agregar valor es proporcionar nuevos conocimientos y perspectivas. A menudo, se puede lograr un mayor valor agregado auditando campos de políticas o asuntos que no han sido previamente cubiertos por auditorías u otras revisiones.[126]

Si es de importancia significativa dentro del contexto de los objetivos de auditoría, los auditores deben comprender los riesgos y controles relevantes y examinar si hay signos de irregularidades que dificulten el desempeño. Ellos también deben determinar, si las entidades en cuestión han tomado las acciones apropiadas de auditorías previas u otras revisiones que sean de relevancia para los objetivos de la auditoría.[127]

La evaluación de los riesgos y controles para auditorías de desempeño debe servir de base para identificar y valorar el riesgo inherente, el diseño y la efectividad de los controles, y el riesgo de detección, para administrar el riesgo de auditoria y emitir concepto sobre la calidad y eficiencia de los mecanismos de control. Los conceptos de riesgos y su forma de evaluación se realizarán conforme al Anexo 12-AD Metodología de evaluación de riesgos y controles auditoría de desempeño y Papel de Trabajo PT 15-AD Matriz de riesgos inherente, fraude y controles.

[125]ISSAI 3200/13. 2016
[126]ISSAI 3200/14. 2016
[127]Adaptada ISSAI 300/37. 2013

Riesgo de auditoría

El hecho de analizar el riesgo de auditoria, es parte integral del proceso y de la metodología de desempeño. Para administrar el riesgo de auditoria, el auditor debe: a) identificar los riesgos, b) evaluar los riesgos, c) Desarrollar y poner en marcha estrategias para evitar y reducir los riesgos y d) Realizar un seguimiento del riesgo de auditoria y de las estrategias de atenuación en el curso de la auditoria y hacer los ajustes cuando sean necesarios por circunstancias cambiantes.[128]

Muchos temas en la auditoría de desempeño son complejos y políticamente sensibles. Si bien evitando simplemente dichos temas se puede reducir el riesgo de imprecisión y no completitud, se podría también limitar la posibilidad de agregar valor. El riesgo de que una auditoría no agregue valor varía desde la probabilidad de no ser capaz de proporcionar nueva información o perspectivas, al riesgo de descuidar factores importantes y, como consecuencia, no ser capaz de proporcionar a los usuarios del informe de auditoría, el conocimiento útil que pueda hacer una contribución real para mejorar el desempeño.

Por lo tanto, los auditores deben gestionar activamente el riesgo. Tratar con el riesgo de auditoría es parte integral de todo el proceso y metodología de la auditoría de desempeño. Los documentos de planeación de la auditoría deben indicar los riesgos posibles o conocidos del trabajo de auditoría previsto, y mostrar cómo se deben manejar.[129]

El auditor debe activamente gestionar el riesgo de auditoría para evitar el desarrollo de hallazgos, conclusiones de auditorías incorrectas o incompletas, brindando así información desequilibrada (imprecisa) o que no agregue valor.[130]

El gestionar el riesgo de auditoría de manera activa implica lo siguiente: anticipar riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto, desarrollar enfoques de auditoría para abordar dichos riesgos de auditoría durante la planificación de auditoría y la selección de métodos, y documentar la manera en que se manejarán dichos riesgos.[131]

Para administrar los riesgos de auditoría se deben seguir los siguientes pasos:

- El equipo de auditoría y el líder de auditoría a partir de lo establecido en el Papel de Trabajo PT 16-AD Riesgos de detección y auditoría califican la probabilidad y las consecuencias o impacto de riesgo de auditoría, las cuales serán validadas en mesa de trabajo con el supervisor o quien haga sus veces. Se podrá utilizar igualmente el Papel de Trabajo PT 02-PF Gestión del Riesgo de Auditoría.

[128]Adaptada de ISSAI 3100/62. 2016. Traducción de la CGR
[129] Adaptado ISSAI 300/28. 2013
[130]Adaptada de ISSAI 3000/52. 2016.
[131]ISSAI 3000/53. 2016.

- El supervisor o quien haga sus veces reporta la matriz de riesgos de auditoría aprobada en mesa de trabajo al director de control fiscal o quien haga sus veces a través del medio de comunicación institucional establecido en la Contraloría Territorial
- Al final de la fase de ejecución e informe el equipo auditor en mesa de trabajo califica la pertinencia y oportunidad de las actividades propuestas para mitigar el riesgo de detección, estableciendo una calificación definitiva justificada indicando el impacto en el resultado del proceso con el fin de retroalimentar al nivel directivo, dejando constancia en el acta de comité de aprobación del informe final

Adicional a la evaluación del riesgo de auditoría, los auditores deben evaluar el riesgo de fraude.[132]

De la evaluación de riesgos y controles se deberá dejar registro en papeles de trabajo tales como pruebas de recorrido (Papel de Trabajo PT 19-AD Pruebas de recorrido), flujogramas, Papel de Trabajo PT 15 - AD Matriz de riesgo inherente, fraude y controles, Papel de Trabajo PT 16-AD Riesgos de detección y auditoría, entre otros.

3.10.1.15 Vinculación de expertos en el asunto a auditar

El equipo auditor podrá contactar y consultar a expertos en el asunto a auditar para complementar las competencias del equipo de auditoría y mejorar su calidad.[133] La constitución de un panel de expertos en este momento de la auditoría podrá apoyar la validación de los resultados obtenidos de la aplicación de las técnicas de diagnóstico y de la evaluación de controles para la toma de decisiones sobre los aspectos específicos susceptibles a auditar; y en general para la determinación de todos los aspectos relevantes en la planeación y desarrollo de la auditoría.

Los expertos podrán ser personas, empresas, grupos, asociaciones, instituciones, gremios o funcionarios de las Contralorías Territoriales, etc. que posean competencias, experiencia y conocimientos especializados en un campo determinado distinto de la auditoría, que puedan brindar una variedad de opiniones y conceptos respecto al objeto a auditar para retroalimentar y enriquecer el proceso auditor.[134]

Su identificación parte del conocimiento general del sector en el que desarrolla el tema a evaluar, de reuniones que se realicen con autoridades, gremios y academias; y en su selección se deberá considerar la independencia, objetividad y competencia profesional.

[132] ISSAI 300/37. 2013
[133]Adaptada de ISSAI 3100/81. 2016. Traducción de la CGR
[134]Adaptada de ISSAI 3100/81. 2016. Traducción de la CGR

El número de expertos será definido por la Contraloría Territorial de acuerdo a la temática, ubicación geográfica, honorarios, exigencias o condiciones de participación, etc.

Para la vinculación de expertos externos se realizará una invitación para participar en el proyecto, mediante comunicación escrita suscrita por el Director de Control Fiscal o quien haga sus veces en la cual se expone el objetivo de la auditoría, las condiciones específicas, los requisitos éticos y reglas de confidencialidad.[135] Para la vinculación de expertos tanto internos como externos se hará uso de los mecanismos administrativos a que haya lugar.

Posteriormente, con la respuesta del ente contactado, en reunión concertada se le informará el sentido de la Auditoría de Desempeño, lo que se pretende evaluar, el conocimiento que se tiene del tema y la metodología de participación.

Un aspecto fundamental es crear un nivel de confianza con los expertos, basada en dar a conocer claramente el objetivo del proceso, su contribución en la construcción de mejoras como conocedores del tema, sin que por ello asuman responsabilidad por las conclusiones y resultados.

Se procurará una comunicación permanente con los expertos durante el proceso auditor, o consultarlos cada vez que sea necesario.

En los papeles de trabajo debe quedar evidencia de las comunicaciones, contactos y consultas o entrevistas realizadas por el equipo durante el proceso auditor.

Con el fin de seleccionar los expertos a participar en el proceso, el equipo auditor podrá consultar la base de datos disponible en la Contraloría Territorial para Participación Ciudadana.

3.10.1.16 Identificar aspectos claves

A partir del análisis de la información obtenida en el conocimiento del asunto o tema de auditoría el equipo auditor definirá los aspectos claves para la auditoría.

Los aspectos claves son aquellos procesos, actividades o áreas que componen el tema o asunto a auditar; susceptibles de revisar a fondo en la auditoría por su materialidad o importancia relativa, o por su nivel de riesgo, entre otros aspectos, identificados en la evaluación de riesgos y controles; y que están asociados a los principios del desempeño (eficiencia, eficacia, economía, equidad y la valoración de los costos ambientales).

[135]Adaptada de ISSAI 3100/81. 2016. Traducción de la CGR

3.10.1.17 Esquema de la auditoría

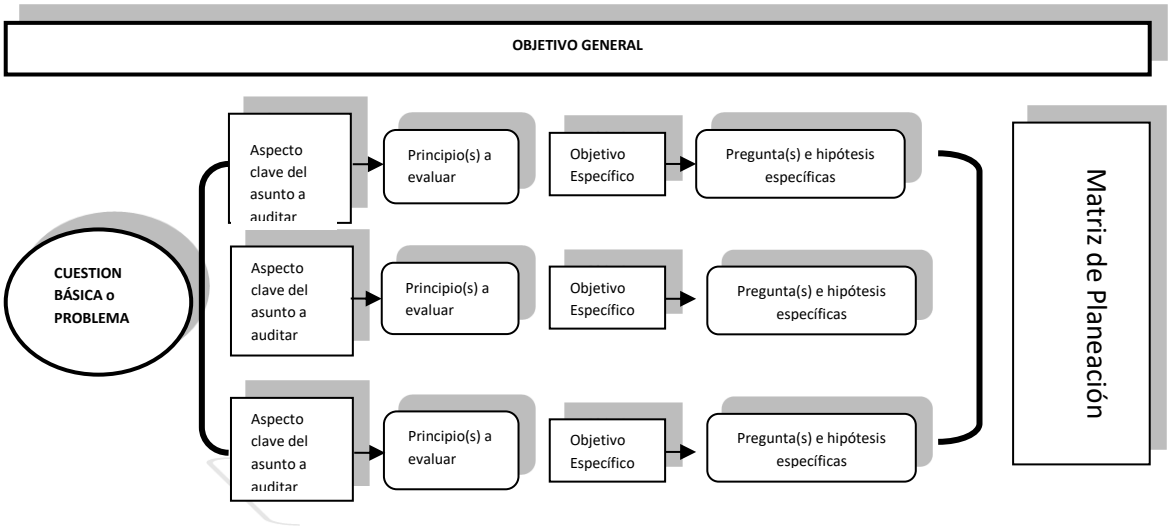
Posterior al conocimiento del tema objeto de auditoría, el equipo auditor debe realizar el esquema de la auditoría, que quedará registrado en el Plan de trabajo y programa de auditoría.

En una auditoría de alta calidad, el auditor requiere considerar a la auditoría de desempeño como un proyecto en el sentido que implica planeación, organización, aseguramiento, gestión, liderazgo, y control de recursos para lograr las metas específicas. [136]

El esquema debe asegurar la recopilación de evidencia de auditoría suficiente y apropiada que permita desarrollar hallazgos y conclusiones de auditoría que den respuesta al(los) objetivo(s) y preguntas de auditoría o permita confirmar o desvirtuar las hipótesis planteadas.

Las actividades que hacen parte del esquema se presentan en la siguiente gráfica:

Figura 8.Esquema de Auditoría



Fuente: Guía de Auditoría de Desempeño - CGR

Las actividades del esquema de la auditoría deben ser aprobadas por el Supervisor o quien haga sus veces de auditoría en mesa(s) de trabajo con el equipo auditor, y se debe dejar constancia de dicha aprobación en la(s) respectiva(s) ayuda(s) de memoria.

Adicionalmente, se deberá dejar registro de los papeles de trabajo y documentos que soportan la realización de cada una de las actividades.

[136] Adaptado ISSAI 3000/97. 2016

Definir el tema específico y los objetivos

Este paso implica responder dos preguntas:

¿Qué? - ¿Cuál es la cuestión básica o el problema que se va a auditar?

¿Por qué? - ¿Cuáles son los objetivos de la auditoría (en relación con los principios de la auditoria de desempeño)?

- Definir la cuestión básica o problema

El enunciado de la cuestión básica o problema es un aspecto de gran importancia en el proceso de examinación; es un factor decisivo para los resultados de la auditoría. Se puede considerar como la cuestión fundamental que se va a investigar en un programa del gobierno y para la cual el auditor busca una respuesta. En general, la Contraloría Territorial debe aplicar una perspectiva holística que favorezca mejor el interés público y la misión general de sus auditorías de desempeño.[137]

- Definir objetivos de la auditoría

El auditor establecerá objetivos de auditoría claramente definidos que se relacionen con los principios de economía, eficiencia, eficacia, equidad y/o valoración de costos ambientales. El (los) objetivo (s) determina (n) el enfoque y el diseño de la auditoría.[138]

El (los) objetivo (s) de la auditoría puede (n) considerarse como la pregunta general sobre el tema que el auditor busca responder, con base en el conocimiento de auditoría obtenida. Se relaciona (n) con proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales vinculadas con el asunto en cuestión. Por lo tanto, el objetivo de la auditoría debe enmarcarse de una manera tal que permita una conclusión clara e inequívoca. El (los) objetivo (s) de auditoría se puede (n) expresar en forma de una pregunta de auditoría general que luego se divide en sub-preguntas más detalladas/específicas.[139]

El auditor puede llevar a cabo un estudio de los programas en curso, por ejemplo, para estudiar el nivel de logro de los objetivos, o para evaluar el progreso alcanzado.[140]

Es importante que el(los) objetivo(s) de auditoría se base(n) en consideraciones racionales y objetivas. Al determinar los objetivos de la auditoría, el auditor debe establecer dónde se ubican los principales problemas o riesgos, y dónde la auditoría

[137]Adaptada de la Guía de implementación de las ISSAI – Auditoría de Desempeño, IDI 2014.
[138]Adaptada de ISSAI 3000/35. 2016 e ISSAI 3200/24. 2016.
[139]Adaptado ISSAI 3200/25. 2016 e ISSAI 3000/38. 2016.
[140]Adaptado ISSAI 3200/27. 2016.

puede agregar más valor. Para ayudar a definir el(los) objetivo(s) de auditoría apropiado(s), el auditor puede realizar entrevistas con las principales partes interesadas y expertos, analizando problemas potenciales desde diferentes puntos de vista.[141]

El(los) objetivo(s) de auditoría debe(n) proporcionar información suficiente a la entidad auditada y a otras partes interesadas sobre el enfoque de la auditoría. Los objetivos de auditoría bien definidos se relacionan con una sola entidad auditada o a un grupo identificable de sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales.[142]

Presentar el(los) objetivo(s) de auditoría de la forma más clara y concisa posible evita que el equipo de auditoría realice un trabajo de auditoría innecesario o demasiado ambicioso. Se aconseja al auditor evitar objetivos múltiples cuando se hace más de una pregunta principal para poder llegar a conclusiones claras.[143]

El objetivo general de la auditoría se basa a menudo en una perspectiva general, es decir se centran principalmente en los requisitos, intenciones, objetivos y expectativas de las Corporaciones Públicas de elección popular y el gobierno Territorial. Sin embargo, también es posible agregar una perspectiva orientada a beneficiarios, a los productos y servicios, el tiempo de espera y otros asuntos relevantes para los ciudadanos o usuarios involucrados.[144]

Una vez definidos los objetivos estos deben ser aprobados por el Supervisor o quien haga sus veces de auditoría en mesa(s) de trabajo con el equipo auditor, en forma previa al desarrollo de las demás actividades del diseño de la auditoría. Se debe dejar constancia de dicha aprobación en la respectiva ayuda de memoria.

Definir el enfoque

Los auditores deben escoger un enfoque orientado al resultado, al problema o al sistema, o bien una combinación de éstos, para facilitar un buen diseño de la auditoría. El enfoque general de auditoría es un elemento central de cualquier auditoría. Determina la naturaleza del tipo de examen a realizar. También define el conocimiento, la información y los datos necesarios, así como los procedimientos de auditoría requeridos para obtenerlos y analizarlos.[145]

Los enfoques de auditoría se encuentran definidos en las generalidades de esta Guía.

[141]ISSAI 3200/28. 2016.
[142]ISSAI 3200/29. 2016.
[143]Adaptado ISSAI 3200/30. 2016.
[144] Adaptado ISSAI 3200/26. 2016.
[145] Adaptado ISSAI 300/26. 2013.

Definir preguntas o hipótesis de auditoría

Una vez definido el(los) objetivo(s) de la auditoría, estos se desglosan en una o varias preguntas o hipótesis que lo desarrollen.

Es importante que las preguntas de la auditoría se relacionen temáticamente, se complementen, no se superpongan y sean colectivamente exhaustivas al abordar el(los) objetivo(s) de la auditoría. El propósito es cubrir todos los aspectos del objetivo de la auditoría a través de preguntas específicas de auditoría. Todos los términos empleados en las preguntas deben estar claramente definidos. Las preguntas se formulan en forma neutral, incluso si el auditor espera encontrar problemas en relación con las preguntas.[146]

Las preguntas a su vez se pueden desagregar en sub-preguntas, que también deben estar relacionadas temáticamente, y ser complementarias, no traslaparse y ser exhaustivas de manera colectiva al abordar la pregunta general de auditoría. Todos los términos empleados en la pregunta deben estar claramente definidos. La formulación de preguntas de auditoría es un proceso reiterativo, en el que las preguntas se especifican y refinan repetitivamente tomando en cuenta la información relevante conocida sobre el tema, así como la viabilidad. En lugar de definir un solo objetivo o una pregunta general de auditoría, los auditores pueden optar por desarrollar varios objetivos de auditoría, que no necesiten siempre ser divididos en sub preguntas.[147]

Algunas formas de aproximación de formulación de preguntas en la auditoría de desempeño podrían ser (¿las cosas son como deberían ser?) y los objetivos de auditoría analíticos (¿por qué las cosas no son como deberían ser?) son más propensos a agregar valor. En todos los casos, los auditores deben considerar a qué se refiere la auditoría, qué organizaciones y organismos están involucrados y para quién serían o podrían ser relevantes las conclusiones.[148]

Las preguntas de auditoría pueden ser analíticas, normativas o descriptivas. Si bien se aconseja formular preguntas de auditoría de manera normativa o analítica, agregar preguntas descriptivas a veces puede ser útil en una auditoría, especialmente cuando se prepara en un área donde falta información sobre economía, eficiencia o efectividad.[149]

En el esquema de auditoría, el propósito de formular preguntas de auditoría es dirigir sistemáticamente la atención a lo que el auditor necesita saber para lograr el objetivo de la auditoría. Es posible que haya que ajustar las preguntas de auditoría para reflejar mejor el tema a medida que el auditor va obteniendo más conocimiento, pero esto no debe hacerse con frecuencia. Dado que se recomienda que las

[146]ISSAI 3200/32. 2016.
[147]Adaptado ISSAI 300/25. 2013.
[148]Adaptado ISSAI 300/25. 2013.
[149]ISSAI 3200/33. 2016

preguntas de auditoría se comuniquen a la entidad auditada, cambiar las preguntas de auditoría durante el curso de la auditoría puede suscitar dudas sobre la profesionalidad, objetividad y equidad de la misma.[150]

El nivel de desagregación de preguntas estará determinado por la complejidad del tema, los procesos, asuntos del tema y los principios evaluados.

Para el desarrollo de las preguntas de auditoría se deberán tener en cuenta:[151]

- Factibilidad investigativa (posibilidad de responder)
- Articulación y coherencia (las preguntas desarrolladas deben aclarar los problemas de auditoría previamente identificados)

Los diferentes tipos de preguntas que se pueden formular son:[152]

- **Descriptivas.** Se formulan para generar información sobre las condiciones de operación o implementación de un programa o actividad, cambios ocurridos, problemas y áreas con potencial de mejoramiento. Ejemplo: ¿Cómo los ejecutores locales están poniendo en práctica los requisitos de acceso establecidos por el programa?

- **Normativas.** Se interesa en conocer si se lograron obtener los efectos deseados o previstos. Busca comparar entre la situación existente y una deseada/meta. Ejemplo: ¿Se lograron los objetivos y las metas del programa?

- **Evaluativas.** Se formulan para saber qué diferencia hizo la intervención gubernamental para la solución del problema identificado. Este tipo de pregunta también abarca los efectos no esperados, positivos o negativos, provocados por el programa o actividad. Ejemplo: ¿En qué medida los efectos observados pueden ser atribuidos al programa?

- **De orientación causal.** Tiende a buscar la confirmación de la existencia de una relación causal entre una acción y un efecto observado. Ejemplo: ¿En qué medida contribuyó el pico y placa ambiental a la disminución de la contaminación del aire?

- **Exploratoria.** Buscan explicar eventos específicos, aclarar los desvíos con respecto al deber ser o las razones de ocurrencia de una determinada situación. Ejemplo: ¿Cuáles son los principales factores causantes de la crisis del sistema de transporte aéreo?

---

[150] Adaptación ISSAI 3200/34. 2016

[151] Adaptado Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 71

[152] Adaptado Manual de Auditoría de Rendimiento. Brasilia, Brasil: Tribunal de Cuentas de la Unión Brasil. página. 22 yNormativa para la Fiscalización Superior Lineamientos- Técnicos de la Auditoría Especial de Desempeño- La Auditina Auditoría Superior de la Federación(ASF). 2015. Página 68

Dependiendo del enfoque de la auditoría se formulará el tipo de preguntas:

- Para el enfoque orientado a problemas, se debe hacer énfasis en cómo definirlos adecuadamente. Por lo general, la auditoría comienza con indicadores de problemas de alguna clase, por ejemplo, carencias en el servicio, quejas, costos en aumento, etc. En la siguiente fase el auditor trata de relacionar y vincular con la mayor precisión posible los diferentes problemas que se van a auditar. También formulará hipótesis comprobables respecto a las posibles causas del problema.[153]

Utilizando una técnica llamada “Árbol de problemas”, el problema principal se divide en sub-problemas o factores causales. Esto también se puede lograr utilizando el Análisis de Ishikawa (o diagrama de espina de pescado) que es una herramienta similar a la del árbol de problemas. El Análisis de Ishikawa está diseñado a partir de un problema principal que se subdivide en sus causas y sub-causas, formando así un diagrama que se ve como una espina de pescado.[154]

Algunos ejemplos de preguntas para el enfoque de auditoría por problemas, son:[155]

¿Qué causa el rápido aumento en los costos?
¿Por qué los servicios no se entregan a tiempo?

- Para el enfoque orientado a resultados, después de haber formulado la pregunta básica de la auditoría, los auditores tienen que desglosarla en sub-preguntas específicas y comprobables para que sean respondidas por el estudio, es decir, preguntas más específicas acerca de ¿qué es? o ¿por qué es?

Existe una técnica llamada "Análisis de afirmaciones", que desglosa la pregunta básica de la auditoría en una serie de niveles inferiores con preguntas más detalladas para formar una pirámide. A menudo es suficiente con tres niveles, pero en ocasiones se necesitan hasta cinco niveles.

El propósito de esta técnica es poner en claro la factibilidad de llegar a una conclusión en la pregunta principal de la auditoría y garantizar una cadena lógica que vaya desde los procedimientos específicos de auditoría a las sub-preguntas y de ahí hasta llegar a la pregunta principal de la auditoría en la cima de la pirámide. Esto ayuda a imponer un patrón lógico y disciplinado en la forma de pensar y a garantizar que todos los aspectos de una pregunta o sub-pregunta sean tomados en cuenta.[156]

Algunos ejemplos de preguntas para el enfoque de auditoría por resultados, son:[157]

[153] Adaptado Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014.
[154] Ibídem página 76.
[155] Ibídem página 71
[156] Ibídem página 75
[157] Ibídem página 71

¿Los servicios proporcionados son de buena calidad y se orientan al cliente?
¿Las políticas y/o programas de gobierno están implementados eficientemente?
¿Se cumplen las metas y objetivos de las políticas y/o programas de gobierno?

- Para el enfoque orientado a sistemas, se examina el funcionamiento apropiado de los sistemas de gestión. Algunos ejemplos de preguntas para el enfoque de auditoría por sistemas, son:[158]

  - ¿Cuál es el objetivo del sistema?
  - ¿Quiénes son los actores responsables?
  - ¿Cuáles son las responsabilidades de cada actor?
  - ¿Qué reglas, regulaciones y procedimientos son pertinentes?
  - ¿Cuáles son los flujos de información pertinentes?

  Y pueden ser complementadas con otras preguntas tales como:

  - ¿Existe un buen sistema de control de calidad?
  - ¿Se registran sistemáticamente la planificación, el monitoreo y los ajustes, asegurando que los actores involucrados asuman la responsabilidad de ellos en un nivel administrativo superior?
  - ¿Los procesos se evalúan de manera correcta?

Definir el alcance

El(los) objetivo(s) de auditoría, las preguntas de auditoría y el alcance están interrelacionados y deben considerarse de forma conjunta. Incluso pequeños cambios en el (los) objetivo(s) o las preguntas de auditoría pueden tener un impacto importante en el alcance general de la auditoría.[159]

El alcance define los límites de la auditoría. Para definir el alcance, el auditor debe identificar qué entidades se incluirán en la auditoría o qué programa en particular, aspecto de un programa, define el límite de la auditoría. El auditor también debe identificar el período que va a ser revisado y, si corresponde, los lugares que serán incluidos. Para evitar una auditoría demasiado compleja o costosa, el alcance de la auditoría puede excluir ciertas actividades o entidades de la auditoría, incluso si las actividades o entidades en principio serían relevantes para el objetivo de la auditoría.[160]

Una buena práctica es discutir el alcance de la auditoría con la entidad auditada en la primera oportunidad. En algunos casos, también puede ser muy útil para aclarar

[158] Traducción CGR. ISSAI 3100/54. 2016
[159]ISSAI 3200/35. 2016
[160]ISSAI 3200/36. 2016

explícitamente lo que no se pretende cubrir en la auditoría. Esto puede ayudar a reducir conceptos erróneos o falsas expectativas.[161]

El alcance de una auditoría se define respondiendo las siguientes preguntas:[162]

- ¿Qué? ¿Qué preguntas o hipótesis específicas van a examinarse? ¿Qué tipo de estudio parece adecuado?
- ¿Quién? ¿Quiénes son los participantes involucrados y la entidad auditada?
- ¿Dónde? ¿Hay limitaciones en el número de sujetos que se abarcan?
- ¿Cuándo? ¿Existen limitaciones en las vigencias que se van a cubrir?

Estas preguntas son orientadoras para que el equipo auditor defina el nivel de profundidad, cobertura, tiempo, y delimitación geográfica que propone para alcanzar el asunto a auditar.

En este paso se determinan las preguntas o hipótesis especificas a examinarse, para lo cual se debe considerar:[163]

- La dificultad a la respuesta de la pregunta
- Los recursos disponibles en términos financieros y técnicos
- Tiempo de ejecución
- Personal requerido
- Si se cuenta con la información o la evidencia necesaria, si estas están disponibles, si son confiables y objetivas, y se pueden obtener en forma eficiente.[164]

Adicionalmente se deben priorizar las preguntas teniendo en cuenta que generen conclusiones relevantes, y que se les se pueda proponer una estrategia metodológica factible de realizar para responderlas satisfactoriamente.[165]

En la definición del alcance de la auditoría se debe tener en cuenta que no es un requerimiento de las ISSAI que los auditores de desempeño emitan un dictamen general, comparable al dictamen de estados financieros, en el alcance de la economía, eficiencia, eficacia, equidad y la valoración de los costos ambientales por parte de la entidad auditada.[166] El pronunciamiento que se realizará en auditorías de desempeño corresponde a un concepto sobre el cumplimiento de los principios economía, eficiencia, eficacia y de ser el caso el de equidad y la valoración de los costos ambientales.

[161]ISSAI 3200/37. 2016
[162] Adaptación Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 73.
[163]Adaptado Manual de Auditoría de Rendimiento, Tribunal de Cuentas de la Unión. 2010. Página 24
[164] Adaptación Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 74
[165]Adaptado Manual de Auditoría de Rendimiento, Tribunal de Cuentas de la Unión. 2010. Página 24
[166]Adaptado ISSAI 300/21. 2013

Definir los criterios de auditoría

Los auditores deben establecer los criterios adecuados que correspondan a las preguntas de auditoría y se relacionen a los principios de economía, eficiencia y eficacia. Cuando sea pertinente se tendrán en cuenta los principios de equidad y valoración de costos ambientales de acuerdo a lo expuesto en el capítulo de principios de esta Guía.

Los criterios son puntos de referencia utilizados para evaluar el tema. Los criterios de la auditoría de desempeño son normas razonables y específicas de auditoría de desempeño, contra las cuales se pueden evaluar y valorar la economía, la eficiencia y la eficacia de las operaciones.

Los criterios brindan una base para evaluar la evidencia, desarrollar los hallazgos de auditoría y formular conclusiones sobre los objetivos de la auditoría. También constituyen un elemento importante en las discusiones dentro del equipo de auditoría y la alta dirección de la Contraloría Territorial y en comunicación con las entidades auditadas.

Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos y deben definir contra qué será evaluada una entidad auditada. Los criterios pueden ser generales o específicos, enfocarse en “qué debe ser” de acuerdo a las leyes, regulaciones u objetivos; “lo que se espera”, de acuerdo a buenos principios, conocimiento científico y buenas prácticas; o “lo que podría ser” (dadas mejores condiciones).

Diversas fuentes pueden utilizarse para identificar los criterios, incluyendo marcos de medición del desempeño. Se debe ser transparente sobre las fuentes que se utilizan; los criterios deben ser relevantes y comprensibles para los usuarios, además de completos, confiables y objetivos en el contexto del tema y los objetivos de la auditoría.

Los criterios deben ser discutidos con las entidades auditadas; sin embargo, en última instancia la selección de los criterios más convenientes es responsabilidad del auditor. Si bien la definición y comunicación de los criterios en la fase de planeación puede aumentar su confiabilidad y aceptación general, en auditorías que cubran asuntos complejos no siempre es posible predefinir los criterios; en lugar de eso, serán definidos durante el proceso de auditoría.

Mientras que para algunos tipos de auditoría hay criterios legislativos inequívocos, esto no es comúnmente el caso en la auditoría de desempeño. Los objetivos, la pregunta y el enfoque de la auditoría determinan la relevancia y el tipo de criterios adecuados, y la confianza del usuario en los hallazgos y las conclusiones de una auditoría de desempeño dependen, en gran parte, de los criterios. Por ello, es crucial seleccionar criterios fiables y objetivos.

En una auditoría de desempeño orientada a problemas, el punto de partida es una desviación conocida o sospechada respecto a lo que debería o podría ser. El objetivo principal es, por lo tanto, no sólo verificar el problema (la desviación de los criterios y sus consecuencias) sino identificar las causas. Este enfoque realza la importancia de decidir sobre cómo examinar y verificar las causas durante la fase de diseño. Las conclusiones están basadas, principalmente, en el proceso de análisis y confirmación de las causas, a pesar de que siempre se originan en los criterios normativos.[167]

Cuando los criterios se comparan con lo que realmente existe, se generan hallazgos de auditoría, cumplir o superar los criterios revela “las mejores prácticas", y no cumplir con los criterios indica que se pueden efectuar mejoras.[168]

Los criterios pueden desempeñar una serie de papeles importantes para ayudar a llevar a cabo una Auditoría de Desempeño, por cuanto permite:[169]

- Formar una base común para la comunicación dentro del equipo de auditoría y con la dirección de la Contraloría Territorial en lo referente a la naturaleza de la auditoría
- Formar una base para la comunicación con la dirección de la entidad auditada
- Formar una base para la fase de recolección de datos, proporcionando un punto de partida para construir procedimientos para la recopilación de evidencias de auditoría
- Proporcionar una base para evaluar la evidencia, desarrollar los hallazgos y formular conclusiones sobre los objetivos de la auditoría

Los criterios de auditoría requieren brindar una base apropiada y razonable para evaluar con relación a los objetivos de auditoría. Los criterios de auditoría tienen que ser relevantes, comprensibles, completos, confiables y objetivos en el contexto del asunto en cuestión, el(los) objetivo(s) de auditoría y/o las preguntas de auditoría.[170]

Establecer los criterios de auditoría

Los criterios de auditoría se deben establecer de manera objetiva. Para ello, los auditores deben obtener:[171]

- Un conocimiento general del área que se va a auditar y estar familiarizados con los documentos jurídicos y de otra índole que sean pertinentes, así como con los últimos estudios y auditorías en el área

[167] Adaptado ISSAI 300/27. 2013.
[168]Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 78.
[169] Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 78.
[170] ISSAI 3000/48, 2016.
[171] Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 78.

- Un conocimiento de los motivos y las bases legales del programa o actividad de la entidad que se va a auditar, así como de las metas y objetivos establecidos por las corporaciones públicas de elección popular o el gobierno territorial
- Una comprensión razonablemente buena de las expectativas de las principales partes interesadas, así como un conocimiento básico especializado
- Un conocimiento general de las prácticas y la experiencia de otros programas o actividades gubernamentales similares

En las auditorías de desempeño, la elección de los criterios suele ser relativamente abierta y la hace el propio auditor. A menudo los criterios son menos importantes en el abordaje orientado a problemas. En este abordaje es más importante formular hipótesis comprobables (verificables) sobre las posibles causas del problema. Por lo tanto, en la auditoría de desempeño los conceptos generales de economía, eficiencia y efectividad necesitan ser interpretados en relación con el objeto de auditoría.[172]

En las auditorías que abordan asuntos complejos, no siempre es posible establecer por adelantado los criterios de auditoría. El auditor podría encontrar criterios de auditoría más detallados durante el proceso de auditoría, ejemplo, al mantenerse atento de las mejores prácticas entre entidades públicas comparables. Mientras que en otros tipos de auditoría pueden existir criterios de auditoría inequívocos, esto no es típico en el caso de la auditoría de desempeño.

Los criterios de auditoría no siempre están disponibles con facilidad al auditor en los casos de las auditorías de desempeño; normalmente, se basan en el conocimiento de las mejores prácticas sobre la forma en que las actividades se llevan a cabo para ser más económicas y eficientes (o respecto a cuáles son las condiciones más favorables para un buen desempeño y eficacia). Es esencial contar con criterios de auditoría adecuados para asegurar la calidad de una auditoría de desempeño, particularmente tomando en cuenta que, en muchos casos, clarificar y desarrollar estos criterios de auditoría podría ser parte del valor agregado por la auditoría de desempeño.[173]

Algunas veces, es fácil definir los criterios de una auditoría, por ejemplo, cuando los objetivos establecidos por las corporaciones públicas de elección popular o el gobierno son claros, precisos y relevantes. Sin embargo, a menudo este no es el caso. Los objetivos pueden haber sido formulados con poca precisión, ser conflictivos o inexistentes. Esta situación no debe impedir que el auditor realice la auditoría. En tales circunstancias, es posible que el auditor deba establecer criterios que reflejen el resultado ideal o esperado contra el cual se puede medir el desempeño de la entidad.

Una posibilidad es establecer criterios permitiendo que los expertos respondan preguntas tales como "¿cuáles deberían ser los mejores resultados posibles dadas

[172] Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 79.
[173] Adaptado ISSAI 3000/46. 2016

las circunstancias y de acuerdo con la práctica comparable más conocida?" Si, por otro lado, el auditor usa criterios de desempeño o estándares establecidos por la entidad auditada, él o ella debe ser cauteloso. Cumplir con dichos estándares no equivale necesariamente a un buen desempeño y el auditor debe ser consciente de que la entidad auditada puede establecer estándares irrazonablemente bajos para asegurar su cumplimiento.[174]

Los criterios también pueden plantearse como indicadores, es este caso el equipo auditor puede diseñar indicadores que faciliten el análisis del tema. Los indicadores deben describir o medir la situación específica a auditar.

Se puede elaborar una lista de posibles indicadores a ser utilizados, los cuales deben ser objeto de una validación técnica que permita seleccionar los mejores. Para ello existen varias metodologías, las cuales a partir de preguntas muy sencillas permiten identificar posibles cuellos de botella que dificulten el uso del indicador.

Una de las más utilizadas, es la metodología "CREMA", desarrollada por el Banco Mundial, la cual realiza este filtro a partir de cinco criterios:[175]

- **Claro.** Preciso e inequívoco
- **Relevante.** Apropiado al tema en cuestión
- **Económico.** Disponibilidad a un costo razonable
- **Medible.** Abierto a validación independiente
- **Adecuado.** Ofrece una base suficiente para estimar el desempeño

El o los indicadores seleccionados no deben necesariamente cumplir con todos los criterios, esto simplemente debe ser tenido en cuenta para elegir o desechar indicadores.

Base y fuentes de los criterios

La base de los criterios de auditoría puede considerarse desde distintos ángulos:[176]

- Según el caso en cuestión, las fuentes más autorizadas serán las normas oficiales (por ejemplo, los objetivos establecidos en las leyes, y las reglamentaciones, decisiones y políticas aprobadas por las corporaciones públicas de elección popular o el ejecutivo)
- Tomando como base los fundamentos científicos de las normas, se otorgará un mayor énfasis a la bibliografía científica especializada y a otras fuentes tales como las normas profesionales y las mejores prácticas

Los criterios de auditoría se pueden obtener a partir de las siguientes fuentes:
- Las leyes y reglamentos que rigen el funcionamiento del asunto auditado.

[174] ISSAI 3200/41. 2016
[175] Guía metodológica para la formulación de indicadores. Departamento Nacional de Planeación. DNP. 2009
[176] Adaptación Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 79

- Objetivos políticos o declaraciones de la legislatura (Actas de las sesiones de concejos y asambleas)
- Las decisiones tomadas por las corporaciones públicas de elección popular o el ejecutivo
- Principales indicadores de desempeño establecidos por la entidad auditada
- Procedimientos detallados para una función o actividad
- Estándares de investigación, literatura u organizaciones profesionales y / o internacionales
- Puntos de referencia internacionales de buen desempeño
- Rendimiento correspondiente en el sector privado
- Puntos de referencia - misma entidad, diferentes años; diferentes entidades misma actividad
- Documentos de planificación, contratos y presupuestos de la entidad auditada.
- Dirección general y literatura sobre el tema
- Criterios utilizados anteriormente en auditorías similares o por otros organismos de control fiscal
- Normas establecidas por el auditor, posiblemente previa consulta con expertos en la materia
- Identificación de lo que podría ser (dadas mejores condiciones)

Características de criterios de auditoria

Las características de los criterios incluyen:[177]

- **Confiabilidad.** Producen conclusiones consistentes cuando son usados por otro auditor en las mismas circunstancias

- **Objetividad.** Están exentos de prejuicios del auditor o de la alta dirección de la Contraloría Territorial

- **Utilidad.** Producen hallazgos y conclusiones que cumplen con las necesidades de información de usuarios

- **Comprensibilidad.** Están claramente establecidos y no están sujetos a interpretaciones significativamente diferentes

- **Comparabilidad.** Son compatibles con los utilizados en las auditorías de desempeño de otros organismos o actividades similares y con los utilizados en las auditorías de desempeño anteriores de la entidad auditada

- **Integridad.** Se refiere al desarrollo de todos los criterios significativos apropiados para evaluar el desempeño

[177] Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 79

- **Aceptabilidad.** Son aquellos con los que suelen estar de acuerdo los expertos independientes en la materia, las entidades auditadas, las Corporaciones Públicas de elección Popular, los medios de comunicación y el público en general

3.10.1.18 Discutir los criterios de auditoría con la entidad auditada

El auditor debe, como parte de la planeación y/o conducción de la auditoría, discutir los criterios de auditoría con la entidad auditada.[178]

Los criterios de auditoría deben discutirse con la entidad auditada, pero es responsabilidad final del auditor seleccionar los criterios de auditoría adecuados.[179]

La discusión de los criterios de auditoría con la entidad auditada sirve para asegurar que existe una comprensión compartida y común respecto a los criterios de auditoría cualitativa y cuantitativa que serán empleados como puntos de referencia al evaluar el asunto en cuestión. Esto es particularmente importante cuando los criterios de auditoría no están definidos directamente en las leyes o en otros documentos reconocidos, o cuando los criterios de auditoría deben desarrollarse y perfeccionarse durante el curso del trabajo fiscalizador.[180]

Con frecuencia resulta útil recibir las observaciones de la dirección de la entidad auditada para el desarrollo de los criterios. De esta manera los desacuerdos sobre los criterios pueden identificarse, discutirse y posiblemente resolverse en una fase temprana. Sin embargo, los hechos y argumentos presentados por la entidad auditada deben compararse con otros hechos y argumentos relevantes.[181]

El equipo auditor dejará evidencia en los papeles de trabajo y discutido en mesa de trabajo del desacuerdo manifestado por la entidad auditada, del análisis realizado por el equipo al respecto, y de la decisión final adoptada.

3.10.1.19 Construir y validar la matriz de planeación de la auditoría.

La matriz de planeación es una herramienta para determinar qué auditar y cómo hacerlo. Proporciona una estructura para los componentes básicos de la planeación. En ella se describen brevemente los requisitos y procedimientos necesarios para desarrollar los objetivos de la auditoría y para hacer evaluaciones conforme a los criterios establecidos. Los principales objetivos de la matriz de planeación son:[182]

- Establecer una relación clara entre los objetivos de la auditoría

[178] ISSAI 3000/49. 2016
[179] ISSAI 3000/50. 2016
[180] ISSAI 3000/51. 2016
[181] Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 80
[182] Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 80

- La metodología de la auditoría y el trabajo de campo que se debe llevar a cabo identificar y documentar los procedimientos que se deben realizar
- Facilitar la supervisión y revisión

El equipo auditor debe elaborar la matriz de planeación Papel de Trabajo PT 17-AD Matriz de planeación con la información establecida en los pasos anteriores, donde adicionalmente para cada subpregunta deberá definir:

Información requerida. Es aquella necesaria para resolver la o las preguntas a las que queremos dar respuesta de acuerdo con los criterios definidos.

Fuentes de información. Son aquellas de donde se puede extraer, solicitar o consultar la información requerida, cuidando que sean fuentes confiables, tales como:

- Documentación legal
- Normas
- Actas de reuniones
- Conceptos
- Sistemas de información
- Bases de datos
- Beneficiarios de programas gubernamentales
- Informes y estudios producidos por fuetes acreditada
- Organigramas, directrices internas y manuales operacionales
- Expertos
- Otras

Procedimientos para la recopilación de datos. Se refieren a diversas técnicas que se utilizan comúnmente en las ciencias sociales, como cuestionarios, encuestas, entrevistas, observaciones y el estudio de documentos escritos, entre otros, que se describen en la siguiente tabla:

Tabla 4. Métodos de Recolección de Datos

Método	Propósito global	Ventajas	Dificultades
Cuestionarios, encuestas, listas de comprobación	Cuando se necesita obtener, con rapidez y/o facilidad, gran cantidad de información que poseen las personas, de un modo que no resulte amenazador	– Puede respetarse el anonimato – Realización barata – Fácil de comparar y analizar – Puede administrarse a muchas personas – Puede obtener gran cantidad de datos – Ya existen muchos modelos de cuestionarios	– Podría no obtenerse una retroalimentación cuidadosa – La redacción puede sesgar las respuestas de los clientes – Son impersonales – En las encuestas pueden requerirse expertos en muestreo – No cuentan toda la historia
Entrevistas	Cuando se quiere entender por completo las impresiones o la experiencia de alguien, o conocer mejor sus respuestas a los cuestionarios, teniendo en cuenta que se debe	– Obtener una gama completa de informaciones, en profundidad – Desarrollar la relación con el cliente – Puede ser flexible con el cliente.	– Puede tardar mucho tiempo – Puede ser de difícil análisis y comparación – Puede ser costosa

Método	Propósito global	Ventajas	Dificultades
	entrevistar a personas con diferentes posiciones, perspectivas y puntos de vista y compilar los resultados de las entrevistas y documentarlos de una manera que facilite el análisis (ISSAI 300, 2013, pág. 97)		– El entrevistador puede sesgar las respuestas del cliente.
Revision de la documentación	Cuando se desea una impresión acerca de la forma en que actúa el programa, sin interrumpirlo, a partir de una revisión de solicitudes, documentos financieros, memorándums, actas, etc.	– Brinda una información amplia y a lo largo del tiempo – No interrumpe el programa ni el comportamiento del cliente en el programa – La información ya existe – pocos sesgos de la información	– A menudo ocupa mucho tiempo – la información puede ser incompleta – es necesario tener una idea muy clara sobre lo que uno está buscando – medio no flexible de obtención de datos; los datos se limitan a lo ya existente
Observación	Para recoger información exacta acerca de la forma en que actúa realmente un programa, sobre todo en lo referente a sus procesos	– Ver las actividades de un programa mientras están ocurriendo realmente – Puede adaptarse a los acontecimientos mientras éstos se producen	– La conducta puede resultar difícil de interpretar – Categorizar las observaciones puede ser complicado – Puede influir en la conducta de los participantes en el programa – Puede ser costosa
Grupos especializados	Explorar una cuestión en profundidad mediante el debate en grupo, p. ej. las reacciones ante una experiencia o una sugerencia, comprender las quejas frecuentes, etc.; útil en la evaluación y el marketing	–Obtener con rapidez y fiabilidad impresiones frecuentes –Puede ser un modo eficiente de obtener una información amplia y profunda en poco tiempo –Puede transmitir información clave acerca de los programas	– Las respuestas pueden resultar difíciles de analizar – Se necesita un facilitador adecuado para que haya seguridad y para el cierre – Es difícil programar la reunión de un conjunto de 6–8 personas

Fuente: (ISSAI 3000, 2004 pág. 114), tomada Carter. MacNamara, 1998

Es recomendable ser flexible y pragmático en la elección de los métodos y en el programa de auditoría.

Las auditorías de desempeño exigen elecciones cuidadosas y combinaciones de métodos para examinar las variables, así como tener mente abierta durante el proceso de ejecución. En las auditorías de desempeño, el auditor se preocupará por la validez y confiabilidad de los métodos que se van a usar para recopilar y analizar los datos.

- **Validez:** los métodos tienen que medir aquello que se proponen medir;

- **Fiabilidad:** los resultados tienen que ser coherentes si se efectúan mediciones reiteradas en la misma población.[183]

[183] Adaptado Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 81

En los papeles de trabajo debe quedar registro de que el equipo auditor consideró varios métodos y que seleccionó el apropiado considerando los costos involucrados, los recursos disponibles y otros factores relevantes. Papel de Trabajo P/T 04-PF Aplicativo muestreo. El plan de auditoría debe contener los métodos seleccionados por el equipo de auditoría que la está llevando a cabo.

El procedimiento de análisis de datos. Es la forma como se deben organizar los datos recolectados para responder a las preguntas planteadas. Los métodos pueden ser cualitativos y cuantitativos. Anexo 13-AD Instructivo de análisis de datos de auditoría de desempeño.

Análisis cualitativo. Comprende el uso de palabras y tiende a utilizar entrevistas no estructuradas y técnicas de observación, y el informe toma forma de narrativa. Los estudios cualitativos tienden a dar descripciones menos precisas de los resultados del programa. En lugar de números y estadísticas, éstos son probablemente los que utilizan palabras como “mucho” o “la mayoría”, y discuten las asociaciones de los datos en términos generales.[184]

Análisis cuantitativo. Permite realizar pruebas numéricas. Frecuentemente el equipo auditor obtiene datos numéricos que pueden ser útiles en su investigación. Antes de utilizarlos como evidencia, el equipo auditor debe verificar que los datos son completos, correctos y consistentes (determinar la calidad de los datos). Si los datos y su método de recolección son confiables, entonces se pueden utilizar para construir las estadísticas descriptivas y verificar si los datos validan el modelo lógico del equipo auditor para explicar los factores que inciden sobre la gestión del ente auditado.

Determinar la calidad de los datos numéricos: Se debe iniciar el análisis de los datos examinando su origen, esto es, las características del sistema de información dónde se encuentran disponibles. Este proceso se puede realizar mediante pruebas de recorrido a los controles que tienen la entidad a estos sistemas de información, documentos, archivos, etc.[185]El análisis cuantitativo se vale de la estadística descriptiva y la inferencial.

En la estadística descriptiva a menudo la distribución de datos se puede expresar en forma de una gráfica que muestra todos los valores de una variable. Las estadísticas que describen la distribución de datos pueden ser herramientas poderosas para el análisis y la elaboración de informes de auditoría.

Existen tres dimensiones básicas en una distribución de datos que pueden ser importantes para un auditor: la tendencia central (media, mediana, moda, cuartil, etc.), la amplitud (variabilidad o dispersión) y la forma de los datos (desviación estándar, distribución normal, etc.). Las distribuciones de datos se pueden utilizar

[184]Normatividad para la fiscalización superior. Lineamientos- técnicos de la Auditoría Especial de Desempeño- La Auditina. Página 136. 2015.
[185] Hernández Sampieri, Roberto y otros. Metodología de la investigación. Mc Graw Hill. Página 274. 2006

para identificar el nivel, la amplitud o la forma de los datos, para decidir si el desempeño cumple o no con un criterio de auditoría, para interpretar la distribución de la probabilidad al evaluar el riesgo, y para evaluar si los datos de la muestra son representativos de la población.[186]

La estadística inferencial es una parte de la estadística que comprende los métodos y procedimientos para deducir propiedades (hacer inferencias) de una población, a partir de una pequeña parte de la misma (muestra).La bondad de estas deducciones se mide en términos probabilísticos, es decir, toda inferencia se acompaña de su probabilidad de acierto.[187]

Las muestras que se determinen, deben ser representativas de todo el universo de los datos y su tamaño debe ser suficiente para extrapolar el resultado del análisis al universo.

En caso de utilizar el muestreo, los siguientes factores deben considerarse:

- El universo esté definido de manera exacta
- La muestra esté diseñada claramente para lograr el objetivo de la auditoría
- El tamaño de la muestra esté determinado
- La muestra sea representativa del universo a la que pertenece
- Se evalúen y documenten los resultados

Tabla 5. Técnicas de muestreo

Procedimientos básicos			
Muestras probabilísticas (Todos los o elementos tiene una probabilidad conocida de ser incluidos en la muestra)	Todas las combinaciones tienen igual probabilidad de darse en la muestra	Muestra simple al azar	1. Hacer una lista completa del universo. 2. Asignar un número a cada individuo del universo. 3. A través de una tabla de número aleatorios o procedimiento similar seleccionar un número de individuos que van a constituir la muestra.
Muestras no probabilísticas (No se conocen las probabilidades de cada individuo o elemento de ser incluidos en la muestra)	Necesariamente no todos las combinaciones tienen igual probabilidad de darse en la muestra.	Sistemática	1. Hacer una lista completa del universo. 2. Seleccionar el primer individuo a través de un método aleatorio. 3. Seleccionar cada decimo individuo a partir del primer seleccionado.
		Estratificada	1. Dividir el universo en estrato internamente homogéneo. 2. Seleccionar dentro de cada estrato los individuos de modo aleatorio. (Garantiza la representativa) 3. Las fracciones de muestra, en cada estrato, son proporcionales (Elimina los errores entre estrato).
			1. Dividir el universo en estrato internamente homogéneo. 2. Seleccionar dentro d cada estrato los individuos de modo aleatorio. (Garantiza la representativa 3. Las fracciones en cada estrato pueden ser distintas según necesidades (posibilita mejor el conocimiento de grupos pequeños en el universo).

[186] Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 95
[187] Métodos Cuantitativos y Cualitativos Aplicados a la Auditorías. Ciudad de México, México: Auditoría Superior de la Federación (ASF). Pág. 15. 2012

Procedimientos básicos			
		Conglomerados	1. Dividir el universo en diversos grupos o clúster. 2. Seleccionar primero que clúster deben constituir la muestra. 3. Dentro de cada clúster seleccionar los individuos de la muestra de modo aleatorio.
Muestras no probabilísticas (No se conocen las probabilidades de cada individuo o elemento de ser incluidos en la muestra)		Casual	Entrevista los individuos hasta un cierto número de forma casual (por ejemplo, los que pasen por una esquina)
		Intencional	Seleccionar casos típicos del universo según el criterio de un experto.
		Cuotas	Cada entrevistador debe entrevistar una cierta cuota de individuos de cada categoría.

Fuente: Técnicas de investigación aplicadas a las ciencias sociales Padua J. 2000 página 35

Los papeles de trabajo deben evidenciar si se llevó a cabo el muestreo, como se realizó, y debe ser aprobado en mesa de trabajo por parte del supervisor de la auditoría o quien haga sus veces.

Para el desarrollo de la técnica de muestreo, el equipo auditor podrá apoyarse en los profesionales estadísticos con que pueda contar la Contraloría Territorial y que su acompañamiento cubra el análisis de datos de la fase de ejecución.

El Anexo 13-AD Instructivo de análisis de datos, incluye ejemplos sobre el uso de las diferentes técnicas de análisis cuantitativo que pueden servir de guía para la elaboración de papeles de trabajo y un anexo con la herramienta de muestreo.

Las limitaciones. Son aquellas que pueden afectar el desarrollo de la estrategia metodológica adoptada, en cuanto al acceso, las personas y la información, la calidad de esta última, y las condiciones operativas para desempeñar el trabajo.[188]

Qué nos permitirá decir el análisis. Aquí se establece con precisión los resultados o conclusiones que pueden alcanzarse con el desarrollo de los procedimientos de recolección y análisis de datos y que permitan concluir o dar respuesta a las preguntas o hipótesis planteadas.[189]

Un ejemplo de cómo diligenciar la matriz es el siguiente:

[188] Adaptado. Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 82
[189] Ibíd.

Tabla 6. Ejemplo de cómo diligenciar la "Matriz de Planeación"

Pregunta de auditoría 1 ¿La red de asistencia oncológica permite que las personas con cáncer tengan acceso oportuno y equitativo a diagnóstico y tratamiento?						
Criterios	**Información requerida**	**Fuentes de Información**	**Procedimientos para la recopilación de Datos**	**Procedimientos para el análisis de datos**	**Limitaciones**	**Qué permitirá el análisis**
• Norma No. 1101/2002 del Ministerio de Salud (establece los parámetros de cobertura, recursos, equipos y cuidados de la salud). • Norma No. 741/2005 del Ministerio de Salud (establece las normas técnicas para la implementación y la acreditación de los servicios oncológicos de alta complejidad).	• Datos sobre radioterapia y quimioterapia (a). • Datos del registro oncológico (b). La percepción de los pacientes acerca de los tiempos de ejecución y las dificultades de acceso al tratamiento(c). • La percepción de los representantes de las asociaciones para apoyar a pacientes con cáncer acerca de las dificultades de acceso al tratamiento (d). • La percepción de los directivos y los profesionales de la salud acerca de lo que ha estado perjudicando a los servicios de oncología (e). • Cómo es el acceso a los exámenes y al tratamiento Oncológico a nivel federal, estatal y municipal (f).	• Sistema de información sobre la salud (a, k). Instituto Nacional del Cáncer (b, f, h, m, n, o, i, k). Fundación de Oncología (b). • Muestras de pacientes en tratamiento(c). Asociaciones de pacientes con cáncer(d). • Directores de hospitales, médicos, técnicos, enfermeras(e). • Oncólogos(e). • Centros de alta complejidad, centros estatales y municipales (g). Establecimientos acreditados (i,j). Ministerio de Salud (i,p). Titulares de las secretarías estatales y municipales de salud (f, l,p).	Descarga de archivos del sistema de información sobre la salud(a, k). • Solicitud de información (b, g, h, l, m, n, o, k). • Entrevista con (c, e, f, j,p): • Muestras de los pacientes entratamiento en los hospitales visitados • Directores y profesionales de la salud en los hospitales visitados • Titulares de las secretarías estatales y municipales de salud. • Encuesta a los establecimientos de salud, asociaciones de pacientes con cáncer y oncólogos (d, e, g,j). • Investigación sobre los sitios de Ministerio de Salud y el Instituto Nacional del Cáncer (i,h).	• Análisis cuantitativo de los lapsos entre la cita médica, eldiagnóstico y el tratamiento. Análisis comparativo con las normas internacionales y entre diferentes grupos de población (nivel de alfabetización, etnia, región del país, tipo de establecimiento) (a, b, f, g, o). • Regresión econométrica para evaluar los tiempos de ejecución del tratamiento para losdiferentes grupos de población (a, b,o). • Análisis cualitativo de la percepción de los pacientes y las asociaciones de pacientesacerca de los tiempos de ejecución del tratamiento y la igualdad de acceso (c, d, e,f). Análisis cualitativo de la percepción del profesional acerca de lo que ha estado dañando alos servicios oncológicos(e). • Triangulación entre los datos cuantitativos de los tiempos de ejecución para el tratamiento y la percepción obtenida en elestudio de caso (a, b, c, d, e,f). • Análisis cuantitativo de la encuesta acerca de lo que ha estado dañando a losservicios oncológicos (f,e). Análisis cuantitativo de los estudios elaborados por el Instituto Nacional del Cáncer acerca del tratamiento oncológico por región y por parte de la redde oncología para servicios de radioterapia y quimioterapia (h, i, k,m). • Análisis de los documentos que respaldan la acreditación de	• Sistemas de información con datos obsoletos e incompatibles (a,b). • Incapacidad para extraer muestras al azar para la encuesta.	Determinar si el diagnóstico y el tratamiento han sido a tiempo (a, b, c, d,o). • Determinar si existen barreras de acceso para algunos grupos de población (b,c, d, g,o). • Qué ha estado limitando al diagnóstico y al tratamiento a tiempo (materiales, equipos, profesionales) (c, d, e, j). En qué medida ayuda el sistema de regulación al acceso oportuno a la red de oncología (c, d, f, g, e). Determinar si la cantidad de servicios de radioterapia y quimioterapia es suficiente (h, i,k, m). Determinar si la acreditación de nuevos establecimiento s obedece a criterios técnicos (i,l). Determinar si la asignación de equipos obedece a criterios técnicos(n).
• Indicadores Internacionales sobre el momento oportuno del tratamiento oncológico.	• Registros de tratamiento oncológico del Centro de Alta Complejidad (g). Estimaciones de la incidencia de cáncer por región (h). • Datos de registro de los hospitales autorizados (i).					
	• Situación de funcionamiento de los servicios de oncología (j).					
	• Datos sobre la cantidad de procedimientos oncológicos (k).					
	• Documentos utilizados para la acreditación de nuevos servicios (l).					
	Estudios técnicos sobre el tamaño necesario de la red de asistencia oncológica (m).					

Pregunta de auditoría 1 ¿La red de asistencia oncológica permite que las personas con cáncer tengan acceso oportuno y equitativo a diagnóstico y tratamiento?						
Criterios	**Información requerida**	**Fuentes de Información**	**Procedimientos para la recopilación de Datos**	**Procedimientos para el análisis de datos**	**Limitaciones**	**Qué permitirá el análisis**
	• Documentos utilizados para donativos y asignación de equipos (n).			nuevos establecimientos y la asignación de equipos (i, l,n). • Análisis cualitativo sobre el seguimiento de losservicios oncológicos(p).		
	Acuerdo del centro de salud con el sistema de información(o).					
	• Como le da seguimiento el Ministerio de Salud a los servicios proporcionados por los hospitales (p).					

Fuente: Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 83

La matriz de planeación logra que la planeación de la auditoría sea sistemática y dirigida, facilita la comunicación de las decisiones sobre la metodología y ayuda en la ejecución de los trabajos de campo. La matriz es un instrumento flexible y su contenido puede ser actualizado o modificado por el equipo a medida que el trabajo de auditoría avanza. La matriz de planeación además es el principal instrumento de apoyo a la elaboración del plan de trabajo, al contener información esencial que lo definen.[190]

El equipo auditor elaborará la matriz de planeación, la cual debe ser revisada por el supervisor o quien haga sus veces, y de ser posible, validada con expertos y los principales interesados, con el fin de considerar diferentes puntos de vista sobre el asunto auditado y obtener sugerencias de mejora a la matriz.

Entre los aspectos claves de la auditoría que el auditor requiere comunicar a la entidad auditada se incluyen los siguientes: el asunto en cuestión de la auditoría, el (los) objetivo(s) de la auditoría y/o las preguntas de auditoría, los criterios de auditoría, el periodo previsto para la fiscalización, y los proyectos, organizaciones, y/o programas a ser incluidos en la auditoría,[191] comunicación que realiza con el fin de propiciar su participación durante su desarrollo; en el caso que ésta(s) presente(n) observaciones sobre estos aspectos, el equipo auditor podrá realizar los ajustes que considere pertinentes. Se deberá dejar registros de estas actividades.

Una vez aprobada la matriz de planeación, el equipo auditor debe elaborar los instrumentos de recopilación de datos que serán utilizados durante la ejecución de la auditoría como son el diseño de cuestionarios, entrevistas, verificación en campo, etc.

[190] Manual de Auditoría de Rendimiento. Brasilia, Brasil: Tribunal de Cuentas de la Unión Brasil. 2010. Página 26

[191] Adaptado ISSAI 3000/57. 2016

3.10.1.20 Elaborar y aprobar el plan de trabajo y programa de auditoría

Plan de trabajo. Al final del proceso de planeación, el equipo de auditoría debe preparar el plan de trabajo Modelo 14-AD Plan de trabajo y programa de auditoría, que será la carta de navegación para las fases de ejecución e informe, según cronograma establecido por el equipo Modelo 15-AD Cronograma de actividades fases ejecución de la auditoría, informe y ejecución de actividades posteriores y es un instrumento para el control de calidad al proceso.

Para las auditorías de desempeño, la estructura del plan de trabajo se presenta en la siguiente tabla:

Tabla 7.Estructura del Plan de Trabajo

Justificación para realizar la auditoría. *Resumen de la importancia estratégica del objeto a auditar, en el marco de la planeación de la CT.* *Resumen del marco legal que permite llevar a cabo la auditoría.* *Referencia al PVCFT, que incorpora el tema a auditar.* *Objeto de auditoría.* *Descripción del objeto de auditoría* *Objetivos del asunto auditado* *Descripción de la cadena de valor del asunto auditado, insumos, procesos, productos y servicios, resultados específicos y resultados finales (incluir gráfico)* *Explicar el nexo del asunto con los planes territoriales de desarrollo* *Entidades responsables en el asunto auditado en el nivel nacional y territorial.* *Describir en una tabla: las competencias, los roles de cada entidad en la entrega de productos y servicios del asunto auditado.* *Producir una tabla de análisis con:* *actores claves (Por Ejemplo: ministerio de hacienda)* *rol del actor clave (Por Ejemplo: aprueba presupuesto)* *interés en el asunto (Por Ejemplo: mejorar calidad del servicio con eficiencia)* *efecto si el actor clave falla (Por Ejemplo: faltarían recursos)* *Principales fuentes de recursos que financian el asunto a auditar.* *Objetivo de la auditoría.* *Describir el problema observado* *Presentar indicadores de eficacia, eficiencia, economía, equidad y la valoración de los costos ambientales ligados al problema observado, para cada uno de los actores si están disponibles* *Explicar la importancia de resolver el problema observado* *Presentar el objetivo general* *Presentar los objetivos específicos de la auditoría* *Identificar el nexo de los objetivos específicos a los procesos relevantes del asunto a auditar* *Criterios de la auditoría.* *Describir criterios de eficacia, eficiencia, economía, equidad y la valoración de los costos ambientales que sean relevantes al asunto auditado.* *Identificar sus fuentes* *fundamentar su validez* *Alcance de la auditoría.* *Entidades a ser auditadas - Procesos relevantes en cada entidad* *Ámbito geográfico nacional y territorial* *Periodo a auditar*

Concepto sobre el muestreo

Matriz de planeación.

Limitaciones identificadas en:
La estrategia metodológica adoptada
El acceso a las personas y la información
La calidad de la información
Las condiciones operativas para desempeñar el trabajo

Recursos de personal.

Adicional a los requerimientos de personal disponible en la CT, el equipo auditor debe incluir la necesidad de incorporación de expertos externos precisando:
Profesión, especialidad
Experiencia en el aspecto a auditar

Cronograma ejecución e informe.

Presupuesto (Costo estimado de la auditoría).

Evaluación y acciones de manejo de los riesgos de la auditoría (Anexo 6.2 Riesgo de detección y de auditoría).

Valor agregado de la auditoría (Oportunidad de brindar nuevos conocimientos y perspectivas sobre el tema objeto de auditoría).

Bibliografía. El equipo auditor proveerá las referencias bibliografías utilizadas en el diseño del plan de auditoría.

Elaboró: Contralorías Territoriales

Para garantizar que la alta dirección y el equipo auditor son plenamente conscientes del diseño general de la auditoría, el plan de auditoría debe ser validado o revisado por el Supervisor o quien haga sus veces junto con el funcionario del nivel superior que corresponda conforme a cada estructura del ente de control territorial. Se debe dejar registro de esta sesión.

Además, el plan de trabajo aprobado debe evidenciar que quienes dirigen el proceso garantizaron que las habilidades, recursos (tiempo y dinero) y capacidades estén listas para hacer frente a los objetivos de la auditoría y a las preguntas de la misma.

Se debe dejar registro del plan de trabajo presentado y del plan de trabajo aprobado; igualmente, en caso de presentarse modificaciones del plan con posterioridad a su aprobación, debe justificarse dicho ajuste ante la instancia correspondiente.

Se debe dejar registro de los cambios en papeles de trabajo y ayudas memorias.

Programas de auditoría. Culminado el plan de auditoría el equipo auditor debe elaborar los programas de auditoría que contiene los procedimientos a aplicar en la fase de ejecución. Estos se realizan a partir de la información establecida en la matriz de planeación, definiendo en forma adicional para cada procedimiento de recolección y análisis de datos, la referencia de papeles de trabajo, los responsables

de su ejecución y los tiempos programados para la realización. Modelo 14-AD Plan de trabajo y programa de auditoría.

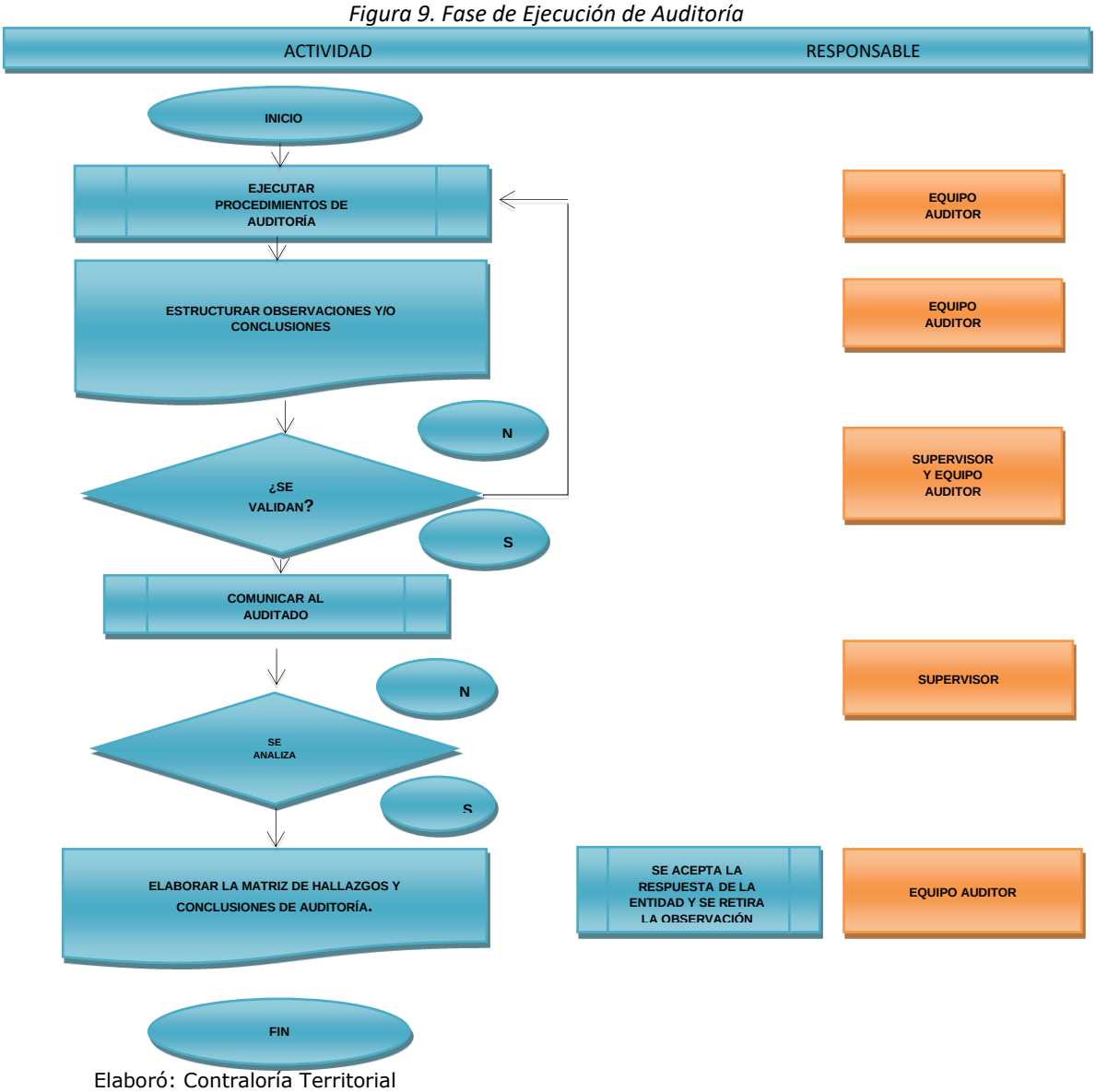
La elaboración, contenido y ejecución de los programas de auditoría, son responsabilidad del equipo auditor, por cuanto este tiene conocimiento pleno de los procedimientos del sujeto de vigilancia y control fiscal y es el encargado de desarrollar el trabajo de campo. Los programas deben ser discutidos en mesa de trabajo y aprobados por el Supervisor.

La Contraloría Territorial podrá optar por elaborar en un solo documento el Plan y Programa de auditoria. Ver numeral 1.3.2.9 del Capítulo 1 de esta Guía.

3.10.2 Ejecución de la auditoría de desempeño

El objetivo de la fase de ejecución es aplicar las técnicas definidas en los procedimientos de recopilación y análisis de datos, determinadas en la matriz de planeación y los programas de auditoría elaborados, con el propósito de obtener evidencia que dé respuesta al objetivo de auditoría, soporte los hallazgos y conclusiones sobre las preguntas de auditoría, y sean una base para el informe.

Figura 9. Fase de Ejecución de Auditoría



Elaboró: Contraloría Territorial

3.10.2.1 Evidencia de auditoría.

La evidencia de auditoría es el conjunto de elementos obtenidos de la ejecución de los procedimientos que responden a los objetivos propuestos, y sustenta los hallazgos y conclusiones en forma razonable. Es la información específica obtenida durante la labor de auditoría a través de la observación, inspección, entrevistas y análisis. Ver numeral 1.3.2.2 del Capítulo 1 de esta GAT.

Las clases y métodos de obtención de evidencia se presentan en la siguiente tabla:

Tabla 8.Clasificación de Obtención de Evidencia[192]

Clases de Evidencia	Técnicas para la obtención de evidencias
Testimonial	✓ Entrevista a funcionarios del ente auditado ✓ Entrevista a legisladores ✓ Cuestionarios a expertos y beneficiarios ✓ Grupos focales ✓ Otros actores
Documental	✓ Documentos originales del ente auditado ✓ Documentos producidos por el ente auditado para la Contraloría Territorial ✓ Documentos certificados por auditores externos e internos ✓ Datos en sistemas de información del ente auditado y otras entidades gubernamentales ✓ Datos en sistemas de información de otras entidades no gubernamentales
Analítica	✓ Indicadores desarrollados por el equipo auditor ✓ Modelos que vinculan los insumos y actividades del programa a resultados o beneficios
Física	Observaciones directas del equipo auditor a procesos, inspecciones de facilidades, equipo y materiales. La evidencia física ha ganado mayor prominencia en los reportes de Auditoría de Desempeño digitalizados, pues se puede presentar la evidencia física a menor costo, utilizando fotografías, gráficos y mapas.

Elaboró: CT, Fuente: Guía de Implementación de las ISSAI - Auditoría de Desempeño, INTOSAI, 2014, Página 94

En una auditoría de desempeño, la naturaleza de la evidencia de auditoría requerida se determina por el asunto en cuestión, el(los) objetivo(s) de auditoría y las preguntas de auditoría. Debido a esta variación, la naturaleza de la evidencia de auditoría requiere ser especificada para la auditoría individual.

De lo anterior el equipo auditor deberá dejar registro de los documentos recolectados.

3.10.2.2 Técnicas de recolección y análisis de datos

El proceso analítico en la auditoría de desempeño implica una consideración continua por parte del auditor respecto de las preguntas de auditoría, la evidencia de auditoría recopilada y los métodos empleados. Todo el proceso está estrechamente vinculado con el de la elaboración del informe de auditoría, que puede verse como una parte esencial del proceso analítico que culmina en respuestas a las preguntas de auditoría.[193]

Cuando se analiza la información recopilada, se recomienda enfocarse en la pregunta de auditoria y en el(los) objetivo(s) de auditoría. Esto permite organizar los datos y también emplear el enfoque en el análisis. Dado que el proceso analítico es iterativo, el auditor puede requerir reconsiderar el (los) objetivo(s) de auditoría a la

[192] Adaptado. Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 94
[193] ISSAI 3000/113. 2016

luz de los conocimientos y perspectivas obtenidos durante la auditoría, y corregirlo(s) de conformidad con los procedimientos internos necesarios.[194]

La recopilación y el análisis de datos generalmente no son actividades separadas, aquí el equipo auditor debe aplicar los procedimientos de recolección y análisis de datos definidos en la etapa de diseño de la auditoría.

La aplicación de técnicas y procedimientos permite al auditor encontrar hechos o situaciones que impactan el desempeño; estas técnicas y procedimientos se aplican sobre información, casos, situaciones, hechos o relaciones específicas.

El grupo auditor debe tener seguridad que la cantidad y calidad de las pruebas aplicadas, minimizan el riesgo de hallazgos y conclusiones carentes de validez o inapropiados. Si en el proceso de la aplicación de pruebas, alguna no aporta datos probatorios suficientes, pertinentes y fiables, no deben formularse hallazgos ni conclusiones de esta.[195]

Gran parte de la labor de la fase de ejecución se concentra en la recolección de datos, dado que ésta provee una base racional para la formulación de conceptos.

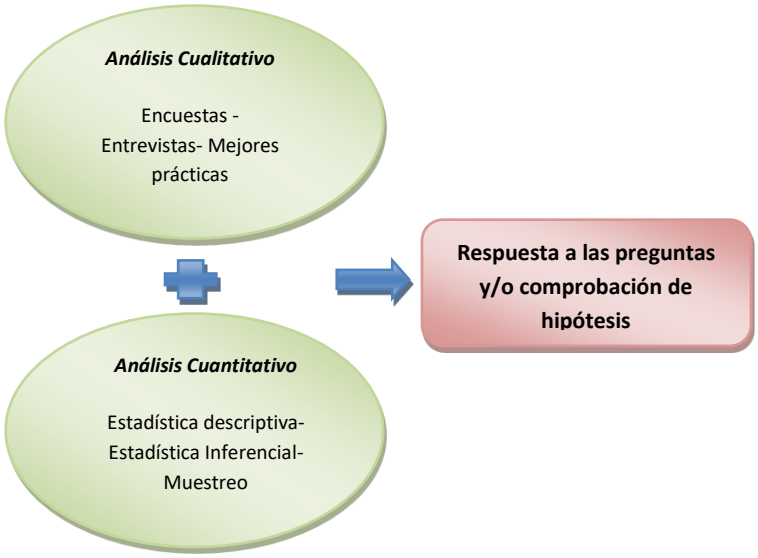
El análisis de datos por su parte, permite comprender o explicar lo que se ha observado.

En todas las auditorías de desempeño, el análisis de datos cuantitativos y cualitativos es un paso importante.

Se puede utilizar una amplia variedad de técnicas de análisis en las auditorías de desempeño. Algunas de las técnicas de análisis cuantitativo son: estadística descriptiva, análisis de regresión, tabulación de la frecuencia, análisis estadístico multivariado y análisis envolvente de datos. Algunas de las técnicas de análisis cualitativo son: análisis de contenido, interpretaciones alternativas, caso negativo.[196]

[194] ISSAI 3000/114. 2016
[195] Tribunal de Cuentas Europeo.(2015). MANUAL DE AUDITORIA DE GESTIÓN. Luxemburgo: Tribunal de Cuentas Europeo. Página 64
[196] Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 95

Figura 10. Análisis de Datos



Análisis Cualitativo

La evidencia recopilada durante una auditoría de desempeño puede ser predominantemente cualitativa en su naturaleza y requerir un uso extensivo de juicio profesional. Por consiguiente, al realizar las evaluaciones y elaborar las conclusiones, el auditor deberá tratar de corroborar la evidencia que proviene de diferentes fuentes o que es de naturaleza diferente.[197]

En esta fase el equipo auditor debe aplicar la técnica de análisis de datos cualitativa definida en el diseño de la auditoría (matriz de planeación).

Análisis Cuantitativo

Frecuentemente el equipo auditor obtiene datos numéricos que pueden ser útiles en su investigación. En esta fase el equipo auditor debe aplicar la técnica de análisis de datos cuantitativo (estadística descriptiva o diferencial) que definió en el diseño de la auditoría (matriz de planeación).

3.10.2.3 Hallazgos de auditoría

Los hallazgos de auditoría son el resultado de analizar y evaluar la evidencia específica y su relación con los criterios de auditoría. En lo sucesivo, los hallazgos van a ser utilizados para responder las preguntas de auditoría, que a su vez sirven de base para extraer conclusiones de acuerdo con el(los) objetivo(s). Los hallazgos de auditoría contienen los siguientes elementos: situación detectada (condición),

[197] Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 93

criterios (deber ser), evidencia, causas (por qué hay una desviación de los criterios) y efectos (cuáles son las consecuencias).[198]

El auditor debe analizar la información recopilada y asegurarse de que los hallazgos de auditoría se ponen en perspectiva y responden al (los) objetivo(s) y preguntas de auditoría; reformulando el (los) objetivo(s) de auditoría y las preguntas de auditoría según sea necesario.[199]

Los hallazgos y conclusiones que se determinen en las Auditorías de Desempeño, en respuesta a los objetivos y preguntas formuladas, corresponden a todas aquellas situaciones que afectan los principios de eficiencia, eficacia, economía, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales de la actuación del auditado, o que incumpla la normatividad legal y reglamentaria, o impacte la gestión y el resultado del auditado (efecto). Si en desarrollo de la auditoría, se evidencia alguna situación irregular u observación, que implique incidencias de tipo fiscal, disciplinaria, penal o de otro tipo, el equipo de auditoría pondrá en conocimiento de esta situación a la instancia competente en la Contraloría Territorial, para que se determinen las acciones a seguir.

El hallazgo, se refiere a deficiencias, debilidades o desviaciones encontradas al aplicar las pruebas de auditoría, las cuales inicialmente se presentan como observaciones que se complementarán estableciendo sus causas y efectos y se configuran como hallazgo una vez evaluada, valorada y validada en mesa de trabajo del equipo auditor, con base en la respuesta del auditado.

El hallazgo además de estar sustentado en evidencia disponible, debe desarrollarse en una forma lógica, clara y objetiva, en el que se pueda observar una narración coherente de los hechos. Los procedimientos realizados para su construcción se deben documentar en los papeles de trabajo.

Características de los hallazgos de auditoría

Los hallazgos desarrollados por el equipo auditor deben poseer las siguientes características: objetivo, pertinente, factual, relevante claro, preciso y suficiente, verificable y útil.

La labor de supervisión debe asegurar que las evidencias que apoyen hallazgos y resultados del análisis de causa y efecto, sean analizadas en mesa(s) de trabajo y con la(s) entidad(es) auditada(s).

Configuración de hallazgos

A continuación, se plantean las siguientes actividades para la configuración de un hallazgo, así:

[198] Adaptado ISSAI 3200/84. 2016
[199] ISSAI 3000/112. 2016

Figura 11. Configuración de los Hallazgos



Elaboró: CT, Fuente (Contraloría General de la República - CGR, 2015)

Presuntas deficiencias, debilidades o desviaciones

Son aquellas que resultan de comparar los criterios con el hecho o situación detectada los cuales se pueden constituir en hallazgos de auditoría, una vez validados.[200]

Cumplir o exceder los criterios puede indicar "buenas prácticas" lo cual conduce a un buen desempeño. No cumplir con los criterios indicaría que se necesitan mejoras. Sin embargo, no es realista esperar que el desempeño de la entidad auditada con respecto a la economía, la eficiencia y la eficacia siempre cumpla con los criterios. Es importante apreciar que un desempeño satisfactorio no significa un desempeño perfecto, sino que se basa en lo que una persona razonable esperaría, teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad auditada. Además, pensando de manera realista, los criterios no siempre se pueden cumplir por completo. Por ejemplo, este puede ser el caso con algunos acuerdos internacionales que pueden ser difíciles de cumplir completamente en el corto o mediano plazo.

[200]Adaptada de Guía de Implementación de las ISSAI – Auditoría de Desempeño. IDI - 2014

En este caso, el "desempeño satisfactorio" puede entenderse como lo que se puede lograr de manera realista para mejorar gradualmente la situación hacia el cumplimiento de los criterios. Esto significa que independientemente de si la entidad auditada cumple con los criterios o no, el auditor también debe considerar la materialidad (importancia relativa) y aplicar el juicio profesional al interpretar cómo esto afecta el desempeño de la entidad.[201]

Formulación y aprobación de hallazgos

Implica el análisis de las causas, efectos y recurrencia de la observación; la evaluación de la suficiencia, pertinencia y utilidad de la evidencia y la competencia de los actores.

Determinar causas, efectos y recurrencia

Si bien es importante buscar explicaciones para las desviaciones de los criterios, las causas deben ser presentadas con precaución ya que deben ser respaldadas por evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Es relevante considerar los puntos de vista de la entidad auditada sobre los motivos de los problemas o debilidades del desempeño. Si tales puntos de vista no se basan en evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor no puede dar por sentado que son relevantes o correctos. Si las opiniones de la entidad auditada no cuentan con el respaldo suficiente de la evidencia, pero son razonables de acuerdo con el juicio profesional del auditor, el auditor puede optar por presentar la opinión de la entidad auditada en el informe.[202]

Se aconseja al auditor identificar los posibles efectos de los criterios que no se cumplen. Si es posible, al identificar los efectos, se debe comparar la situación real con la condición ideal en la que se cumplirían los criterios. Hasta cierto punto, estos posibles efectos se habrían considerado en una etapa anterior como una motivación para llevar a cabo la auditoría de este problema en particular.[203]

Los efectos pueden identificarse como algo que ya ha ocurrido o como algo que puede tener un impacto futuro con base al razonamiento lógico. La naturaleza de los hallazgos determina si el auditor puede presentar efectos reales o potenciales. Los efectos reales de las condiciones pasadas o actuales ayudan a demostrar las consecuencias y generalmente proporcionan las razones por las cuales se necesita una acción correctiva. Los efectos potenciales generalmente se describen como las consecuencias lógicas que podrían producirse cuando la evidencia no cumple el criterio. Los efectos potenciales son en cierto grado especulativos, por lo que el auditor debe usarlos con cuidado, especialmente en ausencia de evidencia relacionada o efectos pasados observados.[204]

[201] Adaptado ISSAI 3200/85. 2016
[202] ISSAI 3200/88. 2016
[203] ISSAI 3200/89. 2016
[204] ISSAI 3200/90. 2016

Es importante que el auditor examine cuidadosamente la relación entre causa y efecto y se enfoque en la posibilidad de que otros factores externos puedan influir en el efecto observado. Puede ser necesario utilizar técnicas analíticas mejoradas para responder preguntas sobre causa y efecto.[205]

Análisis de causas

Las causas son las razones por las cuales se da la situación detectada (condición), es el motivo por el que no se cumple con el criterio.

Análisis de los efectos

Los efectos de un hallazgo se entienden como los resultados adversos, reales o potenciales, que resultan de la condición encontrada; normalmente representa, bajo nivel de economía y eficiencia en la adquisición y utilización de los recursos o ineficacia causada por el fracaso en el logro de las metas.

Los efectos, actuales o potenciales, pueden exponerse frecuentemente en términos cuantitativos, tales como unidades monetarias, tiempo o número de transacciones. Cualquiera sea el uso de los términos, el hallazgo debe incluir datos suficientes que demuestren su importancia.

El análisis del auditor no solo debe incluir el efecto inmediato, sino los secundarios y los potencialmente de largo alcance, sean éstos tangibles o intangibles.

En cuanto sea posible, los auditores deben determinar los efectos causados por una deficiencia identificada. Esto demuestra la necesidad de implementar y argumentar los conceptos emitidos en el informe.

Los papeles de trabajo deben demostrar los efectos en la forma más específica posible, basándose en comprobaciones, comparaciones, testimonios, documentos de la entidad, informes de auditoría interna u otras fuentes apropiadas.

Ver numeral 1.3.2 Principios relacionados con las fases del proceso de auditoría del Capítulo 1 de esta GAT.

Recurrencia

La validez de un hallazgo depende de su importancia relativa. La importancia de un hallazgo se juzga generalmente por su efecto. Además, es necesario evaluar si las situaciones adversas son casos aislados o recurrentes y sí esto último ocurre indicar su frecuencia.

[205] ISSAI 3200/91. 2016

Evaluar la evidencia

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada con el objetivo de establecer hallazgos de auditoría, formular conclusiones en respuesta al (los) objetivo(s) de auditoría y a las preguntas de auditoría,[206] en concordancia con lo definido en el numeral 1.3.2.2 de esta guía.

Competencia de los actores

Una vez analizada la observación, el auditor debe identificar la competencia de los actores con los cuales haya relación directa frente a la observación formulada.

Comunicar al auditado las observaciones

Una vez logrado el consenso en mesa de trabajo frente al análisis y alcance de las observaciones, que deben ser plasmadas en el documento de informe preliminar o carta de observaciones donde se incluya un acápite especial de conclusiones, las cuales deben ser comunicadas al auditado, advirtiéndole que es la única oportunidad para que presente los argumentos y soportes que permitan desvirtuar la observación.

Recordando que el diálogo permanente y la compresión mutua entre los auditores y el personal de la entidad auditada son esenciales para garantizar una buena acogida de las conclusiones del informe de auditoría, mediante comunicaciones escritas y reuniones formales e informales. Lo anterior permite considerar otros puntos de vista, identificar posibles causas de las observaciones, comprender mejor la situación objeto de evaluación, reducir el tiempo en el proceso de validación e ir consolidando los fundamentos del informe de auditoría buscando que éste sea oportuno.

El oficio mediante el cual se comuniquen las observaciones al auditado, deberá incluir una solicitud de confirmación de que su respuesta a las observaciones formuladas, está basadas en los documentos fuentes únicos existentes a la fecha de su respuesta.

Evaluar y validar la respuesta del auditado.

La respuesta del auditado a las observaciones comunicadas, puede en ocasiones develar que en ejercicio de su discrecionalidad la administración toma decisiones con las cuales el auditor puede no estar de acuerdo. No deben ignorarse dichas decisiones, pues es posible que se hayan tomado basadas en hechos razonables en su momento. En este caso el auditor debe ser lo más objetivo posible.

[206] Adaptado ISSAI 3000/106

Una vez recibidas las respuestas del auditado, el equipo auditor debe proceder a realizar el estudio de los argumentos expuestos.

El equipo auditor podrá otorgar o requerir a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre las observaciones y conclusiones de la auditoría, en el término que establezca cada Contraloría Territorial, antes de emitir el informe definitivo de auditoría correspondiente.[207]

Los comentarios de la entidad auditada sobre las observaciones y conclusiones de auditoría, contribuyen a la redacción de un informe de auditoría equilibrado, y ayudan al auditor a resolver cualquier desacuerdo y corregir errores fácticos antes de culminar la emisión del informe definitivo de auditoría. El informe de auditoría tiene que reflejar los puntos de vista del auditor, pero también mostrar la perspectiva de la entidad auditada.[208]

El auditor debe registrar, en papeles de trabajo, el análisis de los comentarios recibidos de la entidad auditada.[209]

El análisis de la retroalimentación recibida requiere de su registro en papeles de trabajo, de manera tal que se documente cualquier cambio al proyecto de informe de auditoría, o las razones para no realizar dichas modificaciones. Tal documentación favorece la transparencia sobre cualquier cambio en el borrador del informe de auditoría, sea que haya sido aplicado o no, y también sobre las razones del auditor, para tomar dichas decisiones.[210]

Una buena práctica es mantener reuniones con la alta dirección y otros funcionarios del Ente auditado. Otra buena práctica es realizar reuniones con grupos focales, en las que se invite a varias partes interesadas y expertos a debatir los hallazgos y conclusiones preliminares. Poder discutir varios temas con la participación de todos los principales interesados agregará valor a la auditoría.[211]

3.10.2.4 Opiniones de los expertos en la fase de ejecución

De ser necesario, el equipo auditor consultará a los expertos sobre las observaciones encontradas, a fin de identificar posibles causas para estas; así como su punto de vista en relación con la respuesta emitida por el auditado, el cual debe ser considerado en la validación de hallazgos.

[207] Adaptado ISSAI 3000/129.
[208] ISSAI 3000/131.
[209] Adaptado ISSAI 3000/130.
[210] ISSAI 3000/132.
[211] Adaptado ISSAI 3200/105.

El auditor de desempeño puede usar el trabajo de un experto como evidencia, pero conservará la plena responsabilidad de las observaciones y hallazgos del informe de auditoría.[212]

3.10.2.5 Matriz de hallazgos

Los hallazgos y la información obtenida durante la auditoría y las conclusiones deben registrarse en la matriz de hallazgos. Esta matriz es una herramienta útil como apoyo y orientación para la preparación del informe de auditoría, ya que permite reunir de manera estructurada los principales elementos de los capítulos centrales del informe. La matriz permite que los miembros del equipo de auditoría y las otras partes interesadas tengan una comprensión homogénea de los hallazgos y sus componentes.

La matriz de hallazgos Papel de Trabajo PT 18-AD Matriz de hallazgos auditoría de desempeño, debe diligenciarse en la fase de ejecución conforme se configuran los hallazgos.

3.10.2.6 Conclusiones

Basado en los resultados, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión. Los hallazgos y conclusiones son el resultado del análisis en respuesta a los objetivos de la auditoría. Éstos deben dar respuesta a las preguntas de auditoría.

Las conclusiones pueden estar basadas en la evidencia cuantitativa obtenida al usar métodos científicos o técnicas de muestreo. La formulación de conclusiones puede requerir una medida importante de juicio e interpretación con el fin de responder a las preguntas de auditoría, debido al hecho que la evidencia de auditoría puede ser persuasiva ("lleva a la conclusión de que...") en vez de concluyente ("correcto/incorrecto"). La necesidad de precisión debe ponderarse contra lo que es razonable, económico y relevante para el propósito. Se recomienda el involucramiento del nivel directivo de la auditoría.

La auditoría de desempeño implica una serie de procesos de análisis que evolucionan gradualmente a través de la interacción mutua, dando pie a las preguntas y métodos empleados para desarrollar en profundidad y sofisticación. Esto puede implicar la combinación y comparación de datos de diferentes fuentes, la formulación de conclusiones preliminares y la compilación de hallazgos con el fin de construir hipótesis que se puedan probar, si es necesario, con datos adicionales.

Todo el proceso está estrechamente vinculado con el proceso de elaboración del informe de auditoría, el cual puede ser visto como una parte esencial del proceso analítico que culmina en las respuestas a las preguntas de auditoría. Es importante

[212]Traducción y Adaptación CT ISSAI 3100/81.2016

para los auditores estar orientados a los objetivos y trabajar de forma sistemática y con el debido cuidado y objetividad.[213]

En la medida en que las conclusiones están basadas en lógica de los datos, puede ser fácil verificar si una conclusión es correcta o no. En un análisis cuantitativo la situación es usualmente la misma, desde conclusiones derivadas de las reglas de lógica de los datos son usualmente una parte integral del análisis. En un análisis cualitativo las conclusiones generalmente son realizadas por una interpretación de los datos o información que se han analizado, para este caso las conclusiones pueden traer controversias a pesar que son correctas y verificables.

Por eso dichas conclusiones deben reunir otros requerimientos como son objetividad, equilibrio y ajustado al derecho, teniendo en cuenta que entre más controvertida sea una conclusión, mayor es el nivel de confianza y la justificación que se debe presentar.[214]

De ser necesario, el equipo auditor consultará a los expertos las conclusiones, a fin de conocer su punto de vista.

El auditor de desempeño puede usar el trabajo de un experto como evidencia, pero conservará la plena responsabilidad de las conclusiones del informe de auditoría.[215]

3.10.2.7 Administración documental y papeles de trabajo

Los auditores deben documentar la auditoría de acuerdo con las circunstancias particulares de la misma. La información debe ser lo suficientemente completa y detallada para permitir a un auditor experimentado, sin conexión previa con la auditoría, determinar subsecuentemente qué trabajo fue realizado con el fin de llegar a los hallazgos y conclusiones.

Al igual que en todas las auditorias, los auditores de desempeño deben mantener un registro documental adecuado de la preparación, procedimientos y hallazgos de cada auditoría. Sin embargo, el propósito y el contexto de la documentación son algo específico en la auditoría de desempeño.

Con frecuencia, el auditor habrá adquirido conocimiento especializado sobre el tema de auditoría que no se reproduce fácilmente en la Contraloría Territorial. Dado que la metodología y los criterios de auditoría pueden haber sido desarrollados específicamente para un único compromiso o trabajo, el auditor tiene una responsabilidad especial para transparentar su razonamiento.

[213] Adaptado ISSAI 300/38. 2013.
[214] Performance Audit Manual the National .Filandia: Audit Office of Finland. Audit Office of Finland. (2007). Página 47.
[215] Traducción y Adaptación CGR ISSAI 3100/81.2016

En la auditoría de desempeño, el informe contiene hallazgos, pero además describe el marco, perspectiva y estructura analítica que fueron adoptados, y el proceso seguido para llegar a las conclusiones.

La documentación no sólo debe confirmar la veracidad de los hechos, sino también asegurar que el informe presente una evaluación equilibrada, justa y completa del asunto u objeto auditado en cuestión. Así, por ejemplo, podría ser necesario incluir en la documentación una referencia a los argumentos no aceptados en el informe, o comunicar cómo los diferentes puntos de vista fueron tratados en el informe.

El propósito del informe de la auditoría de desempeño con frecuencia es persuadir a los usuarios razonables, al proporcionarles nuevas perspectivas en lugar de una declaración formal de seguridad. De la misma manera en que los objetivos de la auditoría determinan la naturaleza de la evidencia necesaria, también determinan la naturaleza de la documentación.

Mantener una documentación adecuada no es sólo una parte en la salvaguarda de la calidad (por ejemplo, ayudando a garantizar que el trabajo delegado se realice satisfactoriamente y que los objetivos de la auditoría se cumplan), sino también del desarrollo profesional de la Contraloría Territorial y de los auditores, ya que puede dar forma a buenas prácticas para auditorías similares en el futuro.[216]

Una adecuada documentación es importante para favorecer una clara comprensión del trabajo fiscalizador llevado a cabo, para permitir a un auditor experimentado que no tenga conocimiento previo de la auditoría en cuestión comprender tanto la naturaleza, tiempos, alcance y resultados del trabajo fiscalizador realizado, como la evidencia de auditoría obtenida para apoyar los hallazgos y conclusiones de auditoría, así como el razonamiento que está en el trasfondo de todos los aspectos significativos que requieren el ejercicio del juicio profesional.[217]

Es importante que el auditor prepare la documentación de auditoría de una manera oportuna; que se mantenga actualizado durante el desarrollo de la auditoría, y que complete la documentación, en la medida de lo posible, antes de que se emita el informe de auditoría.[218]

La conservación y custodia de los papeles de trabajo se debe dar desde el inicio de la auditoría hasta la disposición final de los mismos, una vez culmine la auditoría y de acuerdo con lo establecido en el Sistema de Gestión Documental de la Contraloría Territorial. Anexo 02-PF Administración documental.

Los papeles de trabajo están conformados por:

- Los formatos que establece esta GAT referenciados.

[216] Adaptado ISSAI 300/34. 2013.
[217] ISSAI 3000/87. 2016
[218] ISSAI 3000/88. 2016

- La información que reporte el auditado y sean habilitados como papeles de trabajo.
- Los papeles de trabajo elaborados por el auditor y que evidencian el desarrollo de las diferentes actividades de la auditoría.

3.10.3 Informe de la auditoría de desempeño

3.10.3.1 Generalidades de Informes

La fase de informe tiene como fin la estructuración del documento, con los resultados del proceso auditor, que se comunica a los auditados y Corporaciones de Elección Popular eso, así como otras partes interesadas con el propósito de facilitar las acciones de seguimiento y las acciones correctivas.

El informe de auditoría es un documento que sintetiza el resultado del cumplimiento de los objetivos definidos en el plan de trabajo y el resultado de las pruebas adelantadas en la fase de ejecución.

Los auditores deben esforzarse por proporcionar informes de auditoría que sean completos, convincentes, oportunos, de fácil lectura y equilibrado.

En una auditoría de desempeño, los auditores informan los hallazgos sobre la economía y eficiencia con la que los recursos son adquiridos y usados, y la eficacia con la que los objetivos se cumplen. Los informes pueden variar considerablemente en alcance y naturaleza, por ejemplo, evaluando si los recursos se aplican de manera adecuada, comentando sobre el impacto de programas y proyectos, y cambios diseñados para obtener mejoras.

El informe debe incluir información acerca del objetivo de la auditoría, preguntas de auditoría y sus respuestas, tema, criterios, metodología, fuentes de información, algunas limitaciones de los datos utilizados, y los hallazgos de auditoría. El informe debe responder claramente las preguntas de auditoría o explicar por qué ésta no fue posible. Alternativamente, los auditores deben considerar reformular las preguntas de auditoría para ajustarlas a las evidencias obtenidas y así estar en la posición donde las preguntas de auditoría puedan ser contestadas.

Los hallazgos de auditoría deben ser puestos en perspectiva, y debe garantizarse la congruencia entre los objetivos de la auditoría, las preguntas, resultados y conclusiones. El informe debe explicar por qué y cómo los problemas señalados en los hallazgos afectan el desempeño, con el fin de alentar a la entidad auditada o informar al usuario para iniciar acciones correctivas, a través de la presentación del plan de mejoramiento que corresponda.

El informe debe ser tan claro y conciso como lo permita la materia en cuestión, y contener un lenguaje sin ambigüedades. En general, debe ser constructivo y contribuir a un mejor conocimiento y destacar cualquier mejora necesaria.[219]

3.10.3.2 Atributos de los informes

Entre otras características el informe debe ser completo (integral), convincente, oportuno, amigable al lector, equilibrado, preciso, constructivo, conciso y soportado como el tema-asunto lo permita. Anexo 14-AD Instructivo informe de auditoría de desempeño.

3.10.3.3 Características de la presentación del informe

El informe debe contener unas características de presentación en cuanto a Protocolos, Numeración, Paginación, Redacción; Cuadros, Tablas, Gráficas, Cifras y Denominación e Identificación de los hallazgos. Anexo 14-AD Instructivo informe de auditoría de desempeño.

3.10.3.4 Estructura y contenido del informe

Debido a los diversos temas posibles en una Auditoría de Desempeño, puede variar el contenido y estructura del informe de auditoría. Anexo 14-AD Instructivo informe de auditoría de desempeño y Modelo 16-AD Informe auditoría de desempeño.

3.10.3.5 Aprobación, firma, liberación y comunicación del informe

La revisión de los resultados del proceso auditor y el tratamiento de producto no conforme, en caso de que haya lugar a ello, se realizará en la instancia competente de cada Contraloría Territorial, de conformidad con su procedimiento.

La aprobación y liberación del informe final será a través de la firma, comunicación al auditado y traslado para publicación en la página web de la Contraloría Territorial, cuando no tenga carácter reservado.

Los informes serán firmados y comunicados por la instancia competente de cada Contraloría Territorial, de conformidad con su procedimiento.

3.10.3.6 Reunión de cierre

El cierre de la auditoría se da con la reunión final con el (los) auditado (s). Previo a la publicación del informe se debe realizar la reunión final "cierre de auditoría" con el (los) auditado(s), la cual tiene como fin informar sobre la terminación del proceso auditor y los resultados definitivos alcanzados (hallazgo y conclusiones) que den respuesta a las preguntas planteadas en la auditoría, sin abrir la posibilidad de nuevas controversias o aporte de nueva información; así como hacer la entrega de

[219] Adaptado ISSAI 300/39. 2013

los bienes y documentos facilitados al equipo auditor por el auditado para el desarrollo de la auditoría.

Esta reunión la realizará el equipo auditor de acuerdo a los roles definidos en el Capítulo 1, y en los casos que se considere procedente su asistencia, el Director de Vigilancia Fiscal o quien haga sus veces.

3.10.3.7 Otras formas de publicación de resultados

Es necesario que la Contraloría Territorial comunique a las diferentes partes interesadas, los resultados de la auditoria de desempeño acorde con los procedimientos internos de cada Órgano de Control.[220]

3.10.3.8 Plan de mejoramiento

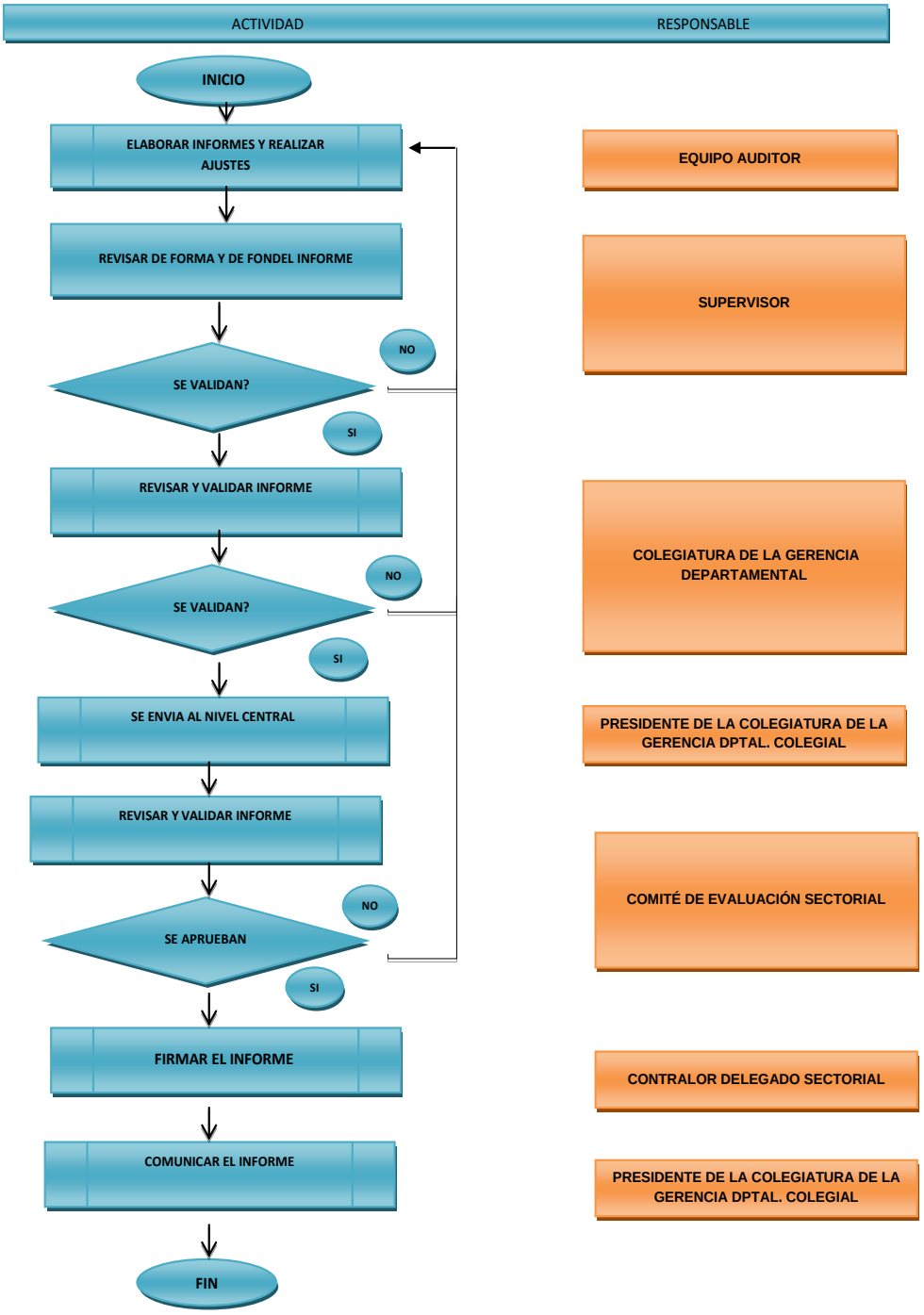
El auditado como resultado de la auditoría de desempeño, deberá elaborar un Plan de Mejoramiento que atienda las deficiencias señaladas en el informe de auditoría, acorde con la reglamentación vigente, y reportarlo a través del Sistema o mecanismos que determine la Contraloría Territorial, así como los avances del mismo. La Contraloría Territorial evaluará el cumplimiento y la efectividad del plan de mejoramiento. Papel de Trabajo PT 03-PF Evaluación plan de mejoramiento

3.10.3.9 Generación de informes

En la elaboración de los informes, se deben seguir los siguientes pasos:

[220] Guía de Implementación de las ISSAI-Auditoría de Desempeño IDI. 2014. Página 115.

Figura 12. Fase Informe



3.10.3.10 Partes Interesadas de informes de auditoría

Son los individuos, organizaciones o áreas de las mismas para quienes el equipo auditor elabora el informe de auditoría. Para la Contraloría Territorial son parte interesada de los informes de auditoría: la ciudadanía, las corporaciones de elección popular, el alcalde o gobernador y organismos locales o nacionales.

En ejercicio de la articulación con el control político, los informes de auditoría definitivos serán remitidos a las corporaciones de elección popular que ejerzan el control político sobre las entidades vigiladas, siempre y cuando no tengan carácter reservado.

3.10.4 Seguimiento

La publicación del informe no significa el final del proceso de auditoría. Más allá de la publicación, se realiza un seguimiento del impacto de la auditoría. El objetivo de los informes de auditoría es influir en la forma en que se gestiona los recursos con los cuales se diseñan y brindan los servicios a los ciudadanos, para ayudar a mejorar la economía, la eficiencia y la eficacia de éstos. Esta sección presenta los requisitos de seguimiento y proporciona asesoramiento sobre cómo hacer un seguimiento de los informes de auditoría de desempeño.[221]

Los auditores deben dar seguimiento a los resultados de auditorías previamente presentados, según sea apropiado. El seguimiento debe ser informado adecuadamente con el fin de proporcionar retroalimentación a la legislatura, si es posible, con las conclusiones e impactos de todas las medidas correctivas relevantes.

Dar seguimiento se refiere al examen de las acciones correctivas adoptadas por la entidad auditada u otra parte responsable,[222] realizado por los auditores, con base en los resultados de las auditorías de desempeño. Es una actividad independiente que aumenta el valor del proceso de auditoría mediante el fortalecimiento del impacto de la auditoría, y la definición de las bases para mejorar un posible trabajo de auditoría futuro. También alienta a las entidades auditadas y otras partes interesadas de los informes a tomarlos en serio, y proporciona a los auditores lecciones útiles e indicadores de desempeño. El seguimiento se enfoca en si la entidad auditada ha abordado adecuadamente los problemas y remediado las condiciones subyacentes tras un periodo razonable.

Al llevar a cabo el seguimiento de un informe de auditoría, el auditor debe concentrarse en los hallazgos que siguen siendo relevantes al momento del seguimiento y adoptar un enfoque imparcial e independiente.

El seguimiento de resultados, puede ser informado individualmente o como un informe consolidado, el cual puede incluir un análisis de las distintas auditorías, posiblemente incluyendo temas y tendencias en común a través de canales de comunicación. El seguimiento puede contribuir a una mejor comprensión del valor agregado por la auditoría de desempeño en un determinado período de tiempo o área temática.[223]

---

[221] Adaptado de ISSAI 3200/145

[222] Entiéndase como “otra parte responsable”, cuando no es directamente una Entidad la auditada, sino un asunto que corresponda a una área o punto de control

[223] Adaptado ISSAI 300/42. 2013.

El seguimiento del informe de auditoría es una herramienta importante para fortalecer el impacto de la auditoría y mejorar el futuro trabajo de auditoría y, por lo tanto, es una parte valiosa del proceso de auditoría. Un proceso de seguimiento facilitará la implementación efectiva de los hallazgos de la auditoría. También proporcionará retroalimentación a la Contraloría Territorial, las corporaciones de elección popular y el gobierno local sobre la efectividad de la auditoría de desempeño y las mejoras realizadas por la entidad auditada.[224]

El seguimiento de los hallazgos de la auditoría puede servir a cuatro objetivos principales:[225]

- Identificar en qué medida las entidades auditadas han implementado cambios en respuesta a los hallazgos de la auditoría
- Determinar el impacto que puede atribuirse a la auditoría
- Identificar las áreas que serían útiles para el seguimiento en el trabajo futuro
- Evaluar el desempeño de la Contraloría Territorial

El seguimiento proporciona una base para evaluar el desempeño de la Contraloría Territorial contribuyendo a tener un mejor conocimiento y mejores prácticas en la misma. En el mismo sentido, el seguimiento de los informes de auditoría es también una herramienta de autoevaluación.

3.10.4.1 El enfoque del seguimiento

Generalmente el seguimiento se realiza periódicamente según lo considere apropiado la Contraloría Territorial. Se debe dar un plazo de tiempo razonable para que la entidad auditada implemente la acción apropiada.[226]

Al realizar el seguimiento de los informes de auditoría, el objetivo es determinar si las medidas adoptadas sobre los resultados han remediado las condiciones subyacentes. Esto significa que tanto las reacciones positivas como negativas con respecto a la auditoría y el informe de auditoría deben ser examinadas por el auditor. Siendo necesario adoptar un enfoque imparcial.[227]

El impacto de la auditoría puede identificarse a través del efecto de las medidas correctivas tomadas por las partes competentes, o a través de la influencia que han tenido los hallazgos y conclusiones de la auditoría sobre la gobernanza, la rendición de cuentas, la comprensión del problema abordado o el enfoque al respecto.[228]

Al llevar a cabo el seguimiento de un informe de auditoría, el auditor debe concentrarse en los hallazgos que aún son relevantes en el momento del

[224] ISSAI 3200/146. 2016
[225] Adaptado ISSAI 3200/147. 2016
[226] Adaptado ISSAI 3200/148. 2016
[227] ISSAI 3200/149. 2016
[228] Adaptado ISSAI 3200/150. 2016

seguimiento. Si la entidad auditada ha implementado acciones insuficientes o insatisfactorias es posible que requiera una auditoría adicional por parte de la Contraloría Territorial.[229] Ver Papel de Trabajo PT 03-PF Evaluación Plan de Mejoramiento

3.10.4.2 Cómo realizar el seguimiento

Se pueden usar diferentes métodos para hacer un seguimiento de los hallazgos efectuados.[230]

- Organizar una reunión con las partes competentes, luego de cierto tiempo para averiguar qué medidas se han tomado para mejorar el desempeño y verificar qué mejoras se han implementado
- Solicitar a las partes competentes que informen por escrito a la Contraloría Territorial acerca de las acciones que han tomado para abordar los problemas presentados en el informe de auditoría
- Hacer llamadas telefónicas o visitas de campo limitadas para recopilar información sobre las medidas tomadas por la entidad auditada
- Estar al día de las reacciones por parte de las partes competentes, la legislatura y los medios, y analizar si los problemas identificados han sido abordados o no de manera apropiada
- Solicitar una auditoría para recopilar información sobre acciones tomadas como parte de sus procedimientos de auditoría

Los métodos a aplicar dependerán de las prioridades establecidas por la Contraloría Territorial durante el proceso de planificación estratégica y anual para la auditoría de desempeño. También están influenciados por la importancia de los problemas identificados, las acciones que se espera implementar y el interés externo en la información sobre las acciones tomadas.

Cómo informar los resultados del seguimiento[231]

Independientemente del método que se utilice, los resultados del seguimiento deben ser informados adecuadamente para proporcionar retroalimentación a la corporación de elección popular correspondiente y al auditado. Una buena práctica es informar sobre las deficiencias y mejoras identificadas en el seguimiento de la auditoría a las partes responsables o a la Corporación de Elección Popular correspondiente.[232]

El seguimiento puede informarse de forma individual o como un informe consolidado. Si se va a informar de varios seguimientos, es posible incluir un análisis de diferentes auditorías, resaltando las tendencias y temas comunes en diferentes

[229] Adaptado ISSAI 3200/151. 2016
[230] Adaptado ISSAI 3200/152. 2016
[231] Adaptado ISSAI 3200/153. 2016
[232] Adaptado ISSAI 3200/154. 2016

áreas. Cualquiera que sea la forma, los informes de seguimiento deben ser equilibrados y los hallazgos presentados de manera objetiva.[233]

3.11 CONTROL Y ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD

Para el aseguramiento de la calidad en la realización de las auditorías de desempeño, deben abordarse las siguientes cuestiones específicas:

La auditoría de desempeño es un proceso en el que el equipo de auditoría reúne una gran cantidad de información específica de auditoría y ejerce un alto grado de juicio profesional y discreción sobre los asuntos de auditoría. El control de calidad debe tomar esto en cuenta. La necesidad de establecer un ambiente de trabajo de confianza mutua y responsabilidad, y prestar apoyo a los equipos de auditoría, debe ser vista como parte de la gestión de la calidad.

Esto puede implicar la aplicación de procedimientos de control de calidad que sean relevantes y fáciles de gestionar, y garantizar que los auditores estén abiertos a retroalimentación recibida del control de calidad. Si existe una diferencia de opinión entre los supervisores o quien haga sus veces y el equipo de auditoría, se deben tomar las medidas adecuadas para asegurar que se preste la atención necesaria a la perspectiva del equipo de auditoría y que la política de la Contraloría Territorial sea consistente.

En la auditoría de desempeño, incluso si el informe está basado en la evidencia, está bien documentado y es preciso, aun así, podría ser inapropiado o insuficiente si no se logra dar una visión balanceada y objetiva, incluyendo también algunos puntos de vista relevantes, o si las preguntas de auditoría no se abordaron satisfactoriamente. Por lo tanto, estas consideraciones deben ser parte esencial de las medidas para salvaguardar la calidad.

Como los objetivos de la auditoría varían mucho entre los distintos trabajos de auditoría, es importante definir claramente lo que constituye un informe de alta calidad en el contexto específico de un trabajo de auditoría. Las medidas generales de control de calidad deben complementarse con las medidas específicas de la auditoría. Ningún procedimiento de control de calidad a nivel de la auditoría individual puede garantizar informes de auditoría de desempeño de alta calidad. Es igualmente importante que los auditores sean y sigan siendo competentes y motivados. Por lo tanto, los mecanismos de control deben ser complementados por medidas de apoyo, tales como capacitación en el trabajo y orientación al equipo de auditoría.[234]

[233] ISSAI 3200/155. 2016
[234] ISSAI 300/32. 2013

3.11.1 Plan de calidad

Para el aseguramiento en las auditorías de desempeño se seguirá el plan de calidad, seguimiento y medición, que se presenta en el Anexo 15-AD Plan de calidad del proceso de auditoría de desempeño.

3.11.2 Mesa de trabajo

Herramienta principal para el desarrollo de la auditoría. Su propósito fundamental es lograr la interacción permanente entre los integrantes del equipo de auditoría para evaluar los resultados de su trabajo y compartir conocimientos y técnicas, así como para interactuar con el personal de las entidades auditadas, contribuyendo al diálogo constructivo. Los resultados de la mesa se plasman en una ayuda de memoria en el formato establecido. Ver Modelo 02-PF Ayuda de memoria.

3.11.3 Acciones posteriores a la auditoría y evaluación del proceso auditor

Las acciones posteriores a la auditoría y la evaluación del proceso auditor para Auditorías de Desempeño son las definidas en el Capítulo 1 de Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías y se realizarán acorde con lo establecido en dicho Capitulo.

4. AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO - AC

La Auditoría de Cumplimiento - AC, se enfoca[235] en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones o disposiciones que han sido identificadas como criterios de evaluación, emanadas de organismos o entidades competentes. Es una evaluación independiente, sistemática y objetiva mediante la cual se recopila y obtiene evidencia con el fin de alcanzar este propósito.

Las auditorías de cumplimiento, se llevan a cabo para evaluar si las actividades derivadas de la gestión fiscal, operaciones financieras e información, cumplen en todos los aspectos significativos, con las regulaciones que rigen a la entidad auditada. Estos criterios pueden incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, manuales, actos administrativos y demás términos acordados o los principios generales que rigen una administración sana del sector público.

Las auditorías de cumplimiento que se adelantan en las Contralorías Territoriales - CT, se programan en el Plan de Vigilancia y Control Fiscal Territorial - PVCFT, en los términos y duración que determine la alta dirección, proceso de planificación previsto en el Capítulo 1 Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en la Contraloría Territorial.[236]

4.1 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO[237]

4.1.1 Objetivo general

La Auditoría de Cumplimiento, tiene como objetivo general, obtener evidencia suficiente y apropiada para establecer el estado de cumplimiento del sujeto, entidad, asunto o materia, frente a los criterios establecidos en el alcance de la auditoría, cuyos resultados estarán a la disposición de los sujetos de vigilancia y control fiscal, de la ciudadanía y de las corporaciones públicas de elección popular.

4.1.2 Objetivos específicos

- Promover la transparencia presentando informes confiables sobre si los fondos han sido administrados, si la administración ha sido ejercida de manera efectiva y si se ha honrado el derecho de los ciudadanos a un debido proceso, como lo estipulan las regulaciones aplicables
- Fomentar la rendición de cuentas al reportar las desviaciones y violaciones respecto de lo señalado en las regulaciones, de modo que se tomen medidas correctivas y para que quienes sean responsables rindan cuenta de sus acciones

[235] ISSAI 100/22
[236] Capítulo 2. Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las auditorías de la CGR. P 48
[237] ISSAI 400/17

- Fomentar la buena gobernanza en el sector público al considerar el riesgo de fraude e identificar tanto las debilidades y desviaciones, respecto al cumplimiento de las leyes y regulaciones

4.2 CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO[238]

La AC presenta las siguientes características:

- Debe comprender asuntos de la gestión fiscal y puede abarcar una seguridad razonable o limitada
- La materia sometida a auditoría puede estar compuesta por actividades, operaciones financieras e información. Puede ser general o específica, según su contenido o alcance, y cualitativa o cuantitativa según su naturaleza
- Las disposiciones legales y normativas son el elemento más importante de la AC. Su estructura y contenido permiten fijar los criterios y objetivos de la fiscalización
- Debe identificar aquellos aspectos de dichas disposiciones que permitan tener resultados relevantes, fiables, objetivos, comparables y aceptables
- La legislación y demás normas constituyen los instrumentos principales a través de los cuales se ejerce el control a la gestión fiscal, al ingreso y al gasto, a la administración y a los derechos de los ciudadanos a un debido proceso en sus relaciones con el sector público.

Las atribuciones para llevar a cabo la AC, recaen sobre el enfoque de regularidad.[239]

Este enfoque permite concluir si, en el marco de la gestión fiscal, las actividades, las operaciones y la información correspondientes a un proceso, asunto o entidad auditada resultan conformes en el cumplimiento con las normas, leyes aplicables, acuerdos, decretos, directrices, resoluciones, programas, proyectos, contratos o manuales que le son aplicables.

4.3 ELEMENTOS DE LA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO[240]

Los elementos más relevantes para una AC que deben ser identificados por el equipo auditor antes de llevar a cabo la auditoría para su entendimiento se presentan en la siguiente figura:

[238] ISSAI 400/15, 16, 18
[239] ISSAI 400/13, ISSAI 4000 (revisada)/24, ISSAI 4100/26.3, ISSAI 4200/32.3. Definición de regularidad: (Cumplimiento con los criterios formales, tales como leyes, regulaciones y convenios relevantes)
[240] ISSAI 400/27-41

Figura 13. Elementos de la Auditoría de Cumplimiento



4.3.1 Fundamento legal - regulaciones[241]

Es el concepto más importante de la AC, ya que constituye la fuente para determinar el alcance de la auditoría, los criterios y los hallazgos de las mismas. La identificación del fundamento o base legal de la entidad o entidades sujetas a control, es el punto de partida para determinar los criterios aplicables en la AC.

Las regulaciones son el conjunto de disposiciones contenidas en la Constitución Política, leyes, decretos, resoluciones, reglamentos, documentos de política pública, instrumentos de planeación y en general toda disposición, prescripción, regla o norma expedida por los organismos competentes que sean aplicables al sujeto, entidad, asunto o materia a auditar.

4.3.2 Criterios de evaluación[242]

Los criterios de evaluación son los puntos de referencia, parámetros, requisitos o condiciones que se utilizan para evaluar o medir el asunto o materia a auditar de manera consistente y razonable. Los criterios se identifican a partir del conjunto de normas aplicables y constituyen aquella parte o sección de las mismas que serán sometidas a evaluación durante la AC. En AC la expresión “criterios de evaluación” corresponde a la expresión “criterios de auditoría”.

Los criterios deben ser:[243]

- Pertinentes, que respondan de forma significativa a las exigencias de información y decisión de los destinatarios del informe
- Fiables, son criterios que dan lugar a conclusiones razonablemente coherentes con las que obtendría otro auditor aplicando los mismos criterios en las mismas circunstancias

[241] ISSAI 400/12, 28, 29; ISSAI 4100/26.2; ISSAI 4200/32.2.
[242] ISSAI 400/30-32
[243] ISSAI 4100/44

- Objetivos, neutrales y que no respondan a prejuicios del auditor o de la dirección de la entidad auditada, lo que significa que no pueden ser tan informales que la evaluación de la información acerca de la materia controlada resulte muy subjetiva y lleve a otros auditores del sector público a alcanzar una conclusión muy dispar
- Completos, son criterios suficientes para los fines de la auditoría y que no omite factores pertinentes; además son significativos y facilitan a los destinatarios una visión práctica para sus exigencias de información y decisión
- Comprensibles, son criterios claros que permiten llegar a conclusiones precisas y fáciles de entender por los destinatarios y que no dan pie a interpretaciones ampliamente divergentes
- Aceptables, son criterios que en un principio pueden admitir expertos independientes, las entidades auditadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y la ciudadanía en general
- Accesibles, son criterios a los que pueden acceder los destinatarios para entender la naturaleza del trabajo de auditoría desempeñado y la base del informe de auditoría
- Comparables, son criterios coherentes con los empleados en auditorías similares de otros organismos o actividades similares y los utilizados en anteriores auditorías de la entidad

En la mayoría de los casos, los criterios evaluados se derivan de la Constitución, las Leyes, los Decretos y la Jurisprudencia; pero también pueden provenir de normatividad establecida internamente por los sujetos de control, programas, proyectos, resoluciones, manuales, contratos, acuerdos y recursos a auditar.

La determinación de los criterios de auditoría a ser considerados, es esencial en el desarrollo de la fase de planeación y en la realización de la auditoría. Los criterios seleccionados deben corresponder a la materia y/o asunto a auditar.

4.3.3 Asunto o materia a auditar.[244]

Puede comprender cualquier tipo de actividad, planes, programas, recursos, operaciones, transacciones y demás aspectos que integran la gestión fiscal de la administración y los particulares o entidades que manejen fondos o bienes públicos. Corresponde a las expresiones “asunto o materia en cuestión”, “asunto o materia a evaluar”, “asunto o materia controlada”, etc.

El asunto o materia auditar se refiere a la información, condición o actividad que se mide o evalúa de acuerdo con ciertos criterios. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características, dependiendo del objetivo de la auditoría. Para la AC se define por el alcance de la auditoría.

[244] ISSAI 400/33-34, ISSAI 4100/36-40

4.3.4 Alcance y naturaleza de la auditoría de cumplimiento.[245]

El alcance de la auditoría es una manifestación clara del enfoque, aspectos y los límites de la auditoría en términos de cumplimiento del asunto o materia en cuestión en función con los criterios establecidos. Este alcance es influenciado por la materialidad y el riesgo, y en él se determina cuales sujetos de control fiscal y qué partes de los mismos serán cubiertas.

Antes del inicio de una AC debe determinarse cuál será la evaluación que se hará definiendo el período aplicable a ésta.

4.3.5 Certeza en la auditoría de cumplimiento.[246]

Ver numeral 1.2.6.3, del Capítulo 1, Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en las Contraloría Territoriales – CT.

Los principios fundamentales de auditoría indican que una AC debe concebirse de modo tal que ofrezca seguridad razonable de detección de errores, irregularidades y actos ilícitos que pueda afectar significativamente el logro de los objetivos de la auditoría.

- **Auditoría con seguridad razonable:** Este tipo de seguridad, indica el cumplimiento o no de los criterios establecidos. Comprende la evaluación de riesgos, así como la aplicación de los procedimientos para hacer frente a los riesgos analizados. Está relacionada con la amplitud de los procedimientos y las pruebas, el entendimiento de la entidad, la evaluación del control interno y la acumulación de la evidencia necesaria que le permita al auditor concluir que no hay representaciones erróneas o de importancia relativa, respecto del asunto o materia evaluado en la auditoría.

  Bajo este tipo de seguridad se expresaría una conclusión de la siguiente manera: *"…en nuestra opinión, la materia controlada resulta (no resulta) conforme, en todos los aspectos significativos, con los criterios declarados…"*

- **Auditoría con seguridad limitada:** Se relaciona con el alcance de la evaluación y la realización de procedimientos limitados en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, en donde se evalúan asuntos o procesos específicos, con lo cual el concepto que se emite se circunscribe al cumplimiento o no de los criterios evaluados. Dentro de este tipo de evaluación se podría encontrar la atención de denuncias.

  En la auditoría de seguridad limitada, en el concepto el auditor indica que nada ha llamado su atención en relación al no cumplimiento de los criterios. Bajo este tipo de seguridad se expresaría una conclusión de la siguiente manera:

[245] ISSAI 100/48, ISSAI 4100/8, 11-12, ISSAI 4200/9, 12-13
[246] ISSAI 100/33, ISSAI 400/15,41, ISSAI 4000/ 33, 34, 35 y 36, ISSAI 4100/16, ISSAI 4200/20

"*nada de lo observado nos hace pensar que la materia controlada en la revisión no resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con lo criterios declarados...*"

Para cualquier tipo de opinión o concepto el auditor debe utilizar el juicio profesional para establecer la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos.

4.3.6 Informaciones basadas en afirmaciones.[247]

En el contexto de la AC, una afirmación de cumplimiento significa que la entidad auditada y los funcionarios responsables de la misma, están actuando con sujeción a las normas aplicables, lo cual puede ser explícita en una carta de manifestaciones escrita por el responsable o implícitamente a través de documentos, registros u otro soporte suministrado y evaluado.

Las afirmaciones comprenden los objetivos específicos de auditoría sobre los cuales el auditor desea extraer una conclusión. Estas pueden generarse por iniciativa del auditado o por solicitud de los auditores y pueden referirse a aspectos legales, técnicos y operacionales, entre otros.

Cuando se verifica que la entidad auditada no ha observado la norma, estamos frente a una Desviación de Cumplimiento.

4.4 PRINCIPIOS GENERALES A CONSIDERAR EN LA AC

En la auditoría de cumplimiento se aplicarán los principios generales de auditoría, definidos en las normas ISSAI[248] y en la presente GAT (Ver Capítulo 1), los cuales están relacionados con la ética e independencia; el juicio profesional, diligencia debida y escepticismo; la gestión y habilidades del equipo de auditoría; la documentación, la comunicación y el control de calidad.

En cumplimiento de los principios que rigen el desarrollo de las auditorías, los integrantes del equipo de auditoría y quienes participen o estén involucrados en el desarrollo de una auditoría de cumplimiento, suscribirán la declaración de independencia, respecto de la entidad o entidades incluidas para el ejercicio de la auditoría.

4.4.1 Expertos

Se podrá hacer uso de expertos. Ver numeral 1.4.2.4 del Capítulo 1, Principios, Fundamentos y Aspectos Generales.

[247] ISSAI 4100/26.1, ISSAI 4200/32.1.
[248] ISSAI 100/36-43

4.4.2 Gestión y habilidades del equipo de auditoría

La calidad del proceso de la AC y su producto informe, depende en gran medida de la experticia, habilidades y competencias de los funcionarios que adelantan el proceso de Control Fiscal Micro en donde se aplica la GAT y del cumplimiento de los procedimientos y actividades de cada fase del proceso auditor.

La CT garantizará, que los funcionarios de acuerdo con el rol que ostentan en la auditoría, sea de dirección, supervisión o de ejecución, posean, adquieran o desarrollen la experticia, competencias y habilidades que redundarán en la calidad tanto del proceso auditor como del informe y posteriormente del seguimiento a las acciones emprendidas por los sujetos de control para mejorar la gestión pública, de esta forma se dará cumplimiento con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI (Ver numeral 1.3.1.4 Gestión y habilidades del equipo de auditoría de esta Guía).

4.4.3 Documentación

Todas las actividades, deben estar debidamente documentadas. Ver numeral 1.3.1.7 del Capítulo 1, Principios, Fundamentos y Aspectos Generales de la presente GAT.

4.4.4 Comunicación

Se debe mantener constante comunicación**.** Ver numeral 1.3.1.8 Comunicación, del Capítulo 1, Principios, Fundamentos y Aspectos Generales de la presente GAT.

Ver Modelo 04-PF Presentación de auditoría y Modelo 17-AC Carta de salvaguarda.

4.4.5 Mesas de trabajo

Dentro de la documentación, también se incluirán las ayudas de memoria de las mesas de trabajo[249] realizadas dentro del proceso de toda la auditoría. (Ver numeral 1.3.1.8 Comunicación, del Capítulo 1, Principios, Fundamentos y Aspectos Generales de la presente GAT).

4.4.6 Control de Calidad

En el desarrollo de la AC, la Contraloría Territorial implementará los mecanismos y procedimientos necesarios, a fin de garantizar que se cumpla con las normas y principios de auditoría y que el resultado y conclusiones correspondan con las verificaciones y hechos evaluados. Estos deben abarcar asuntos como la dirección, la revisión y la supervisión del proceso de auditoría (Ver numeral 1.4.4 del Capítulo 1 Principio, Fundamentos y Aspectos Generales, de este Guía).

[249] Documento Principio, Fundamentos y Aspectos Generales num 1.1.4.7, pág. 40. Definición Mesas de trabajo

4.5 PLANEACIÓN ESTRATÉGICA DE LA AC

La planeación (planificación) estratégica de la auditoría, comprende dos procesos relevantes, el proceso de planificar y programar las auditorías y el proceso de asignación de actividades de auditoría.

4.5.1 Planificación y programación

Para efectuar el proceso de planificación y programación del PVCFT anual, donde se incluirán las Auditorías de Cumplimiento a realizar en la vigencia siguiente, cada dependencia de las contralorías territoriales que ejecuta control fiscal micro, procederá con base en los siguientes presupuestos y lineamientos a realizar actividades con miras a documentar y presentar materias o asuntos a auditar que correspondan a aquellas que tengan elevados niveles de riesgo de incumplir los criterios que garantizan una adecuada gestión fiscal con los recursos y bienes públicos, actividades donde participarán todas las instancias competentes del proceso auditor.

- Las reuniones serán lideradas por las instancias competentes, quienes garantizarán el cumplimiento de los lineamientos que el Contralor emite en el memorando para la elaboración del PVCFT.
- En el acta (s) de la (s) reunión(es) que se realicen se suscribirá por quienes intervienen en ella y se incluirá una síntesis de las temáticas analizadas, la materia o asunto, la relevancia de las materias o asuntos que se proponen, las autoridades y los criterios de evaluación generales.
- Este documento se remitirá a las instancias correspondientes como insumo para la estructuración de las mismas que faciliten la selección técnica de aquellas que tengan mayor probabilidad de ser escogidas en la planificación y programación del PVCFT a elaborar, por sus elevados niveles de riesgo.

4.5.2 Asignación de actividades de auditoría

Una vez definidas en el PVCFT la realización de la Auditoría de cumplimiento, procederán a la definición elaboración y aprobación de la asignación de actividades al equipo auditor, en la cual se determinan los siguientes aspectos:

- El asunto o materia a evaluar
- El objetivo general que se persigue en la evaluación
- Los objetivos específicos relacionados con el objetivo de la evaluación y el asunto o materia a evaluar
- Marco legal y normativo que en principio se tendrá para la evaluación, el cual está relacionado con el asunto a evaluar, y que se tendrá como referencia inicial para la determinación de los criterios de auditoría. (Esto en el sentido, que, en el desarrollo de la fase de planeación, con el entendimiento de la entidad, el grupo auditor precisará las normas, manuales y reglamentación relacionada con el

asunto o materia a evaluar, que le permitirá identificar claramente los criterios de evaluación).

- Administración del trabajo: corresponde a la designación del grupo auditor, indicando el supervisor o coordinador, el líder y los auditores.
- Términos de duración de la auditoría: tiempo dentro del cual se realizará la auditoría
- Lugar de realización de la auditoría: Corresponde a las áreas, en donde se adelantará la auditoría

La asignación se registrará en el sistema de información de auditorías que disponga la Contraloría Territorial de acuerdo con lo definido en el Capítulo 1 Principios Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en las contralorías territoriales, de esta Guía.

4.6 FASES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

La Auditoría de Cumplimiento contempla las fases de auditoría previstas para toda auditoría, como son Planeación, Ejecución, Informe y Seguimiento, fases que se describen en el siguiente diagrama.

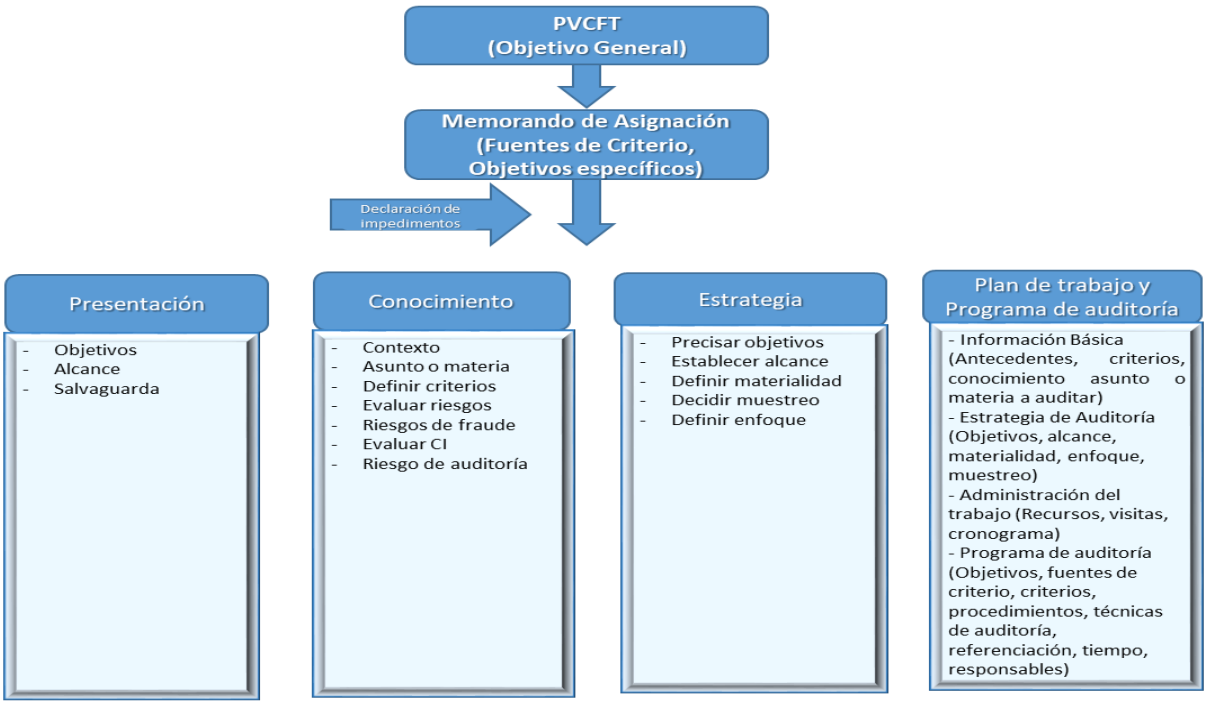
Figura 14. Fases de la Auditoría de Cumplimiento



4.6.1 Fase de planeación

La Fase de Planeación o de planificación, como se denomina en las ISSAI, de una AC se inicia con la programación de la materia o asunto a ser examinado y las áreas o asuntos específicos objeto de examen de una entidad o entidades. En este proceso inicial se identifica de manera clara el alcance de la auditoría, incluyendo el enfoque y los límites de la auditoría en términos de cumplimiento. La determinación del asunto o materia en cuestión y los criterios es de los primeros pasos a realizar. Estos pueden estar estipulados por la Ley y/o por el mandato de las Contralorías Territoriales.

Figura 15. Fase de Planeación de la Auditoría de Cumplimiento



Una vez que los auditores reciben el memorando de asignación de la auditoría incluida en el Plan de Vigilancia y Control Fiscal Territorial - PVCFT realizan las actividades de la Fase de Planeación de la AC, teniendo en cuenta lo establecido en el Capítulo 1, Principios, Fundamentos y Aspectos Generales[250] para las Auditorías en las Contralorías Territoriales.

Esta fase de planeación (planificación) comprende el conocimiento que se realiza de la entidad, del asunto o materia a auditar, del marco legal que le aplica, de la estructura y ambiente de control, de los controles relevantes relacionados con el asunto, la identificación de los riesgos y la evaluación que dichos controles no puedan evitar o detectar aspectos importantes de incumplimiento.

En esta fase, adicionalmente, se realizará:

- El funcionario competente comunicará el inicio del proceso de Auditoria en el cual se presentará el Equipo auditor y se remitirá el oficio modelo de carta de salvaguarda para el diligenciamiento, firma y posterior entrega por parte del Representante Legal de la Entidad
- La identificación clara y precisa del alcance y los límites de la auditoría en términos de cumplimiento; en los casos en que lo estimen conveniente y a fin de asegurar la comprensión de la asignación de las actividades, el grupo auditor

[250] Ver numeral 1.13.2.1 "Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorias en las contralorías territoriales

podrá solicitar información o precisiones adicionales, a las instancias de supervisión y dirección del proceso auditor

- La determinación de los criterios de auditoría, que se tendrán en cuenta en la evaluación. Estos pueden estar estipulados por la Ley o por el mandato de las Contralorías Territoriales; el mandato corresponde a las responsabilidades en el área de la auditoría y a las regulaciones que emita en cumplimiento de su función de organismo de control fiscal.[251]
- La comprensión por parte del equipo auditor de los objetivos generales, específicos y la materia o asunto a examinar enunciados en la asignación de trabajo
- La comprensión del control interno de la entidad, asunto o proceso a auditar
- Determinación de la materialidad de auditoría (cuantitativa / cualitativa)
- Identificación de riesgos; incluido el de fraude
- La Estrategia de auditoría
- La estimación de recursos (financieros, humanos y técnicos) para realizar la auditoría, el cronograma de actividades de la fase de ejecución e informe y del plan de visitas cuando se requiera, debidamente justificados

El resultado de las actividades previstas en los literales anteriores se incluirá en el Plan de Trabajo de la AC, el cual debe ser presentado ante la instancia competente para su aprobación, acorde a los términos establecidos en las Contralorías Territoriales.

Durante la fase de planeación el equipo auditor valida los objetivos generales, específicos y la materia o asunto a evaluar, definidos para la AC y en el Plan de Trabajo garantiza la trazabilidad de esta actividad. La definición de los objetivos y el alcance determinados en el Plan de Trabajo se alinearán con los establecidos en la asignación de actividades y en el Plan de Vigilancia y control Fiscal Territorial.

4.6.1.1 Comprensión del tema, materia o asunto a auditar[252]

La comprensión del tema materia o asunto a auditar de la AC, incluye inicialmente el entendimiento de las consideraciones (razones o criterios) que dieron origen a la programación e inicio de la auditoría.

El equipo de auditoría debe llegar a una comprensión clara del tema, asunto o materia bajo examen, para lo cual tendrá en cuenta que este puede revestir formas muy distintas, características muy diversas, y ser muy general o muy específico. A veces son de naturaleza cuantitativa y suele ser fácil de medir (por ejemplo, resultados o situación financiera, recursos SGP), mientras que a veces es cualitativa (por ejemplo, calidad de la prestación de servicios de salud a población vulnerable).[253]

[251] ISSAI 100/13
[252] ISSAI 4100/58
[253] ISSAI 4100/37

Sin embargo, el tema, asunto o materia debe ser identificable y mensurable a partir de criterios adecuados enfocados siempre a la vigilancia de la gestión fiscal. Además, su naturaleza debe ser tal que resulte posible obtener suficiente evidencia sobre la información correspondiente para fundamentar una conclusión.

Cuando la AC se refiera a leyes u otras normas aplicables en materia presupuestaria, abarcará los ingresos y la financiación de la entidad, así como sus gastos.

4.6.1.2 Aspectos legales aplicables - fuentes de criterio - y criterio[254]

Al realizar una AC, el equipo debe determinar los criterios de auditoría que son adecuados y pertinentes para realizar la evaluación del tema, materia o asunto a auditar en función a los objetivos de la misma y de la vigilancia de la gestión fiscal que corresponde ejercer a las Contralorías Territoriales. La identificación de los criterios permite tomar la decisión de cuáles son los parámetros o puntos de referencia adecuados.

Los criterios pueden revestir carácter formal, como una ley, ordenanza, acuerdo, reglamento o las estipulaciones de un contrato o de convenio; también pueden ser menos formales como las expectativas en cuanto a las prácticas consideradas aceptables en lo que se refiere, por ejemplo, a tiquetes de viaje, invitaciones o gastos de representación a costa del erario público si los límites al respecto no están fijados expresamente.

Las directrices administrativas que se usan como criterio deben resultar conforme a la normatividad y reglamentos vigentes. Cuando los criterios sean contradictorios por la existencia de conflictos entre las distintas fuentes normativas, deben indicarse las consecuencias que pudieran derivarse de esta contradicción.

Ante esta situación, se pueden emplear dos enfoques:

- **Enfoque teórico.** Empleado para obtener respuestas de los expertos a preguntas que surjan de la discusión. El uso o empleo de expertos debe haber quedado definido en el plan de trabajo, específicamente donde se indican los recursos necesarios.

- **Enfoque empírico.** Incluye un debate con las partes interesadas y las partes que toman decisión con el objetivo de definir y obtener la base necesaria para determinar los criterios.

Las fuentes que sirven de base a los criterios de auditoría pueden formar parte igualmente de la AC.

[254] ISSAI 4100/42- 57

En el caso de que se realice una AC sobre un área o aspecto específico, y sólo se abarque un tema en particular de una reglamentación, debe informarse de manera clara en el informe del auditor.[255]

Entre las fuentes que puede utilizar el equipo de trabajo para fijar los criterios adecuados, podemos mencionar entre otros:[256]

- Leyes y reglamentos, incluidas las intenciones y premisas documentadas que se han utilizado para elaborar dicha legislación
- Normas presupuestales / presupuestos o créditos aprobados
- Documentos de la Rama Legislativa, asambleas departamentales, concejos municipales y demás autoridades administrativas competentes relacionados con leyes y decretos presupuestales y las premisas o disposiciones especiales para la utilización de créditos autorizados o para operaciones financieras, fondos y balances
- Directivas ministeriales
- Decretos
- Principios de la función administrativa
- Precedentes legales y jurisprudenciales
- Códigos de conducta o de prácticas
- Descripciones internas de políticas y de planes y procedimientos estratégicos y operativos
- Manuales o directrices escritas
- Acuerdos formalizados, como contratos
- Convenios de subvención o de préstamo
- Normas del sector
- Doctrina comúnmente admitida (sobre la que existe un consenso generalizado, que puede obtenerse a partir de información publicada en manuales y metodologías técnicos y revistas especializadas, o bien de la consulta con fuentes fiables como los expertos de un campo de conocimientos determinado)
- Normas generalmente aceptadas para un ámbito determinado (en principio, fácilmente identificables, basadas en la legislación y resultantes de prácticas y precedentes legales establecidos)

4.6.1.3 Entendimiento de la entidad(es) en relación con el tema, asunto o materia a auditar y su entorno[257]

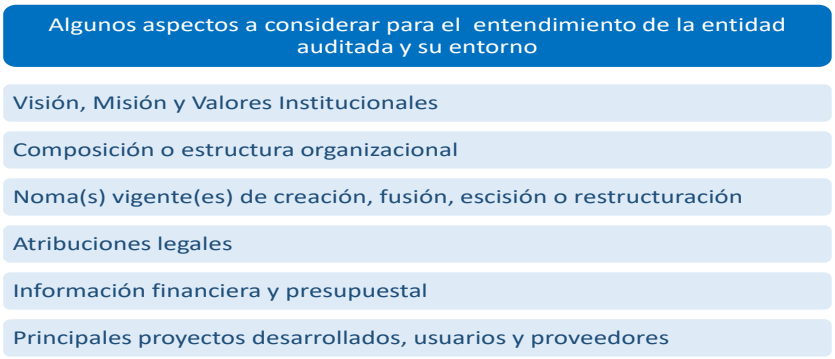
Como se ha explicado anteriormente, determinar el tema, asunto o materia a auditar y los criterios adecuados son los primeros pasos en la ejecución de una AC y esta determinación implica que los auditores han de conocer la entidad auditada y las circunstancias que rodean el tema, asunto o materia de la auditoría con el fin de disponer de un marco de referencia para la aplicación de su juicio profesional a lo largo de todo el proceso de auditoría. El entendimiento de la entidad, de su entorno

[255] ISSAI 4100 Parágrafo 56
[256] ISSAI 4100. Apéndice 2
[257] ISSAI 4100/58-59

y de los programas pertinentes, en el marco de su gestión fiscal, reviste particular importancia dado que servirá para determinar la materialidad y analizar los riesgos.

Este proceso implica la obtención, de manera continua, de información relevante e importante para adquirir un apropiado entendimiento de los aspectos puntuales a ser auditados. Esta información puede obtenerse de la Entidad, en su página Web, Sistema de Rendición de Cuentas de las Contralorías Territoriales, sistemas de información oficiales del país, información en línea, y de diversas técnicas utilizadas por los auditores para obtención de información y comprensión del tema, materia o asunto a auditar, entre otros.

Figura 16. Aspectos a considerar para el entendimiento de la entidad y su entorno



El conocimiento obtenido debe documentarse en el formato diseñado para este fin, teniendo en cuenta los temas y elementos allí relacionados. Ver Papel de Trabajo PT 21-AC Conocimiento del asunto o materia a auditar

4.6.1.4 Identificación de riesgos

Según la ISSAI 4000[258], en el proceso de gestionar Riesgo de la Auditoría de Cumplimiento es necesario contemplar los aspectos referenciados en el precitado numeral.

Con base en los criterios de auditoría, el alcance de la misma y las características del tema, asunto o materia auditada, el auditor debe realizar una identificación y posterior valoración de riesgos para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría a ser llevados a cabo.

Riesgo de fraude. El fraude en la AC se relaciona generalmente con el abuso de la autoridad pública, pero también con la presentación de informes fraudulentos en materia de cumplimiento.

Los casos de no cumplimiento con lo dispuesto en los criterios evaluados pueden constituir el uso indebido y deliberado de los funcionarios públicos para obtener un

[258] ISSAI 4000 Norma para las auditorías de cumplimiento, numerales 52, 53, 56 y 57

beneficio inapropiado. El ejercicio de la autoridad pública incluye decisiones, trabajo preparatorio, asesoría, manejo de la información y otros actos en el servicio público.

Los beneficios inapropiados son ventajas de naturaleza no económica o económica obtenidos mediante un acto intencionado de una o más personas a nivel directivo, de los encargados de la gestión, de los empleados o de terceros.

Aun cuando la detección de un fraude no es el principal objetivo de una AC, los auditores deben incluir factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo y permanecer alertas a las señales de fraude al llevar a cabo su trabajo.[259]

Si el auditor encuentra casos de incumplimiento que puedan ser indicativos de fraude, debe ejercer el debido cuidado profesional para no interferir con cualquier proceso legal o investigaciones a futuro.

Dentro del proceso de auditoría, los auditores de las Contralorías Territoriales identificarán y evaluarán el riesgo de fraude y obtendrán evidencia suficiente y apropiada en relación con los riesgos de fraude detectados mediante la aplicación de procedimientos de auditoría idóneos.

Los siguientes son algunos factores que pueden generar riesgos de fraude en el Sector Público (Factores de Riesgo):[260]

- Concesión de subsidios o subvenciones y beneficios a terceros
- Adjudicación de contratos públicos
- Atribuciones y actuación de los funcionarios públicos
- Declaraciones erróneas de resultados o información que tengan carácter intencionado
- Privatización de entidades gubernamentales
- Relaciones entre funcionarios o entidades públicas

Los siguientes son algunos indicadores de debilidades relativas a fraude que deben ser considerados por el equipo auditor al llevar a cabo una AC:

- La política sobre fraude no está escrita o no se comprende y no guía el comportamiento
- No existe un proceso de comunicación ascendente; por ejemplo, la cultura institucional no es propicia para informar sobre el fraude y, por lo tanto, no facilita el que exista un mecanismo anónimo para delatar
- No existe un proceso para investigar el fraude identificado o no existe un proceso que garantice que se tomen medidas correctivas apropiadas a su descubrimiento
- No existen medidas definidas del riesgo, o sea, complejidad, tamaño, categoría del asunto o materia a auditar

[259] ISSAI 400/55
[260] ISSAI 4100/83, (pág. 26) consideraciones relativas al riesgo de fraude.

- No existen procedimientos para actualizar la evaluación en función de los cambios que ocurran en el ambiente general de operaciones o en la actividad sustantiva a cargo de la entidad
- No se efectúa un análisis de costo beneficio que respalde la continuación del programa evaluado
- No hay responsabilidades definidas dentro de la entidad, lo que da lugar a que se pierda el control o existan duplicación de funciones o brechas;
- En ciertas áreas hay dificultad para determinar que todos los funcionarios se capaciten y puedan reconocer los indicadores de debilidades relativas a fraude aquí mencionados
- Puede que los funcionarios no comprendan el requisito de informar sobre el fraude o que no sepan a quien informar
- Se carece de información de calidad generada por el sistema, lo que afecta la capacidad de la Administración para tomar las decisiones apropiadas y el control de las actividades de la entidad, y para preparar informes contables confiables;
- La descripción de funciones está mal definida o no existen; y no se realiza revisión alguna

Los auditores documentarán la valoración de los riesgos de fraude en el asunto o materia a auditar, en el papel de trabajo dispuesto para tal asunto. Ver Papel de Trabajo PT 22-AC Identificación riesgo fraude.

4.6.1.5 Entendimiento, documentación y evaluación del control interno[261]

El equipo de auditoría debe entender y evaluar la confiabilidad del control interno de la entidad(es) en relación con el tema, asunto o materia a auditar, así como valorar los controles que sirven de apoyo al cumplimiento de las leyes, normas y reglamentos en evaluación; esto significa verificar si el sistema cuenta con los procedimientos eficaces, eficientes y necesarios para contrarrestar los riesgos de no lograr los objetivos institucionales y de caer en incumplimiento de los criterios evaluados.

Este entendimiento le permitirá al auditor evaluar el riesgo de que tal estructura de control no prevenga los principales riesgos inherentes que enfrenta la administración y no detecte o corrija los errores e irregularidades significativos en relación con el cumplimiento de los criterios aplicables, y poder así determinar el nivel de confianza que se le pueda otorgar al control interno en la fase ejecución de la AC.

Los tipos de controles evaluados dependerán del objeto, de la naturaleza y del alcance de la auditoría que se ejecute. Los auditores deberán adquirir el entendimiento del control interno requerido por el objetivo de la auditoría y verificar mediante pruebas el funcionamiento de los controles sobre los cuales tienen previsto apoyarse.

[261] ISSAI 4100/65-67

Procedimientos para entender el control interno

Los procedimientos para entender el control interno de la(s) entidad(es) en relación con el tema, asunto o materia auditada, considerarán las siguientes actividades:

Actualizar y evaluar la información de auditorías anteriores. Si las Contralorías Territoriales visitaron a la entidad en años anteriores y adquirieron un conocimiento previo de ésta y por ende información, los auditores procederán a actualizarla y utilizarla para la auditoría del año en curso.

Leer y analizar los manuales de políticas, procedimientos y sistemas de la entidad. El auditor requiere comprender los manuales, las políticas y procedimientos contentivos del diseño, implantación y mantenimiento de la estructura de control interno de la entidad; para lo cual mediante la aplicación de las técnicas de auditorías podrá solicitar directamente la información a la entidad, o consultar estos documentos por otros medios. Cuando las circunstancias lo ameriten, podrán analizar con el personal de la entidad la comprensión de la información consultada para asegurarse que la está interpretando y entendiendo adecuadamente. Por ejemplo, el código de ética de la entidad, organigrama, planes de acción, manuales de funciones, de operación, de procedimientos y mapas de riesgo, entre otros.

Los auditores deben solicitar y analizar los documentos y registros que proporcionan evidencias de que las políticas y procedimientos de control se han puesto en práctica.

Entrevistar al personal relevante de la entidad. Tanto para actualizar información de la entidad como para iniciar un proceso, el punto de partida es consultar al personal de alto nivel de la entidad, directores y funcionarios, encargados del asunto y/o materia a auditar y personal de la auditoría interna como parte del proceso de conocimiento del diseño y operación de la estructura de control interno.

Para estos efectos, los auditores harán uso de las diferentes técnicas de auditoría y herramientas de comunicación para lograr la comprensión de los mecanismos de control interno que tiene diseñados la entidad para mitigar el riesgo de incumplimiento de los criterios a evaluar en el tema, materia o asunto a auditar.

Para obtener evidencias de auditoria, se utilizarán diferentes métodos de auditoría (técnicas de auditoria) tales como: entrevista, flujogramas, encuestas, inspección, que pueden ser utilizados para documentar estas actividades, las cuales serán adaptadas de conformidad con la necesidad y juicio profesional de los auditores dejando registro de la decisión. Ver Anexo 16-AC Técnicas de auditoría para obtener evidencia.

Realizar pruebas de recorrido. Este procedimiento requiere tener previamente una comprensión general de la entidad, incluyendo el control interno, los planes de la (s)

entidad (es) relacionados con el tema, materia o asunto a auditar, procesos o actividades, manuales de procedimientos y de control interno, informes de gestión, modificaciones de procedimientos, entre otros. Es decir, antes de realizar la prueba de recorrido, el auditor con base en la información recopilada, comprenderá la operación, el proceso y subprocesos mediante los cuales se ejecuta la materia o asunto a auditar.

Las pruebas de recorrido consisten en la acción de seguimiento que se realiza de un proceso o de una operación, desde el inicio hasta la finalización (paso a paso), que facilitan su comprensión y permiten identificar las actividades claves, los principales riesgos, los controles relevantes diseñados por las entidades para mitigarlos y su aplicación. El auditor podrá ejecutar pruebas de recorrido para todos los procesos y operaciones representativas y considerar tanto los aspectos manuales como automatizados.

Para recorrer el flujo de cada proceso u operación representativa identificada, se seleccionará una transacción, un contrato, un crédito, el reconocimiento, liquidación y pago de una pensión, de una asignación de retiro, de un subsidio, un trámite de recaudo de rentas, impuestos, sanciones, entre otros y recorrerla completamente desde su inicio hasta su fin. En la prueba se tendrá cuidado de incluir las interfaces y cruces de información del proceso que enlacen varios subprocesos o aplicaciones individuales.

En la práctica, con este tipo de prueba se efectúa generalmente la evaluación del diseño del control y, en el caso de controles automáticos, la comprobación de su funcionamiento.

Para documentar esta actividad se debe diligenciar el Papel de Trabajo PT 23-AC Prueba de recorrido.

En circunstancias especiales, cuando en la fase de planeación no se hayan podido documentar las pruebas de recorrido, los auditores realizarán en la fase de ejecución las validaciones de los riesgos y controles identificados en procesos anteriores o como resultado del análisis de la información suministrada por las entidades, dentro de las visitas programadas a los sujetos o puntos de control.

Para estos casos, los auditores harán uso de procedimientos alternos que les permita contar con información relevante para realizar la evaluación, tales como: solicitud de información, envío de cuestionarios con preguntas específicas para recopilar documentación de los auditados en relación con la existencia de controles, aprobación y socialización de los mismos, responsables y periodicidad.

En situaciones en las cuales existan limitantes para efectuar las pruebas de recorrido se acudirá a procedimientos alternos tales como solicitud de información a fuentes secundarias, entre otros.

El siguiente procedimiento se aplicará tanto en la fase de planeación como en ejecución.

En la fase de planeación

- Con el conocimiento previo de factores de riesgo e identificación obtenidos en las auditorías realizadas sobre los mismos asuntos, de los mapas de riesgos, las diferentes dependencias responsables del ejercicio del control fiscal determinarán los factores de riesgos de posibles pérdidas de bienes y recursos públicos
- La instancia competente, remitirá a la(s) entidad(es) auditada(s) el listado de riesgos para que realice(n) la autoevaluación respecto al diseño de los mecanismos de control, así:

  Conteste “SI o “NO”, si el auditado considera que tiene diseñadas medidas para mitigar cada uno de los riesgos identificados por la Contraloría Territorial. Si la respuesta es SI, señalará la medida que tiene diseñada para mitigar los riesgos relacionados por la Contraloría Territorial y además informará si esta posee los siguientes criterios de evaluación:

  - Apropiado: Que el control identificado previene o mitiga los riesgos de la actividad a controlar.
  - Responsable de ejecutar el control: Si hay una persona responsable de ejecutar el control, si la persona que aplica los controles se ajusta al cargo que desempeña y si existe segregación de funciones.
  - Frecuencia del control: La periodicidad de la aplicación del control es correspondiente con la frecuencia de ejecución de las actividades para las cuales se estableció el control.
  - Documentación del control: El control y su ejecución se encuentren debidamente formalizados y documentados (Políticas/Manuales de procedimiento, funciones y registro de ejecución de los controles)
  - Con lo examinado en auditorías anteriores y la información de las entidades, se diligencia preliminarmente el papel de trabajo diseñado para evaluar los controles.

En la fase de ejecución

- Los auditores durante la etapa inicial de la ejecución de la auditoría, validarán las respuestas a la autoevaluación presentada por el ente auditado, obteniendo la calificación de diseño.
- Emite la evaluación final del diseño de los controles en el papel de trabajo diseñado para tales efectos Papel de Trabajo PT 24-AC Matriz de riesgos y controles auditoría de cumplimiento y Anexo 17-AC Instructivo para identificar y evaluar riesgos y controles auditoría de cumplimiento.
- Si es el caso ajusta el programa de auditoría, incorporando los procedimientos para examinar los riesgos combinados con calificación alta, que en la fase de

planeación con la información de auditorías anteriores o con la información reportada por el auditado no arrojaron dicha calificación.

Evaluación del control fiscal interno

- Para evaluar el control fiscal interno los auditores deberán comprender, identificar y calificar los riesgos (inherentes o de incumplimiento, de control, de no detección y de fraude), para lo cual requerirán el uso de diferentes instrumentos de auditoría, tales como: entrevistas, cuestionarios, inspecciones, verificaciones, pruebas de recorrido, entre otras. El resultado del uso de estos instrumentos, o su combinación, son fuente para llevar a cabo la Evaluación del Control Fiscal Interno. El auditor debe aplicar los procedimientos necesarios para reducir a un mínimo aceptable el riesgo de formular conclusiones incorrectas
- La reducción de los riesgos de auditoría incluye los siguientes aspectos: anticipar los riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto y sus consecuencias, desarrollar procedimientos para abordar estos riesgos durante la auditoría y documentar qué riesgos serán abordados y de qué manera. El auditor debe evaluar si el alcance del trabajo efectuado es suficiente. Además, en el momento de formular la conclusión, el auditor determinará, sobre la base del nivel de riesgo identificado, si dispone de una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para evaluar la materia controlada a la luz de los criterios, a fin de formular una o más conclusiones
- El auditor podrá definir, mediante la identificación y la evaluación del riesgo inherente y de control de la entidad, la naturaleza y el alcance de los procedimientos de recopilación de evidencia necesarios para verificar el cumplimiento de los criterios. Cuanto mayor sea el nivel de riesgo, mayor será el alcance del trabajo de auditoría requerido a fin de reducir el riesgo de detección lo suficiente como para alcanzar un nivel aceptable de riesgo de auditoría

Para efectos de calcular el riesgo imputable al auditor, relacionado con que se emita un concepto inadecuado sobre la materia o asunto examinado en la AC, se tendrá en cuenta, además del riesgo combinado obtenido en la fase de planeación, al confrontar el riesgo de incumplimiento (inherente) de los criterios con el diseño de los controles, los siguientes componentes adicionales: Experticia, competencias y habilidades del auditor integrante del equipo de trabajo de la AC,[262] tanto de la instancia competente que dirige, supervisa y ejecuta la AC; claridad de los objetivos o alcance de la AC; planificación y administración de los recursos; conocimiento previo de los sujetos de control donde se ejecuta el tema, la materia o asunto; herramientas y técnicas de auditoría; comprensión de la metodología; la atención del requerimiento del apoyo de un experto; conocimiento de la ISSAI de la AC; supervisión oportuna del trabajo del auditor y los canales de comunicación al interior

[262] ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público numeral 25. Auditor: en la auditoría del sector público, el papel del auditor está a cargo del Titular de la EFS y de las personas a las que se les delega la tarea de realizar las auditorías. La responsabilidad general de la auditoría del sector público se establece conforme el mandato de la EFS. Subrayado fuera de texto.

del equipo de trabajo.[263] Estos elementos deben ser analizados y documentados en el Papel de Trabajo PT 02-PF Gestión del riesgo de auditoría.

Así mismo, deben tomarse acciones oportunas tales como:

- Fortalecer la supervisión del trabajo del auditor
- Incentivar el uso de herramientas tecnológicas y metodologías de reconocido valor técnico que faciliten a los auditores determinar las muestras de auditoría.
- Someter a consideración de la instancia competente, los riesgos identificados y evaluar si los procedimientos diseñados conducen a la detección de incumplimientos significativos de los criterios que se están midiendo en el tema, materia o asunto bajo examen
- Fortalecer las técnicas de auditoría implementadas evaluándolas periódicamente y realizar las mejoras correspondientes
- Dar fluidez a los canales de comunicación establecidos
- Realizar las gestiones necesarias para garantizar el apoyo técnico de un experto cuando al interior de las Contralorías Territoriales no se cuente con el talento humano con la experticia profesional o técnica requerida

Riesgo de fraude

Los equipos auditores, para estos efectos aplicarán el procedimiento previsto en el Anexo 17-AC Instructivo para identificar y evaluar riesgos y controles, mediante el cual se explica el diligenciamiento del Papel de Trabajo PT 24-AC Matriz de riesgos y controles Auditoría de Cumplimiento, se documentará en detalle la metodología prevista por Las Contralorías Territoriales, con el fin de conceptuar sobre la eficiencia y calidad de los mecanismos de control interno que la entidad ha diseñado y aplica para mitigar la probabilidad de no dar cumplimiento a los criterios de auditoría objeto de evaluación en la AC.

En las auditorías que tengan puntos de control, se consolidarán los resultados obtenidos en cada uno de ellos con los de su nivel central, mediante la agregación en una matriz consolidada.

Pruebas de controles

Las pruebas de controles son procedimientos que utiliza el auditor para recopilar evidencias a fin de determinar la eficacia tanto del diseño como de las operaciones de los controles específicos y relacionados con los procesos vinculados a la materia a auditar, en cada etapa del proceso auditor.

Una vez documentados en papeles de trabajo los procesos a examinar, el auditor debe:

[263] Guía de Auditoría Financiera de LAS CONTRALORIAS TERRITORIALES con normas internacionales ISSAI, páginas 36 y 37.

- Identificar los controles relevantes o significativos (controles claves) de esos procesos; [264]
- Identificar controles que generen seguridad razonable de que las desviaciones en los procesos son detectadas de manera oportuna;
- Identificar controles que provean seguridad razonable de que los riesgos significativos identificados son prevenidos o son detectados;
- La dependencia de los controles sobre tecnologías de la información; e
- Identificar los riesgos inherentes asociados a los procesos y controles.

Concluidas estas actividades, el auditor debe planear las pruebas de controles que realizará para evaluar si el diseño de los mismos es efectivo o no y si funcionaron de manera constante durante el período de alcance de la materia a auditar.

Para concluir sobre el diseño del control, el auditor debe verificar el cumplimiento de los atributos definidos a continuación:

- Verificará si el diseño del control es apropiado para el riesgo identificado, validando si este control previene o mitiga los riesgos relacionados con el asunto o materia a auditar; es decir si el control atiende directamente los factores de riesgo asociados
- Asegurará que las actividades definidas como controles sean llevadas a cabo por personas diferentes entre las cuales no existen conflictos de intereses;
- Comprobará si la frecuencia con la que se lleva a cabo el control es adecuada para poder cubrir la ejecución de las actividades
- Verificará si los controles establecidos están documentados formalmente en las políticas y procedimientos establecidos y que guardan relación con la materia a auditar

El auditor debe comprobar los atributos citados en los controles identificados y procederá a diligenciarlos en el Papel de Trabajo PT 24-AC Matriz de riesgos y controles*,* los cuales conducen a determinar si el control mitiga el riesgo de incumplimiento, el responsable de su aplicación, la periodicidad y si el control está documentado y ha sido socializado. Como resultado de su comprobación la matriz arrojará la calificación de la evaluación del Diseño del Control, que corresponde a “Adecuado”, “Parcial” o “Inadecuado” con ponderado del 20%.

Así mismo, en el diseño de las pruebas de controles, el auditor también considerará:

- Comprobar la evidencia del uso del control en el período aplicable a la materia a auditar;
- Verificar si se documentaron en períodos anteriores hallazgos o reportes de incumplimiento de normas o leyes, que evidencien que el control no fue efectivo y por tanto el riesgo se materializó; y

[264] Un control clave es aquel que asegura de manera robusta que el proceso se ha llevado a cabo conforme a su diseño. Por ejemplo, en un proceso de expedición de permisos de licencia, un control clave sería la firma autorizada para expedir la licencia.

- Verificar la frecuencia o recurrencia de los hallazgos.

Los resultados obtenidos en estas actividades permiten al auditor concluir si los controles identificados son robustos para mitigar los riesgos de incumplimiento asociados al asunto o materia a auditar y si las respuestas a dichos riesgos son adecuadas.

Una vez formadas las conclusiones, el auditor está en la capacidad de decidir sobre el enfoque apropiado para conducir la auditoría. Si las conclusiones del auditor son relativas a incumplimientos, se deberán diseñar procedimientos adicionales de auditoría, incluyendo el examen de las operaciones para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca del cumplimiento de la materia a auditar con cada uno de los requisitos aplicables en respuesta a los riesgos evaluados de incumplimiento.

En la fase de ejecución de la AC, los auditores mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría que incluyen pruebas de cumplimiento y sustantivas, comprobarán si los controles son efectivos a partir del cumplimiento de los criterios de auditoría definidos. Para estos efectos, se considerarán los resultados de las pruebas de auditoría (hallazgos) asociados a los controles evaluados.

Los resultados de la evaluación del diseño y efectividad de los controles se registrarán en el Papel de Trabajo PT 24-AC Matriz de riesgos y controles con base en los pasos previstos en el Anexo 17-AC Instructivo para identificar y evaluar riesgos y controles

4.6.1.6 Determinación de la materialidad de auditoría (cuantitativa/ cualitativa)[265]

En el contexto de la AC la “Importancia relativa” o “Materialidad” es un principio que comprende factores tanto cuantitativos (cantidad) como cualitativos (naturaleza, contexto), y se refiere a la valoración de las omisiones o inexactitudes de partidas o transacciones que tienen importancia relativa, individualmente o en su conjunto, y su influencia en las decisiones tomadas por los usuarios.

La materialidad se entiende como el hecho o conjunto de hechos que, por su cuantía o por su naturaleza, indican la importancia de un hallazgo. El juicio preliminar de materialidad debe estar enfocado hacia el error tolerable para una cuenta, partida o situación. Un hecho de incumplimiento es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones que llevan a cabo los usuarios sobre la base de la información de un sujeto de control específico.

> “Un asunto se puede juzgar importante o significativo si existe la posibilidad de que el conocimiento de él influya en las decisiones de los usuarios previstos. Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y

[265] ISSAI 4100/68-78 y numeral 1.13.1.6 Capítulo 1 Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en las Contralorías Territoriales.

> depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los usuarios. Este juicio puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto. La materialidad a menudo se considera en términos de valor, pero también posee otros aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto sea importante por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser importante debido al contexto dentro del cual ocurre".[266] (El subrayado fuera de texto).

> "El concepto de «materialidad» incluye la naturaleza, el contexto y el valor. La materialidad puede centrarse en factores cuantitativos como el número de personas o entidades afectadas por la materia controlada o los importes monetarios implicados, así como la malversación de fondos públicos, con independencia del importe. A menudo la materialidad se contempla desde el punto de vista del valor, pero la naturaleza o las características inherentes de un elemento o grupo de elementos también pueden hacer que un asunto se considere de importancia relativa (factores cualitativos)".[267]

La determinación de la materialidad en una AC en algunas circunstancias podría tener mayor influencia de aspectos cualitativos o en temas relacionados a la legalidad o al control interno, lo que permitirá que, debido a su importancia, determinadas deficiencias o irregularidades relacionadas con la gestión fiscal, independientemente de cuál sea su cuantía, queden reflejadas en el informe. La naturaleza, viabilidad y sensibilidad del tema auditado es determinante a efectos de considerar la materialidad. Esta materialidad se determinará para efectos de:

- Planeación
- Valoración de la evidencia obtenida y la repercusión de los actos de incumplimientos detectados
- Presentación de los resultados del trabajo de auditoría

El cálculo de la materialidad para efectos de la planeación puede ser sencillo, como por ejemplo cuando la ley prohíbe que se superen los topes de los límites de gastos. En otros casos con la obtención de información de la entidad o entidades, así como de sus riesgos, se deberá definir el umbral de la materialidad y con ello concebir los procedimientos de auditoría a ser aplicados.

La evidencia de auditoría debe ser valorada y es para este proceso que la materialidad tiene una gran importancia.

Para determinar la materialidad se pueden considerar los siguientes aspectos:[268]

- Las expectativas de los ciudadanos sobre algún tema específico
- La naturaleza, gravedad o impacto del incumplimiento

[266] La ISSAI 100/41
[267] ISSAI 4000 (versión revisada 2016) /127
[268]ISSAI 4100. Apéndice 6.

- La importancia o expectativas concedidas por los usuarios de la información
- Circunstancia bajo las cuales se desarrollaron los hechos
- Revelación de información clave
- Autoridad para ejecutar actividades u operaciones dentro de las atribuciones conferidas
- Actividades u operaciones apartadas de los límites autorizados (económicos o de fechas)
- Cálculos realizados de manera incorrecta, no apegados a los parámetros adecuados (tasas, porcentajes)
- Excepciones permitidas
- Documentación requerida

Otros elementos que deben ser considerados para efectos de la determinación de la materialidad, aunque sus valores o incidencia parecieran inferiores, pueden ser:[269]

- Fraude
- Incumplimiento o comisión de actos ilícitos de carácter no intencionado
- Presentación de información incorrecta o incompleta a la Dirección de la Entidad o a los auditores
- Resistencia intencionada a las peticiones de seguimiento emitidas por la Dirección de la Entidad o de los auditores
- Actividades u operaciones realizadas, aun conociendo que no hay fundamento jurídico

Un objeto de revisión de la materia auditada puede considerarse de importancia relativa o material si se tiene el conocimiento que puede influir en la decisión de los usuarios. Por ejemplo, el incumplimiento de un contrato de financiamiento puede considerarse importante, si dicho incumplimiento puede hacer que la institución que otorga el financiamiento cesara el mismo.

Al evaluar la materialidad de un incumplimiento detectado, se deberá tener en cuenta igualmente aspectos como los criterios, las condiciones, la causa y la repercusión de dicho incumplimiento.

4.6.1.7 Aspectos generales a considerar en la importancia relativa o materialidad de la AC

La determinación de la materialidad o importancia relativa en la AC, está influenciada por factores cuantitativos y cualitativos, pues

> "(…) en la auditoría gubernamental los factores cualitativos podrían ser de mayor importancia relativa que los factores cuantitativos. Las expectativas de los ciudadanos y el interés público son ejemplos de factores cualitativos que pueden incidir en la determinación de la materialidad por parte de los auditores.

[269] ISSAI 4100/73.

> La realización de gastos excesivos en relación con los créditos autorizados por el poder legislativo o la introducción de un nuevo servicio que no ha sido previsto presupuestariamente pueden constituir actos de incumplimiento cuya naturaleza justifique que sean comunicados a la entidad auditada, aunque no sean materiales". [270] (Subrayado fuera de texto).

Al tener mayor influencia los factores cualitativos en la materialidad de la AC, determinadas deficiencias o irregularidades calificadas como relevantes o con importancia relativa relacionada con la gestión fiscal, independientemente de su importe, quedarán reflejadas en el Informe de la AC.

Como podemos observar, la materialidad cualitativa es más amplia que la cuantitativa, por lo cual exige al auditor un mayor juicio profesional,[271] conocimiento e identificación del asunto, impacto de los resultados, el valor de los recursos involucrados, así como la identificación adecuada de riesgos (naturales y fraude), para que el concepto a emitir esté debidamente sustentado y de conformidad con las expectativas de los usuarios previstos.

El equipo de auditoría debe documentar el o los criterios seguidos para considerar la materialidad (importancia relativa), así como los cambios en los mismos producidos durante toda la AC, en el papel de trabajo identificado como Papel de Trabajo PT 25-AC Materialidad e incidencia en el concepto AC, para lo cual se tendrán en cuenta los pasos enunciados en el Anexo 18-AC Instructivo materialidad e incidencia en el concepto final auditoría de cumplimiento.

4.6.1.8 Muestreo

El muestreo de auditoría se relaciona con la aplicación de procedimientos a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría.

El enfoque de muestreo está directamente relacionado con el nivel de riesgo de control y la materialidad establecidos por el equipo de auditoría en la fase de planeación. A continuación, se presenta la relación que existe para determinar el enfoque de muestreo que se utilizará:

Tabla 9. Enfoque de muestreo según el riesgo de control

RIESGO DE CONTROL	ENFOQUE DE MUESTREO
BAJO O MODERADO	MUESTREO DE ATRIBUTOS
ALTO	MUESTREO DE VARIABLES

Así mismo, debe tomarse en cuenta la siguiente relación, a mayor riesgo de auditoría mayor tamaño de la muestra y, en consecuencia, un menor riesgo de auditoría se traducirá en un menor tamaño de la muestra.

---

[270] ISSAI 4000/130 (revisada),

[271] ISSAI 100/34 inciso dos *"El juicio profesional implica la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencia colectivas en el proceso auditor".*

En el caso de las AC es recomendable examinar el 100% de la población para investigar una denuncia, siempre y cuando ésta no sea demasiado amplia, así como también, cuando en el transcurso de la planeación se identifique un posible daño y sea necesario cuantificar el posible detrimento patrimonial ocasionado a la entidad. Además, podrían existir casos en que no requerirá utilizar el muestreo, ya que el alcance de la auditoría es sobre un asunto específico y puntual.

La determinación de la muestra permite al equipo de auditoría establecer qué procesos, cuentas, proyectos o contratos, u otra información se debe considerar para aplicar los procedimientos para sustentar los resultados de la auditoría. Es en la Fase de Planeación donde el equipo de auditoría definirá el método y la técnica a utilizar para seleccionar la muestra.

Las muestras se seleccionan bajo la concepción fundamental que permitan examinar suficientes evidencias para expresar una opinión respecto del asunto evaluado.

Entre los métodos de selección de la muestra podemos citar los siguientes: (a) muestreo estadístico y (b) muestreo no estadístico. El método seleccionado por el auditor dependerá del propósito de la evaluación.

Muestreo estadístico. El muestreo estadístico implica la aplicación de procedimientos técnicos de manera tal que el auditor obtenga y evalúe la evidencia de auditoría sobre procesos, cuentas, proyectos o contratos, u otra información que se debe considerar y que permita inferir estadísticamente sobre el universo.

Muestreo no estadístico. El muestro no estadístico se aplica seleccionando discrecionalmente partidas u operaciones claves dada su importancia, materialidad y riesgo, en función de algún atributo relevante para el logro de objetivos. Los resultados obtenidos no pueden ser extrapolables al resto de la población.

Existen mecanismos para determinar la selección de la muestra y se puede obtener de dos formas:

- Utilizando la moda estadística, entendido como el valor que más se repite en el universo de los elementos sujetos a estudio, el cual puede ser:

  - Subgrupos o cuentas contables.
  - Movimientos o partidas presupuestarias.
  - Contratos
  - Proyectos

Ejemplo: Si durante la realización de una AC a la imposición de sanciones o multas, se verificó que, en un universo de 300 registros, el monto con mayor tendencia es $700, se decide este monto como la población sobre el cual se seleccionarán los

elementos a revisar. Si existen 50 registros con esta característica, entonces las evaluaciones de los criterios se harán sobre esa población.

Estableciendo un valor numérico con base al conocimiento que el auditor tenga de la entidad, de los recursos, de los contratos, y/o de los proyectos y de la experiencia obtenida en auditorías anteriores. (Juicio del Auditor).[272]

Durante la planeación el auditor determina la muestra con base en el conocimiento de la entidad y/o asunto a auditar y la materialidad; es decir establece un monto que sirve de punto de partida para examinar los registros contables, el presupuesto asignado y/o ejecutado, el valor de la contratación, el cual constituye el límite para establecer si un elemento es o no importante para la auditoría. Este monto o condición se determina con base a la experiencia de auditorías anteriores, el conocimiento de la entidad, los riesgos identificados, entre otros. Ver Papel de Trabajo PT 04-PF Aplicativo muestreo.

4.6.1.9 Estrategia de auditoría, plan de trabajo y programa de auditoría

Definir la estrategia y elaborar el programa de auditoría son los pasos finales del proceso de planeación. Para desarrollar estos pasos, es necesario discutir en mesa de trabajo al interior del equipo los resultados obtenidos en el desarrollo de las actividades de la fase de planeación, de acuerdo al Capítulo 1 de Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en las contralorías territoriales, numeral 1.3.2.9 Plan de trabajo y programa de auditoría.

Estrategia de auditoría. El propósito de la estrategia de auditoría es diseñar una respuesta eficaz a los riesgos de incumplimiento evaluados. La estrategia detalla y establece el alcance, la oportunidad y orientación de la auditoría. La estrategia se documenta en el plan de trabajo.

Así mismo, los auditores deberán revisar la estrategia y hacer los cambios necesarios cuando dispongan de información adicional sobre el objeto de la revisión, los criterios o los controles que modifiquen el perfil de riesgo de la entidad, materia o asunto a auditar. Por ejemplo, en caso que la evidencia de auditoría obtenida mediante la aplicación de procedimientos sustantivos pudiera contradecir la evidencia de auditoría obtenida mediante pruebas de controles.

Las modificaciones a la estrategia de auditoría, al plan de auditoría, a la realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, serán planteadas por el auditor, analizadas y revisadas por la instancia competente, en mesa de trabajo, y deben ser incluidas en el Plan de trabajo para su aprobación. La modificación debe quedar documentada asegurándose de que se realice en la oportunidad en que fue solicitada.

El equipo de auditoría debe formular la estrategia de auditoría, e incluir en ella:

[272] Manual de Auditoría Gubernamental, República de El Salvador, 2015, Páginas 133-134

- **Objetivos de auditoría**: contiene los objetivos generales y específicos definidos para la auditoría, focalizados en el tema o área bajo examen; el asunto o materia a auditar, los criterios y demás características de la auditoría de cumplimiento, centrados siempre en la gestión fiscal de los auditados.

- **Alcance de la auditoría**: El alcance de la auditoría es la declaración de la extensión y los límites de la auditoría en términos del período objeto de evaluación. El alcance de una auditoría está influenciado por la relevancia o importancia relativa y el riesgo, y determina qué normas (fuentes de criterio) y criterios estarán cubiertos en la auditoría.

  Un aspecto importante en la definición del alcance de la auditoría es tener en cuenta de manera práctica, el vínculo entre los riesgos identificados y la extensión de las pruebas a realizar.

- **Determinación de la materialidad específica**: Explicar la materialidad de la etapa de planeación definida por el equipo de auditoría teniendo en cuenta la naturaleza, viabilidad y sensibilidad del tema auditado.

- **Determinación del enfoque de auditoría**: Especificar teniendo en cuenta una detección que sea aceptable para los auditores en la evaluación de los controles y decidir si la estrategia de auditoría será un enfoque basado en controles, un enfoque basado en pruebas sustantivas o una combinación de los anteriores.

- **Determinación del enfoque de muestreo**: El enfoque de muestreo debe corresponder con el enfoque de análisis establecido en la auditoría, para un enfoque cuantitativo el muestreo debe ser siempre de carácter estadístico, mientras que para enfoques cualitativos la materialidad responde al juicio profesional del auditor fundado en el conocimiento del asunto o materia a auditar en su contexto. En cualquier caso, deberá estar documentado y debidamente soportado y justificado.

- **Plan de trabajo.** Como resultado de la fase de planeación, el equipo auditor preparará el Plan de Trabajo, el cual constituirá el soporte documental de las decisiones adoptadas, con respecto a los objetivos, alcance y metodología para el desarrollo de las fases de ejecución e informe. Para estos efectos utilizará el Ver Modelo 05-PF Plan de trabajo y programa de auditoria y el Modelo 06-PF Cronograma de planeación, ejecución e informe.

  Este plan será revisado y validado por el Supe y de esta actividad quedará la respectiva trazabilidad en la mesa de trabajo.

  Al preparar el plan de trabajo el auditor debe revisar, ajustar y documentar cada paso del proceso con suficiente detalle. De esta manera, los planes de trabajo

se constituyen en el punto de referencia para el desarrollo y evaluación de las actividades de la AC.

El Plan de Trabajo es un documento técnico del equipo de auditoría, en el cual se plasman las conclusiones de la fase de planeación de la auditoría.

La Estructura del Plan de Trabajo es la siguiente:

- **Información básica**
  - Breve descripción de Antecedentes de la Entidad o entidades involucradas en el asunto o materia a auditar.
  - Antecedentes del tema, asunto o materia a auditar.
  - Información correspondiente a presupuestos, recursos involucrados, contratación
  - Autoridades (Fuentes de Criterio)
  - Resultados y conclusiones del conocimiento del asunto o materia auditada. (tomados del formato FAC-01 - Entendimiento de la Entidad(es) en relación con el Asunto o Materia a Auditar y su Entorno).
  - Resultados evaluación control fiscal interno (cuando aplique)
  - Resultados de identificación de riesgos

- **Estrategia de la auditoría**

- **Objetivos de la auditoría**
  - Objetivo General
  - Objetivos Específicos

- **Alcance de la auditoría**

- Criterios de Auditoría seleccionados. Los criterios de auditoría identificados y determinados por el equipo de auditoría en la fase de planeación, los cuales serán objeto de evaluación en la fase de ejecución y que deberán corresponder con el objetivo general y específicos y las fuentes de criterio.

- **Determinación de la materialidad determinada en la fase de planeación**

- **Determinación del enfoque de auditoría**

- **Determinación de las muestras**

- **Administración del trabajo**
  - Identificación de los recursos necesarios
  - Solicitud de experto cuando se requiera
  - Plan de visitas cuando aplique

- **Cronograma de actividades, fases de ejecución e informe**

Si como resultado de las actividades realizadas durante la fase de planeación, se determina la necesidad de contar con expertos externos para apoyar el examen a las materias (s) o asunto(s), en el plan de trabajo se expondrá esta situación, con los requerimientos técnicos o profesionales del experto. En caso de ser contratado, el experto procederá a firmar la Declaración de independencia antes de prestar el respectivo apoyo. Asimismo, una vez se ejecute el contrato, el supervisor de la AC emitirá un concepto sobre la labor ejecutada.

Cuando la auditoría comprenda la actuación de más de un equipo auditor, se estructurará el plan de trabajo de manera consolidada e incluirá las actividades asignadas a cada una, verificando que los aspectos definidos estén acordes con el objetivo general y con los objetivos específicos establecidos en la asignación de actividades.

El plan de trabajo consolidado incluirá como anexo los cronogramas de actividades que presentaron los equipos de auditoría. El Plan de trabajo será presentado a la Instancia correspondiente para su aprobación.

Si en la fase de ejecución como resultado de las diferentes pruebas, se requiere realizar ajustes al plan de trabajo, relacionados con inclusión de criterios no contemplados inicialmente, ajustes a la materialidad, o hechos que requieran mayor profundización, se considerará en mesa de trabajo con las instancias correspondientes para realizar el ajuste al plan de trabajo, si es procedente.

Si dentro de la auditoría, los auditores identifican infracciones de otros criterios de auditoría pertinentes, que sean diferentes de los identificados en la fase de planeación, tienen la responsabilidad de informar de dichas infracciones al sujeto de control o sujetos evaluados. [273]

Programa de auditoría. El programa de auditoría contiene los procedimientos que responden a los riesgos de incumplimiento identificados. La naturaleza, oportunidad y extensión exacta de los procedimientos de auditoría pueden variar ampliamente de una auditoría a otra.

El Programa de Auditoría se diseña previo al inicio de la fase de ejecución y comprende el conjunto detallado de procedimientos que seguirá el equipo de auditoría para verificar las afirmaciones y los atributos de cumplimiento según los criterios identificados.

El contenido del programa debe ser flexible y garantizar que los procedimientos a realizar guarden relación con el objetivo de la prueba.

Un programa de auditoría sirve como herramienta para:

[273] ISSAI 4000 (revisada 2016) /120, (Pág. 16)

- Proyectar y supervisar el trabajo de auditoría
- Asegurar que los procedimientos de auditoría esenciales para cumplir con los objetivos de auditoría, afirmaciones y atributos de cumplimiento sean realizados.
- El programa de auditoría debe incluir:
  - Objetivos generales y específicos del programa orientados a cumplir con los objetivos o propósitos de la auditoría;
  - Fuentes de criterio;
  - Criterios de auditoría;
  - Descripción de los procedimientos de auditoría que resulten suficientes para evaluar los riesgos de incumplimiento en relación con los diversos criterios de auditoría;
  - Técnicas de auditoría a emplear para obtener evidencia relacionada con el cumplimiento de los criterios de auditoría;
  - Referencia de los papeles de trabajo;
  - Responsable de la ejecución del procedimiento;
  - Tiempo estimado para realizar el procedimiento; y
  - Aprobación del Programa de Trabajo por la instancia competente.

El documento que conteniente el programa de auditoría de la AC, es el Modelo 05-PF Plan de trabajo y programa de auditoria.

De ser necesario, los procedimientos podrán ser modificados en la fase de ejecución, cualquier cambio en el programa deberá ser aprobado por la instancia competente del equipo en mesa de trabajo.

En los eventos o necesidades de evaluación sobre temas o asuntos de especial interés del control fiscal, las contralorías territoriales definirán programas especializados de AC.

4.6.2 Fase de ejecución de la auditoría de cumplimiento[274]

En esta etapa el equipo auditor procederá a realizar las pruebas y verificaciones correspondientes definidas en el Plan de trabajo.

En esta fase se procede a llevar a cabo los programas de auditoría contemplados en el Plan de Trabajo producto de la fase de planeación de la auditoría.

En el desarrollo de esta fase, se debe preparar toda la documentación relevante y pertinente, que desarrolle los procedimientos aprobados, incluyendo claramente los criterios empleados y el alcance del ejercicio auditor. Dentro de las labores propias de la fase de ejecución, se aplicarán las pruebas programadas, para lo cual los auditores diseñarán los papeles de trabajo y demás documentos que se requieran, con el fin de sustentar las situaciones detectadas con la evidencia obtenida,[275] lo

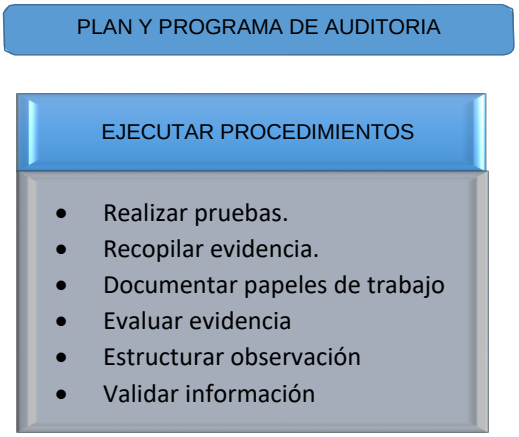
[274] ISSAI 4100/88 a 117
[275] ISSAI 400/48

cual soportará las observaciones detectadas y las conclusiones, que a su vez servirán de base para emitir el concepto final.

El desarrollo de cada uno de los procedimientos debe quedar documentado en los papeles de trabajo, señalando las conclusiones obtenidas en la evaluación realizada.

Es importante tener en cuenta que la documentación que evidencia el trabajo de los auditores, debe estar disponible para consulta y desarrollada de manera clara y comprensible para los supervisores y/o instancia competente que requieran acceder a la misma.

Figura 17. Fase de Ejecución de la Auditoría de Cumplimiento



Si en el desarrollo de la auditoría, se identifican incumplimientos de otros criterios pertinentes diferentes a los identificados en la fase de planeación, se comunicarán tales incumplimientos a la entidad indicando el criterio incumplido y se ajustará el papel de trabajo diseñado para documentar la evaluación de controles.[276]

En esta fase se lleva a cabo el trabajo de campo para recopilar, analizar los datos y obtener evidencias suficientes, pertinentes, relevantes y competentes que sustentarán el trabajo profesional del auditor, con base en las cuales se formularán las opiniones, observaciones y conclusiones respecto al cumplimiento de los criterios evaluados.

Del resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría, y de las técnicas utilizadas, se debe dejar registro que de prueba de la labor realizada.

En la Guía de AC se incluye el documento de consulta Anexo 16-AC Técnicas de auditoría para obtener evidencia, que le permite al auditor identificar las diferentes técnicas que podrá utilizar para obtener evidencia.

[276] ISSAI 4000 Requisitos 118- 124

4.6.2.1 Validar información

La validación de información debe ser permanente y continua durante la fase de ejecución de Auditoría. No es necesario esperar concluir el trabajo o el informe de auditoría, para que la entidad conozca de los asuntos observados o detectados como presuntas deficiencias o incumplimientos.

4.6.2.2 Evidencia de auditoría[277]

La evidencia de AC es toda información obtenida y organizada sistemáticamente por el auditor para sustentar sus opiniones, observaciones y conclusiones. La evidencia de auditoría comprende los documentos fuente y subyacentes, así como cualquier otra información confirmatoria proveniente de otras fuentes (Ver numeral 1.4.4 Evidencia de auditoría, del capítulo 1 de la presente Guía)

4.6.2.3 Papeles de trabajo[278]

El equipo de auditoría documentará toda la auditoría, mediante la organización de un registro completo y detallado de la labor efectuada y las conclusiones alcanzadas en forma de papeles de trabajo, que son el conjunto de datos, documentos y archivos, manuales o electrónicos, elaborados u obtenidos por el auditor durante todo el proceso de la AC para soportar el trabajo realizado y respaldar las opiniones, observaciones y conclusiones contenidas en los informes respectivos sobre el cumplimiento. Ver numeral 1.3.1.7 Documentación, del Capítulo 1 de esta GAT.

4.6.2.4 Conformación y tratamiento de observaciones y hallazgos[279]

Las observaciones y hallazgos para el caso de la AC, los constituyen aquellas situaciones detectadas en las cuales se presentan actos o situaciones de incumplimiento significativo de los criterios sometidos a evaluación, deben estar documentados en papeles de trabajo y debidamente soportados con evidencia suficiente y pertinente.

Para determinar si un incumplimiento es o no significativo, el auditor empleará el juicio profesional teniendo en cuenta, entre otros los siguientes factores:

- Magnitud de los valores involucrados monetarios o no monetarios medidos de forma cuantitativa. (por ejemplo: Número de ciudadanos o de entidades afectadas, los niveles de emisión de dióxido de carbono, los retrasos respecto del plazo establecido, etc.)
- Circunstancias
- La materialidad determinada en la fase de planeación

[277] ISSAI 100/57-58; ISSAI 4100/112 - 114 y 125 - 131
[278] ISSAI 100/42; ISSAI 4100/112
[279] ISSAI 4100/126 - 129

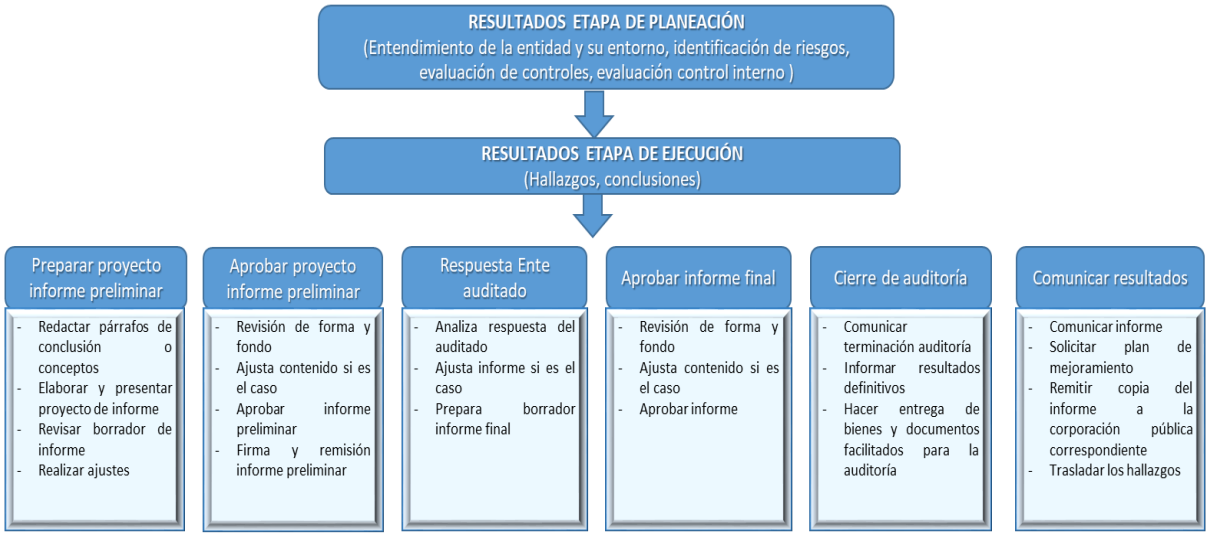
- Naturaleza del incumplimiento
- Causas del incumplimiento
- Recurrencia
- Posibles efectos y consecuencias del incumplimiento
- Visibilidad y carácter sensible del asunto o materia evaluado (por ejemplo, si es objeto de interés público significativo, si tiene repercusiones en ciudadanos vulnerables, etc.)
- Necesidades y expectativas de las Corporaciones Públicas, los ciudadanos y los demás destinatarios del informe de auditoría
- Naturaleza de las Entidades u Organismos competentes
- Valor monetario afectado por el incumplimiento
- En las observaciones y/o hallazgos con connotación fiscal se deben tener en cuenta además la definición del daño, la certeza del mismo, el presunto responsable y la acción u omisión de la función o responsabilidad de parte del presunto responsable que pudo ocasionar el daño

El proceso de conformación y tratamiento de hallazgos debe seguir lo establecido en el numeral 1.3.2.12 Capítulo 1 Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las auditorías de la presente Guía.[280] Ver Modelo 07-PF Traslado de hallazgos fiscales.

4.6.3 Fase de Informe de la auditoría de cumplimiento[281]

La Fase de Informe es la tercera fase del proceso de auditoría y en ella se consolidan los resultados obtenidos en la evaluación adelantada y los cuales serán comunicados a las entidades y a las partes interesadas mediante el Informe de auditoría.

Figura 18. Fase de Informe de la Auditoría de Cumplimiento



[280] Ver numeral 1.14.8
[281] ISSAI 4100/136 a 181

4.6.3.1 Aspectos generales

La comunicación de resultados debe ser permanente y continua durante el proceso de la auditoría, no se debe esperar concluir el trabajo o el informe preliminar para que la entidad conozca de los asuntos observados o detectados como presuntas deficiencias o incumplimientos, éstas deberán ser transmitidas para formarse un criterio firme debidamente documentado y comprobado.

4.6.3.2 Elaboración del informe preliminar

Esta actividad es realizada por el equipo auditor, con base en las evidencias recopiladas durante la fase de ejecución de las cuales se estructuran en observaciones y conclusiones.

Este se organiza de acuerdo con los atributos y modelos establecidos, teniendo en cuenta que incluya la totalidad de las observaciones, opiniones o conceptos a las conclusiones detectadas y validadas en mesas de trabajo, las cuales deben tener soporte en los papeles de trabajo.

Revisión y validación del informe preliminar

Debe ser de forma y fondo, encaminado a validar que se haya cumplido con el(los) objetivos(s) definido(s) en el memorando de asignación de auditoría y Plan de Trabajo.

En el evento en que se detecten inconsistencias y debilidades en los aspectos contenidos, el(los) responsable(s) de la revisión, validación y aprobación del informe al igual que la revisión de las observaciones estructuradas conforme a los elementos establecidos para ello (criterio, condición, causa y efecto), debe(n) solicitar las aclaraciones y/o ajustes correspondientes.

Este informe debe ser aprobado por la instancia competente quien declara la conformidad o no del mismo, las sugerencias o modificaciones que se formulen y sus respectivos argumentos, deben quedar consignadas en el acta o ayuda de memoria que se elabore de la sesión y se entiende culminado una vez esté firmado por las respectivas instancias y sea remitido al ente auditado para que ejerza su derecho de contradicción, exponiendo sus argumentos y soportes pertinentes.

Aprobación del informe preliminar

Todo informe preliminar que se comunique al auditado debe ser aprobado en la instancia correspondiente, en el cual se declara la conformidad o no del mismo.

Firma y remisión del Informe preliminar

El informe preliminar se entiende culminado una vez esté firmado por las respectivas instancias y sea remitido al ente auditado

Evaluar y validar la respuesta del auditado

En la elaboración del Informe de Auditoría, es obligatoria la consideración y análisis de las respuestas, comentarios u observaciones del auditado, las cuales se evaluarán, de manera definitiva para sustentar el concepto y las conclusiones de la auditoría para cada uno de los objetivos específicos.

La respuesta del auditado a las observaciones comunicadas, puede, en ocasiones, develar que en ejercicio de su discrecionalidad la administración toma decisiones con las cuales el auditor puede no estar de acuerdo. No deben ignorarse dichas decisiones, pues es posible que se hayan tomado basadas en hechos razonables en su momento.

Cuando la respuesta del auditado requiera de niveles superiores de consulta para llegar a un consenso al interior del equipo auditor, en la reunión de mesa de trabajo se convocará a la sesión al funcionario competente del control fiscal para decidir conforme a las normas de administración del proceso auditor.

Si la respuesta del auditado satisface y desvirtúa de manera idónea y soportada la observación de auditoría esta se retira, dejando constancia en papeles de trabajo y en ayuda de memoria de las razones técnicas y los soportes necesarios de la decisión tomada por el equipo auditor. En mesa de trabajo una vez valoradas las pruebas realizadas, las evidencias obtenidas y la respuesta del auditado, se concluye sobre si la observación se establece como hallazgo quedando en firme las incidencias a que haya lugar.

Los criterios sobre los cuales se fundamentó la evaluación de la materia controlada deben quedar explícitos en el Informe. Los criterios pueden cambiar sustancialmente de una auditoría a otra, y por ello hay que fijarlos con claridad en el informe, para que los lectores conozcan la base que sustenta el trabajo y sus conclusiones.

En el evento que el sujeto de control no ejerza su derecho de defensa (escrito de contradicción), dentro del término concedido para el efecto en la comunicación del informe preliminar, éste quedará en firme, es decir, pasará a ser el informe final.

El mecanismo mediante el cual se dejará constancia del análisis de contradicción será opcional acorde a lo establecido por cada contraloría territorial, en un documento separado o integrado en el informe final

En el caso q en el análisis de la contradicción y los soportes allegados por el auditado se evidencie que la observación pueda tener una presunta incidencia adicional o diferente a la inicialmente comunicada en el informe preliminar, se trasladara nuevamente al auditado esta observación, de conformidad con los términos establecidos por cada contraloría territorial, para garantizar el derecho a la defensa antes de emitir el Informe Final o Definitivo

4.6.3.3 Elaboración del informe final o definitivo

Esta actividad es realizada por el equipo auditor, una vez se haya surtido el derecho de contradicción, con base en los resultados de validación de respuestas y se efectúen los ajustes a que haya lugar.

El informe final de la AC es el documento definitivo del proceso auditor y sintetiza el resultado del cumplimiento de los objetivos definidos en el memorando de asignación de auditoría, en el plan de trabajo y el resultado de las pruebas adelantadas en la ejecución.

Los propósitos del informe definitivo son: registrar los resultados de la auditoría adelantada, describir de manera precisa, clara y concisa los hallazgos determinados durante el proceso auditor, apoyar el control político que ejercen las respectivas corporaciones públicas, servir de insumo para que el ente o asunto auditado formule el plan de mejoramiento y comunicar e informar públicamente los resultados de la auditoría.

Características del Informe

El informe de la AC debe caracterizarse por un lenguaje sencillo y claro, fácil de comprender, de tal forma que pueda ser entendido por terceras personas. El informe debe ser completo, preciso, objetivo, soportado, oportuno y conciso como la materia a auditar lo permita:[282]

- **Preciso.** Que diga lo que tiene que decir. Es conveniente ser exacto (puntual) en cada frase y en el informe completo. Su redacción debe ser sencilla, clara, ordenada, coherente y en orden de importancia.

- **Objetivo.** Todos los hallazgos deben reflejar una situación real, manejada con criterios analíticos e imparciales.

- **Soportado.** Las observaciones, hallazgos, conclusiones y conceptos deben estar respaldadas con evidencia válida, suficiente y pertinente.

- **Oportuno.** Debe cumplir los términos de elaboración, consolidación, entrega, comunicación y publicidad.

[282] ISSAI 100/51 e ISSAI 400/59 “Elaboración de informes”

- **Conciso**. La redacción debe ser breve, pero sin omitir lo relevante, la brevedad permite mayor impacto. Se debe buscar la forma de redactar los hallazgos en forma corta, pero sin dejar de decir lo que se tiene que decir sobre la condición (situación detectada); asimismo, se debe incluir el criterio de auditoría, la causa y el efecto, aspectos que muestren claramente el impacto que tiene la situación detectada por la CT para todo tipo de observación y hallazgo.

Es importante que la elaboración y entrega del informe por parte de la CT sea oportuna, de tal manera que la administración pueda implementar los correctivos del caso en procura de su mejoramiento continuo.

Cuando el desarrollo de la auditoría de cumplimiento comprenda la evaluación de la materia o asunto en más de un punto de control, los servidores con los roles de Supervisor y Líder de auditoría garantizarán la consolidación y coherencia de los resultados. Proceso que quedará documentado por la CT como se tenga dispuesto para tal efecto.

Contenido del informe[283]

Los informes, deben contener como mínimo los siguientes elementos y pueden estar ordenados en la forma que considere más adecuada el equipo auditor para presentar los resultados obtenidos en cada AC:

a. Título
b. Carta de Conclusiones
- Párrafo Introductorio.
- Objetivos y Alcance de la Auditoría de Cumplimiento, incluido el período abarcado por la misma.
- Identificación de la materia controlada.
- Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado (ISSAI).
- Limitaciones (cuando corresponda).
- Evaluación control interno (cuando corresponda).
- Principales conclusiones del trabajo efectuado que sustentan el concepto.
- Concepto de la Evaluación
- Solicitud de presentación del Plan de Mejoramiento.
- Lugar y Fecha del Informe.
- Firma por personal autorizado por la CT.

c. Criterios evaluados en el curso de la auditoría.
d. Resultados de la Auditoría:
(Los resultados se presentan por cada uno de los objetivos evaluados)
- Hallazgos de la Auditoría de Cumplimiento.
- Respuestas de la entidad auditada de manera sucinta y el análisis de las mismas (cuando corresponda).

[283] ISSAI 4100/143 a 181

(Cuando se considere necesario las respuestas de la entidad se podrán incluir según su volumen, en una sección separada, como anexo).

- Seguimiento a observaciones o hallazgos de auditoría anteriores (Plan de Mejoramiento, cuando corresponda).

e. Anexos (cuando corresponda).
f. Glosario (cuando corresponda).

Ver Modelo 18 AC- Estructura Informe de Auditoría AC

Párrafos de conclusiones (Conceptos)

Con base en el análisis de las bases o factores mencionados para la importancia relativa o materialidad tanto cualitativa, cuantitativa o una combinación de las dos, los integrantes del equipo auditor, en mesa de trabajo, registrarán de manera concreta la justificación del concepto que emitirán sobre la materia auditada, lo cual será fundamental para el pronunciamiento de la CT respecto a sí la (s) entidad (es) cumplió (eron) los criterios en la materia o asunto. Concepto que será plasmado en el Informe de la AC.

Asimismo, si la materia o asunto auditado es responsabilidad de varios sujetos de control, en la carta de conclusiones de acuerdo con las responsabilidades de cada uno de estos, se enunciarán las conclusiones de tal forma que se visualice claramente los resultados obtenidos en la AC de conformidad con la competencia de cada uno de los sujetos de control auditados y con los criterios de auditoría examinados.

La anterior actividad deberá documentarse en el Papel de Trabajo PT 25-AC Materialidad e incidencia en el concepto, aplicando el procedimiento que establece en el Anexo 18-AC Instructivo materialidad e incidencia en el concepto final Auditoría de Cumplimiento.

En la AC, se pueden producir diferentes tipos de párrafos de conclusión o concepto, de conformidad con el estado de cumplimiento o no de las normas identificadas como criterios del asunto o materia evaluada,[284] las circunstancias presentadas durante el desarrollo de la auditoría y el tipo de compromiso de la AC:[285]

- **Conclusión (concepto) sin reservas.**

En este caso el párrafo puede tener la siguiente redacción:

“Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que la (información acerca de la materia controlada de la entidad auditada) resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con (los criterios aplicados)”.

[284] ISSAI 4100/147 a 151
[285] Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en la CGR, numeral 1.13.2.3,

- **Conclusiones (conceptos) con reservas.**

  Este tipo de conclusiones se dan cuando en el desarrollo de la auditoría se ha identificado algún incumplimiento material o se han presentado limitaciones en el alcance, y existen las siguientes opciones:

- **Incumplimiento material - conclusión (Concepto) con reserva.**

  "Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a (describir la excepción), la información acerca de la materia controlada en la entidad auditada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con (los criterios aplicados) …".

- **Incumplimiento material - conclusión (Concepto) adversa.**

  "Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que la información acerca de la materia controlada no resulta conforme…".

- **Limitación en el alcance - conclusión (Concepto) con reservas.**

  "Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, salvo en lo referente a (describir la limitación o excepción), la información acerca de la materia controlada en la entidad resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con (los criterios aplicados) …"

- **Limitación en el alcance - abstención de conclusión (Concepto).**

  "Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, no podemos emitir un concepto."

Aprobación del informe

- **Revisión del informe definitivo**

  Con base en los ajustes producto del derecho de contradicción, la(s) instancia(s) competente (s) revisarán el contenido del informe definitivo, de acuerdo con los procedimientos establecidos en cada contraloría territorial.

- **Aprobación del informe definitivo**

  Una vez revisado el informe definitivo se procederá a su aprobación por parte de la instancia competente, de acuerdo con los procedimientos establecidos en cada contraloría territorial.

- **Firma y remisión del informe definitivo**

  El informe se entenderá liberado una vez firmado por las respectivas instancias, el cual no dará a lugar a nueva contradicción. Surtido este trámite se remitirá al auditado en los términos establecidos por cada contraloría territorial.

Cierre de la auditoría

Cada contraloría territorial establecerá el término máximo a partir de la firma y liberación del informe final, para dar traslado de los hallazgos a las instancias competentes; así como para la ejecución de las actividades posteriores del proceso auditor de conformidad con las normas establecidas.

Los hallazgos con incidencia disciplinaria, penal y otras incidencias contenidos en el informe final, serán trasladados a las instancias competentes.

Los hallazgos con incidencia fiscal serán trasladados mediante el formato establecido para tal fin, junto con sus soportes a la dependencia encargada de adelantar estos procesos.

Comunicación y publicación de resultados

Las Contralorías Territoriales, una vez aprobado y liberado el informe procederán a remitirlos a los sujetos de control y posteriormente a las entidades que corresponda, así como publicarlo en la Página WEB de la Entidad de Control.

Acciones post auditoría

Una vez culminadas las actividades de la auditoría y la publicación de resultados, los equipos de trabajo deberán trasladar los hallazgos dentro de los tiempos aprobados por las instancias competentes, culminar el registro de la documentación del proceso auditor y entregar al archivo de la dependencia competente, según corresponda.

4.6.3.4 Plan de mejoramiento y seguimiento[286]

De acuerdo con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI, el proceso de seguimiento a los hallazgos que se originan luego de cada auditoría, facilita la implementación eficaz de acciones correctivas y proporciona información valiosa para la(s) entidad (es) auditada(s), los usuarios del informe y los propios auditores en la planeación de nuevas auditorías, de acuerdo con las políticas institucionales de seguimiento de la CT.

[286] ISSAI 400/60, ISSAI 4100/182 - 183

Con el resultado de la auditoría, los sujetos de control presentarán un plan de mejoramiento, que incluya las acciones correctivas que implementarán para subsanar las causas que dieron lugar a los hallazgos comunicados en el informe.

El seguimiento a las acciones de mejora busca determinar la efectividad de las acciones preventivas y/o correctivas implementadas por la entidad para subsanar las inconsistencias o incumplimientos detectados. Para la evaluación de la efectividad del Plan de Mejoramiento, se determinará si las situaciones de incumplimiento comunicadas en el informe persisten al momento de realizar el seguimiento o si por el contrario fueron subsanadas.

El seguimiento puede adelantarse por parte de la CT a través de las actuaciones de control fiscal: como parte de la auditoría siguiente, las rendiciones de avance de los Planes de Mejoramiento que reportan a la CT por parte de los sujetos de control o el procedimiento que para el efecto adopte cada CT.

Por su parte, los sujetos de control deberán efectuar el seguimiento mediante las revisiones y autoevaluaciones realizadas; o por parte de las oficinas de control interno o quien haga sus veces a través de la evaluación independiente que realizan en desarrollo de su rol de evaluación y seguimiento. Ver Papel de Trabajo PT 03-PF Evaluación plan de mejoramiento.

GLOSARIO

A

Acción Correctiva

Actividad(es) desplegada(s) por el sujeto de control fiscal para subsanar la observación y/o Hallazgos determinado por la Contraloría Territorial.

Acción Preventiva

Acciones tomadas para eliminar las causas de observaciones y/o hallazgos para prevenir su ocurrencia.

Actividades de control

Políticas, sistemas y procedimientos que ayudan a asegurar que se están llevando a cabo las directivas administrativas. Estas actividades se dan a lo largo y ancho de la organización en todos los niveles y en todas las funciones; incluyen actividades tan diversas como son las aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisión del desempeño de operaciones, indicadores de rendimiento, seguridad de activos y segregación de funciones, controles físicos, procesamiento de información.

Afirmación

Manifestación, expresa o implícita, englobada en las actividades, en las operaciones financieras o en la información correspondiente al sujeto de control o materia auditada, que el auditor utiliza cuando tiene en cuenta posibles distintos de desviación.

Ahorros producto del Control Fiscal

Se originan cuando un sujeto de control fiscal al realizar una acción correctiva evita la erogación de recursos, se puede presentar por:

- Supresión o modificación de actividades, procesos o dependencias. Estos beneficios pueden ser medidos calculando los ingresos o recursos ahorrados.
- Modificación de las condiciones de algunos compromisos u obligaciones onerosas o inequitativas haciéndolas menos gravosas.

Alcance

Se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias requeridas para lograr el objetivo de la auditoría. El alcance está relacionado con límite de la auditoría y las materias, temas, segmentos o actividades que son objeto de la misma. El alcance puede definirse por áreas de trabajo, procesos, actividades, requisitos del sistema.

Administración Pública

Función del Estado que consiste en aplicar las leyes y cuidar de los intereses y el bienestar Público. Actividad que se desarrolla en los organismos oficiales para el cumplimiento de los fines del Estado.

Alcance de la Auditoría

Marco o límite de una auditoría en el que se determina el tiempo que se va a emplear, las materias o áreas que se van a cubrir, la profundidad de las pruebas a realizar, los objetivos y la metodología aplicable.

Análisis de riesgo

Es el uso sistemático de la información disponible para determinar qué tan frecuentemente pueden ocurrir eventos específicos y la magnitud de sus consecuencias. En el análisis de riesgo hay que tener clara las distinciones entre el riesgo mismo, el hecho o evento cuando este ocurre y la consecuencia, puesto que a menudo se confunden como si fuesen lo mismo.

Archivo

Ordenamiento lógico e identificado de documentos que comprende los papeles de trabajo de la revisión efectuada y de la información permanente.

Archivo corriente

Pruebas o evidencias que el auditor aporta para sustentar sus hallazgos y por ende, el informe final de cada auditoría.

Archivo permanente

Suministra información permanente sobre el historial del sujeto de control. Generalmente se actualiza con las reestructuraciones o nuevas disposiciones gubernamentales y/o legales. Estos archivos se conservarán indefinidamente y constituirán en fuente de consulta para posteriores auditorías.

Asunto o Materia a Auditar

La expresión "asunto o materia a auditar" puede comprender un sujeto de control o todo tipo de actividades, planes, programas, recursos, operaciones, transacciones y demás aspectos que integran la gestión fiscal de la administración y los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación incluyendo los recursos transferidos al nivel territorial.

Atestiguamiento

Es la aseveración que realiza un auditor en cuanto a si la información de la materia o asunto a auditar, en todos los aspectos importantes, está libre o no de aspectos o representaciones erróneas y/o si la materia o asunto a auditar cumple o no, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos.

Auditar

Revisar las actividades, resultados y procedimientos de un sujeto de control, con el fin de comprobar que funcionan de conformidad con las normas, principios y procedimientos establecidos.

Auditor Gubernamental

Funcionario de un organismo de control fiscal que, a través de un proceso de auditoría, vela por los intereses de la comunidad, mediante el control de los recursos Públicos.

B

Beneficiarios

Población objetivo hacia la cual se orienta un proyecto, programa o plan.

Beneficios del Control fiscal

Los beneficios del control fiscal son la resultante de medir el impacto en el proceso auditor que adelanta la Contraloría Territorial, en la vigilancia fiscal de los recursos Públicos y está dirigida a cuantificar los beneficios obtenidos como consecuencia de las mejoras implementadas por los Sujetos de Control

Bien de uso Público

Bien Público que puede ser usado o disfrutado por todos los habitantes. Por su interés social el Estado interviene en su administración y cuidado, directa o indirectamente.

C

Causa

Representa la razón básica (o las razones) por la cual ocurrió la condición o el motivo del incumplimiento del criterio o norma. La simple expresión en el informe de que el problema existe, porque alguien no cumplió apropiadamente las normas, es insuficiente.

Celeridad

Rapidez y oportunidad con la que se realizan las diversas actuaciones administrativas. Implica la supresión de pasos, tiempos, movimientos, soportes, documentos, firmas, copias, etc., no indispensables, o que no agregan valor productivo. La falta de celeridad de las administraciones afecta a las personas y las actividades económicas a extremos que repercuten de manera notoria en la productividad del país.

Certeza

Nivel de confiabilidad de una aseveración efectuada.

Certificación

Comunicación por escrito que sustenta una afirmación.

Cobertura

Porción de universo incluida en un estudio o inspección. Cantidad o porcentaje abarcado por una cosa o una actividad.

Coherencia

Es la relación de hechos, actuaciones o actividades que presentan consistencia en términos de unidad.

Competencia

Capacidad legal para decidir, juzgar o realizar una actuación. También son los conocimientos y habilidades que posee una persona para cumplir adecuadamente sus tareas.

Competencia profesional

Cualidad que caracteriza al auditor por su idoneidad y habilidad profesional para efectuar su labor acorde con las exigencias que demanda la auditoría. La competencia profesional puede apreciarse en el conocimiento de las entidades gubernamentales y los métodos y procedimientos necesarios para la realización de la auditoría, así como el entrenamiento y experiencia que requiere la aplicación de tales conocimientos en el trabajo.

Compromiso

Grado de las responsabilidades del auditor hacia el auditado y la forma de cualquier informe, el cual es determinado entre otros por el objetivo y alcance de la auditoría.

Concepto

Es el conjunto de rasgos que caracterizan un objeto. Como representación intelectual es esencialmente superior a la imagen sensible.

Conclusión de auditoría

Es la certeza, a juicio y buen criterio del auditor, sobre la realidad de como se está presentando el hallazgo evidenciado.

Confiabilidad

Seguridad y certeza que refleja un trabajo o una opinión.

Consolidación

Procedimiento mediante el cual se revela la situación de un grupo de entidades vinculadas mediante relaciones de subordinación, control o influencia en la toma de decisiones.

Consecuencia

Es el resultado de un evento expresado cualitativamente o cuantitativamente, siendo una perdida, lesión, desventaja o ganancia. Puede haber un rango de posibles resultados asociados con un evento.

Control

Proceso por medio del cual las actividades de la entidad son sometidas y verificadas a unos planes, procedimientos y requisitos predeterminados para garantizar los resultados.

Control excepcional

Facultad que tiene la Contraloría General de la República para ejercer control posterior sobre las cuentas de cualquier entidad territorial, sin perjuicio del control que les corresponde a las Contralorías departamentales y municipales:, a solicitud del gobierno departamental, distrital o municipal, de cualquier comisión permanente del Congreso de la República o de la mitad más uno de los miembros de las corporaciones Públicas territoriales, y también a solicitud de la ciudadana a través de los mecanismos de participación que establece la Ley.

Control fiscal

Función pública autónoma que ejercen los órganos instituidos en la Constitución con ese preciso objetivo. Dicho control se extiende a las actividades, operaciones, resultados y demás acciones relacionadas con el manejo de fondos o bienes del Estado, que llevan a cabo sujetos Públicos y particulares, y su objeto es el de verificar- mediante la aplicación de sistemas de control financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, de revisión de cuentas y evaluación del control interno- que las mismas se ajusten a los dictados y objetivos previstos en la Constitución y en la Ley.

Control de evaluación del control interno

Análisis de los sistemas de control interno de las entidades y organismos sujetos a vigilancia fiscal, con el fin de determinar la calidad de los mismos y el nivel de confianza que se les pueda otorgar.

Control fiscal interno

Es la evaluación y calificación de la calidad y eficiencia de los riesgos y controles y se determina de acuerdo con el puntaje asignado al riesgo combinado (Riesgo inherente final x diseño de controles) y la valoración de la efectividad de los controles. Es equivalente al concepto de riesgo residual establecido.[287]

[287] Guía para la administración del riesgo y el diseño de controles en entidades públicas. DAFP. 2018. Pág. 8

Control macro territorial

Examen que hace la Contraloría Territorial sobre el comportamiento de las finanzas Públicas y el grado de cumplimiento de los objetivos macroeconómicos. Hacen parte de este control el informe de las finanzas del ente territorial, la cual finalmente se consigna en el informe que debe presentar el Contralor Territorial ante el Órgano de Control Político del ente territorial y la opinión pública en general. De igual manera, se ejerce a través del informe sobre el estado de la deuda pública territorial y el estado del medio ambiente y los recursos naturales.

Control micro

Vigilancia de la gestión fiscal de cada uno de los sujetos de control que actúan y desarrollan sus actividades con autonomía e independencia y a las personas privadas que manejen fondos o bienes del estado.

Control posterior

Fiscalización de los procesos, transacciones, actuaciones y todo tipo de actos, hechos y operaciones administrativos realizados por los sujetos de control, y de los resultados obtenidos por los mismos, a fin de verificar el cumplimiento efectivo de la ley, los principios rectores de la gestión fiscal y los cometidos estatales, sin que el organismo de control pueda interferir en las decisiones administrativas de los sujetos. Se ejerce una vez que la entidad objeto de control haya adoptado la respectiva decisión.

Control de resultados

Es el examen que se realiza para establecer en qué medida los sujetos de la vigilancia logran sus objetivos y cumplen los planes, programas y proyectos adoptados por la administración, en un período determinado y, de manera particular, para verificar si la gestión ha contribuido a la equidad social y a la sostenibilidad ambiental.

Control selectivo

El ejercido a una muestra representativa de recursos, cuentas, operaciones o actividades de los sujetos vigilados o de estos mismos mediante un procedimiento técnico, que permite obtener conclusiones sobre el universo respectivo.

Corrupción

Abuso del poder Público en beneficio privado. Toda acción u omisión del servidor Público que lo lleva a desviarse de los deberes formales de su cargo con el objeto de obtener beneficios pecuniarios, políticos, o de posición social, así como cualquier utilización en beneficio personal o político de información privilegiada, influencias u oportunidades.

COSO

Marco de referencia para la implementación, gestión y control de un adecuado Sistema de Control Interno.

Criterios de Auditoría

Son normas estandarizadas y opiniones de expertos usados para evaluar una situación y determinar si un programa satisface o supera las expectativas, proporcionando el contexto para entender los resultados de la auditoría, por lo cual estos deben ser razonables y alcanzables. Se define

como el "deber ser" de la organización y se constituyen en las normas razonables contra las cuales pueden evaluarse las prácticas administrativas y los sistemas de control e Información, en forma adecuada. Dichos criterios deben ser utilizados como base para el juzgamiento del grado en el cual una organización auditada cumple con las expectativas que se habían determinado y dispuesto en forma explícita. Son unidades de medida que permiten evaluar la condición actual.

Cuenta fiscal

Informe acompañado de los documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas por los responsables del erario en un período determinado.

D

Dar cuenta

Es la obligación de suministrar la información requerida por una responsabilidad conferida.

Desempeño

Es el conjunto de realizaciones conforme con unos estándares señalados para la ejecución de tareas o funciones para las cuales se tiene competencia.

Diagnostico

Es el estudio de situaciones, que permite establecer los requerimientos reales de una población, sus condiciones socioeconómicas y/o parámetros que determina la demanda por el bien o servicio generado por el proyecto; dimensiones y características de las oportunidades que ha generado interés. El diagnostico origina sugerencias acerca de nuevos campos de inversión y de la prioridad relativa que haya de asignarse a las diferentes iniciativas. Dada una situación en distintos niveles, definición de problemas al comparar resultados con patrones normativos establecidos o supuestos.

E

Economía

Es la adecuada adquisición y asignación de los recursos humanos, físicos, técnicos y naturales en los diferentes procesos, para maximizar sus resultados.

Efectividad

Cierre de ciclo productivo (producción de un bien o la prestación del servicio), controla y mide si el producto o servicio cumple con el propósito final para el cual fue diseñado.

Eficacia

Es el logro de resultados de manera oportuna guardando relación con los objetivos y metas planteadas

Eficiencia

Es la relación existente entre los recursos y los insumos utilizados frente a los resultados obtenidos al menor costo en igualdad de condiciones de calidad y oportunidad.

Entorno

Comprende el conjunto de elementos externos que se relacionan con la organización.

Equidad

Principio que mide el impacto redistributivo que tiene la gestión fiscal. Este efecto se mide tanto para los receptores de la actividad como para los individuos que asumen su costo.

Estadística

La estadística es el estudio de fenómenos aleatorios, por lo cual tiene un alcance ilimitado de aplicaciones en varias disciplinas. Uno de sus principales componentes es la inferencia estadística en la cual se obtienen conclusiones basadas en datos experimentales. De igual forma "estadística" puede ser interpretada como un número computado a partir de una serie de datos.

Evidencia

Información sobre hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes que sustenta las conclusiones del auditor. Prueba obtenida por cualquiera de los diversos procedimientos empleados por el auditor en el curso de una auditoría. La evidencia es competente, cuando es válida y confiable; es relevante cuando guarda una relación lógica y patente con el hecho a demostrar o refutar; es suficiente cuando es objetiva y convincente y sirve para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor.

Evidencia para la configuración del Hallazgo Fiscal

Conjunto de documentos, registros fotográficos, archivos digitales, y demás material que permita comprobar la existencia cierta, clara, actual y precisa con la respectiva cuantificación de un daño patrimonial, la identificación de los presuntos autores del hecho generador del daño fiscal que realizaron las acciones u omisiones y el nexo causal entre los dos elementos anteriores (el Daño Patrimonial y la acción u omisión de los autores del hecho generador del daño fiscal). La evidencia de auditoría se compila para entregar insumos de calidad al área de investigaciones, por cuanto allí es donde se determina la responsabilidad fiscal y por ende se califica la conducta.

F

Fenecimiento

Acto por el cual se pone fin a la revisión de la cuenta rendida a la Contraloría Territorial por los sujetos y puntos de control.

Fraude

Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección de un sujeto de control, los responsables del gobierno del sujeto, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

Función pública

Actividad a cargo del Estado en cualquiera de sus ramas, órdenes y niveles y que constituye su finalidad. La función pública la realizan generalmente los servidores Públicos.

Gestión fiscal

Es el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores Públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos Públicos, tendientes a la adecuada

y correcta adquisición, Planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes Públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales.

Guía o manual

Documento que describe en forma sistemática y metódica los objetivos, técnicas y procedimientos de las diferentes herramientas de control, para realizar los estudios, análisis y evaluaciones a las entidades o sujetos de control.

H

Hallazgo de Auditoría

Es un hecho relevante que se constituye en un resultado determinante en la evaluación de un asunto en particular, al comparar la condición [situación detectada] con el criterio [deber ser]. Igualmente, es una situación determinada al aplicar pruebas de auditoría que se complementara estableciendo sus causas y efectos.

Hallazgo administrativo

Hecho que demuestra que la gestión fiscal de un sujeto de control, no se está desarrollando de acuerdo con los principios generales establecidos.

Hallazgo con impacto disciplinario

Hallazgo administrativo donde se configura que los servidores Públicos o los particulares que transitoriamente ejerzan funciones Públicas, han incurrido en alguna conducta que la legislación tipifica como falta disciplinaria.

Hallazgo con impacto Incidencia fiscal

Todo hallazgo administrativo donde se tipifica que los servidores Públicos o los particulares ha realizado una gestión fiscal deficiente, contraria a los principios establecidos para la función, que han producido un daño patrimonial al Estado.

Hallazgo con impacto penal

Ocurrencia de un hecho constitutivo de delito. Cuando en el ejercicio de sus funciones o con ocasión de ellas, el servidor Público comete un hecho punible, de aquellos cuyo bien jurídico pertenece a la protección de la administración y función pública, se le da traslado a la Fiscalía General de la Nación para lo de su competencia.

Hechos económicos

Representan los medios necesarios para satisfacer las necesidades de la sociedad y están basados en el ciclo económico: producción, distribución, intercambio y consumo de bienes y servicios.

I

Igualdad

Tratamiento en condiciones iguales para todas las personas. Este principio de la función administrativa desarrolla el derecho fundamental a la igualdad, de rango superior consagrado en la Constitución y protegido por la tutela.

Impacto

Incidencia de una actuación, deseada o no, promovida o casual, en un área concreta de la realidad, y eventualmente susceptible de medición.

Imparcialidad

Obrar dando a cada quien lo que le corresponde. Actuar sin parcialidad, sin perjuicio o prevención. Proceder con equidad.

Información

Es todo dato o noticia que permite obtener la noción o idea de un hecho o acto para determinar la viabilidad de iniciar acción fiscal, verificar su carácter lesivo de los intereses patrimoniales estatales, obtener la identidad o identificación e individualización del o los presuntos responsables y sobre sus bienes.

Informe de auditoría

Es el resultado presentado por escrito, sobre el trabajo realizado por los auditores, en desarrollo de la aplicación de los diferentes sistemas de control.

Informe Liberado

Un informe es liberado en la fecha en que se comunica al sujeto de control

ISSAI

Normas Internacionales de Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores EFS.

INTOSAI

Organización Internacional de las Entidades fiscalizadoras Superiores.

M

Mapa de riesgo

Instrumento que describe los diferentes riesgos a que está abocado un sujeto de control.

Marcas de auditoría

Símbolos que indican en forma resumida la operación o trabajo realizado en cada planilla en desarrollo de un programa de trabajo.

Materialidad

Hechos que, por su cuantía o por su naturaleza, indican la importancia de un hallazgo. El juicio preliminar de materialidad debe estar enfocado hacia el error tolerable para una cuenta, partida o situación. La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que llevan a cabo los usuarios sobre la base de la información de un sujeto de control específico.

Matriz del riesgo de control

Herramienta metodológica que se utiliza para ayudar al auditor a evaluar el riesgo de control igualando controles internos importantes y debilidades de control interno con los objetivos de auditoría relacionados con operaciones.

Mesa de trabajo

Herramienta principal para el desarrollo de la Auditoría. Su propósito fundamental es lograr que el equipo de auditores interactúe permanentemente para evaluar los resultados de su trabajo y compartir conocimientos y técnicas.

Monitoreo

Verificar, dirigir, observar críticamente, o registrar de manera regular el progreso de una actividad, acción o sistema, para identificar cambios.

Muestra

La muestra es un subconjunto representativo seleccionado de la población, una buena muestra es aquella que refleja las características esenciales de la población de la cual se obtuvo. La muestra será representativa (muestra aleatoria) de la población si las probabilidades de selección de cada uno de los elementos es la misma; en caso contrario, es decir que algunos de los elementos de la población tengan más probabilidad de ser escogidos que otros, la muestra se considera no aleatoria.

Muestreo

La "prueba selectiva" o "muestreo" es un procedimiento que sirve para derivar conclusiones sobre las características de un grupo de partidas (universo), mediante el examen de un grupo parcial (muestra) de estas. El supuesto implícito es que la muestra permitirá efectuar inferencias precisas sobre la población (universo). En general se tienen dos enfoques generales de muestro.

N

Normas

Definen los límites dentro de los cuales se deben desarrollar las actividades. Requisitos y condiciones mínimas que deben observar los organismos para realizar una gestión eficaz

O

Objetivo general

Es el enunciado que se orienta de manera global el diseño de un proyecto, programa o plan. Este debe formularse en términos de cambios esperados en la situación general de la población.

Objetivos específicos

Son los enunciados que desagregan un objetivo general.

Objetividad

Imparcialidad en el desempeño de servicios profesionales.

OLACEFS

Organización latinoamericana de entidades fiscalizadoras superiores.

Operación o transacción económica

Cualquier intercambio de bienes servicios o recursos efectuados por dos o más personas naturales y/o jurídicas.

Oportunidad

La información debe ser suministrada de la manera más ágil al funcionario competente.

P

Papeles de trabajo

Conjunto de documentos y otros medios de información en los cuales el auditor registra el trabajo realizado durante el proceso de auditoría en cada una de sus fases. Sirven para sustentar los hallazgos y como punto de apoyo para verificaciones y futuras auditorías.

Parte interesada

En las Contralorías Territoriales, está constituida por las diferentes personas y organizaciones interesadas en los resultados institucionales, entre los cuales se destacan los sujetos de control o auditados como destinatarios de los informes de auditoría y responsables por la atención de las observaciones y hallazgos.

Plan

Instancia inicial, contiene el marco general a través de un diagnostico se identifican los principales problemas, tanto a nivel sectorial como regional, y se define en cuáles de ellos se va a concentrar la política, de acuerdo con esto se definen los objetivos y metas generales del proyecto.

Plan de mejoramiento

Son las acciones que debe tomar la administración con base en los resultados de auditorías para corregir situaciones observadas por la Contraloría Territorial.

Plan de trabajo

Documento en el que reporta el conocimiento inicial del sujeto de control, proponen esquema de trabajo, cronograma de actividades y alcance de la auditoría.

Procedimiento

Son planes que establecen un método obligatorio para realizar las actividades.

Procedimientos de auditoría

Comprobaciones, instrucciones y detalles incluidos en el programa de auditoría, que se deben llevar a cabo en forma sistemática y razonable. Pasos específicos que desarrollara el auditor para examinar la gestión, detectar hallazgos y recopilar la evidencia necesaria.

Proceso

Desarrollo lógico y secuencial de una actividad determinada por fases o etapas, tendiente al logro de un objetivo.

Programa de Auditoría:

Es un plan detallado de la auditoría donde se define el cómo, dónde y el por qué, donde cada uno de ellos se divide en procedimientos. Esquema detallado del trabajo por realizar y los procedimientos a emplear durante la Fase de Ejecución, determinando la extensión y la oportunidad en que serán aplicados, así como los papeles de trabajo que han de ser elaborados. Articulación de procedimientos propios de auditoría financiera, de auditoría de desempeño y auditoría de cumplimiento, y cualquier otro tipo de auditoría especializada que se requiera.

Pruebas de cumplimiento

Es la evaluación de los procedimientos relativos a los controles con el fin de determinar si están siendo aplicados tal como fueron diseñados. Estas pruebas dan el nivel de confianza en los procedimientos prescritos, para determinación de la naturaleza, oportunidad o extensión de las pruebas sustantivas de determinada clase, si se llevaron a cabo los procedimientos necesarios, como se llevaron y quien los realizo.

Pruebas de doble propósito

Pruebas que se realizan para obtener evidencia de que los procedimientos de control interno están siendo aplicados en la forma establecida.

Pruebas sustantivas

Pruebas que permiten determinar y obtener evidencia de errores o irregularidades importantes en la información proporcionada por la administración del sujeto de control respecto a su gestión.

Puntos de control

Unidad básica de gestión fiscal con Autonomía Administrativa, Presupuestal o Contractual, encargada de la administración, operación o utilización de los Recursos Públicos del Orden Nacional o Territorial, independientemente del ámbito geográfico donde realice su gestión.

R

Recursos Públicos

Son los ingresos que percibe el Estado de cualquier naturaleza que sean con el objeto de financiar el gasto Público.

Recuperación

Bienes o derechos devueltos o reembolsados a la entidad auditada.

Referenciación

Sistema de identificación que consiste básicamente en la asignación de códigos a las diferentes hojas en los papeles de trabajo, de tal forma que facilite su manejo.

Rendición de cuenta

Es el deber legal y ético que tiene todo funcionario o persona de responder e informar sobre la administración, manejo y rendimientos de fondos, bienes o recursos Públicos asignados y los resultados en el cumplimiento del mandato que le ha sido conferido.

Responsables de Rendir Cuenta

Todos los funcionarios Públicos y particulares que administren o manejen fondos, bienes o recursos Públicos.

Responder

Obligación que tiene todo funcionario Público y persona que administre y/o maneje fondos, bienes y recursos Públicos, de asumir la responsabilidad que se derive de su gestión fiscal.

Resultado

Expresa el cambio real de la situación inicial medido en términos de los productos o impactos generados, a partir de los objetivos definidos.

S

Sector Público

Segmento de la economía que incluye todos los niveles de la administración pública.

Selectividad

Método objetivo para tomar una muestra representativa de actividades, de manera que los resultados de su evaluación permitan inferir el comportamiento general de la gestión administrativa o fiscal. Significa que no se revisan todas y cada una de las actuaciones

administrativas adelantadas por las entidades o los particulares que manejan fondos o bienes Públicos, sino que utilizando la técnica de muestreo se examina solamente un grupo representativo de operaciones, cuentas u otros procesos relacionados con el gasto Público que, a juicio de las Contralorías, sea suficiente para extraer conclusiones sobre los asuntos atinentes al control fiscal.

Servidor Público

Persona natural vinculada a un organismo Público por un procedimiento electoral, reglamentario o contractual, en cargos previamente creados, para el ejercicio de funciones y deberes señalados por autoridad competente relacionados con los fines y las actividades del Estado.

Sistema de información

Datos básicos y estadísticos indispensables para la elaboración de diagnósticos; formulación de planes, programas y proyectos; construcción de indicadores para el seguimiento y evaluación del plan, y para la toma de decisiones por parte de las correspondientes autoridades.

Sistema de control interno

Conjunto de planes, métodos y procedimientos necesarios para garantizar que las actividades de la entidad se realicen de conformidad con las normas legales; la salvaguarda de los recursos, exactitud y veracidad en la información financiera y administrativa; la eficiencia en las operaciones; la observación de las políticas prescritas, para lograr el cumplimiento de metas y objetivos programados.

Sistemas o herramientas de control

Son metodologías de examen y evaluación que disponen los organismos de control fiscal, para el ejercicio de la función encomendada por la Constitución y la ley en la vigilancia de las entidades Públicas y demás sujetos de control.

Soportes

Documentos, análisis o estudios con los que se establecen y prueban tanto las observaciones de la Contraloría Territorial como las acciones y la valoración de los ahorros y recuperaciones por parte del ente auditado.

Sujeto de control

Entidad o persona que por el manejo de recursos públicos es objeto de fiscalización y responsable de Rendir Cuenta o informes sobre los resultados de su gestión a la Contraloría Territorial.

Supervisión

Actividad que se realiza durante el proceso de auditoría por parte del jefe del equipo de trabajo con el fin de revisar y orientar las labores ejecutadas y los criterios aplicados por los miembros del grupo.

T

Transparencia

Principio según el cual las actividades deben desarrollarse con criterios precisos y concisos; clara identificación de competencias y responsables, con mecanismos de verificación y control y amplia publicación y difusión de los resultados que se obtienen.

Trazabilidad

Se define como la capacidad para seguir la historia, la aplicación o la localización de todo aquello que está bajo consideración. Cuando la trazabilidad sea un requisito, la organización debe controlar y registrar la identificación del producto.

V

Validación

Certificación de la exactitud, precisión, confiabilidad y pertinencia de un hecho.

Z

Zona

Extensión o superficie definida.

BIBLIOGRAFÍA

Audit Office of Finland. (2007). *Performance Audit Manual the National .*Filandia: Audit Office of Finland.

Auditoría Superior de la Federación (ASF). (2012). *Métodos Cuantitativos y Cualitativos Aplicados a la Auditorías.* Ciudad de México, México: Auditoría Superior de la Federación(ASF).

Auditoría Superior de la Federación(ASF). (2015). *Normativa para la Fiscalización Superior Lineamientos- Técnicos de la Auditoría Especial de Desempeño- La Auditoría.* Ciudad México, México: Auditoría Superior de la Federación.

Contraloría General de la República - CGR. (2011). *Guía de auditoría.* Bogotá, Colombia: CGR.

Contraloría General de la República - CGR. (2015). *Guía de Auditoria de la CGR.* Bogotá, Colombia: CGR.

Departamento Nacional de Planeación (DNP). (2009). *Guía Metodología para la Formulación de indicadores.* Bogotá, Colombia: Departamento Nacional de Planeación.

INTOSAI GOV 9100. (2004). *Guía para las Normas de Control interno del Sector Público.* Viena, Austria: INTOSAI.

INTOSAI. (2014). *Guía de Implemantación de las ISSAI - Auditoría de Desempeño.* Lima, Perú: INTOSAI.

ISSAI 100. (2013). *ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público.* Viena, Austria: INTOSAI.

ISSAI 300, I. (2013). *ISSAI 300 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño.* Viena, Austria: INTOSAI.

ISSAI 3000. (2016). *ISSAI 3000 Norma de Auditoría de Desempeño.* Viena, Austria: INTOSAI.

ISSAI 3000. (2004). *Normas y Directrices para la auditoría del Rendimiento Basado en las Normas de Auditoría y la Experiencia Practica de la INTOSAI.*Viena, Austria: INTOSAI.

ISSAI 3100. (2016). *ISSAI 3100 Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing.* Viena, Austria: INTOSAI.

ISSAI 3200. (2016). *ISSAI 3200 Guidelines for the performance auditing process.* Viena, Austria: INTOSAI.

Ley 1474 art. 27. (2011). *Ley 1474 de 12 de julio.* Bogotá, Colombia.

Ley 42, articulo 8 (Congreso de la República 26 de enero de 1993, art. 8).

Netherlands Court of Audit. (2006). *Manual Performence audits.* Netherlands: Netherlands Court of Audit.

NIA-ES 200, Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento (IAASB). (2013). *NIA-ES 200 Objetivos Globales del Auditor Independiente y Realización de la Auditoría de Conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.* Madrid, España: Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento (IAASB).

NIA-ES 240, Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). (2013). *NIA-ES 240 Responsabilidades de Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con Respecto al Fraude.* Madrid, España: Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB).

Pacific Association of Supreme Audit Institutions (PASAI). (2008). *Performance Audit Manual.* New Zeland: Pacific Association of Supreme Audit Institutions.

Padua, J. (2000). *Técnicas de investigación aplicadas a las ciencias sociales.* Ciudad de Mexico, Mexico: Fondo de Cultura Economía.

Roberto Hernández Sampieri, C. F. (2006). *Metodología de la investigación.* Ciudad de México, México: McGraw-Hili.

Secretaría de la función Pública de México. (2013). *Guía de auditoría a resultado de programas mediante la revisión al desempeño.* Ciudad de México, México: Secretaría de la función Pública.

TCU Tribunal de Cuentas de la Unión Brasil. (2010). *Manual de Auditoría de Rendimiento.* Brasilia, Brasil: Tribunal de Cuentas de la Unión Brasil.

Tribunal de Cuenta Europeo. (2013). *Risk Assessment in Performance Audits.* Luxemburgo: Tribunal de Cuenta europeo.

Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil - Instituto Serzedello Correa. (2016). *Clase 1 ¿Que es Auditoría de desempeño?* BRASIL: INSTITUTO SERZEDELLO CORREA.

Tribunal de Cuentas Europeo. (2015). *MANUAL DE AUDITORIA DE GESTIÓN.* Luxemburgo: Tribunal de Cuentas Europeo.