

AUDITORÍA PÚBLICA

EJE 2

Analicemos la situación



NO ← RISK → YES

Etapa 1.....	4
Caso: Entidad de Edificaciones Escolares	5
Objetivos de las auditorías	5
Requerimientos para alcanzar los objetivos	6
Entendimiento del sujeto o tema a auditar.....	7
Modelo Estándar de Control Interno	13
Bibliografía	18

Bienvenidos al eje 2. Iniciaremos recordando la pregunta orientadora: ¿cuáles son los primeros pasos del proceso de control financiero en las entidades públicas y cómo puedo identificar debilidades en la gestión de los recursos públicos?

En relación con la pregunta, el paso inicial del eje es la valoración del riesgo. En esta, el auditor, mediante el conocimiento de la entidad, su entorno y el control interno, determina cuáles son sus prioridades dentro de la auditoría.

También se abordan en el eje los dos primeros elementos del Modelo Estándar de Control Interno (MECI): acuerdos, compromisos o protocolos éticos y desarrollo del talento humano. Estos elementos son la base esencial para el desarrollo de los demás componentes.

Pueden apoyarse en la actividad de aprendizaje “Video con preguntas” sobre la Norma Internacional de Auditoría 315 (identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno) para afianzar los contenidos, así como en la ilustración que se hace por medio de un caso simulado que se va enunciando por fases, el cual busca la reflexión sobre los diferentes elementos.

Para finalizar, la actividad evaluativa, a partir de la lectura del caso, pretende la construcción de aspectos prioritarios que el estudiante identifique.

El control financiero que realiza la Contraloría General de la República (CGR) se lleva a cabo según las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Una auditoría a los estados financieros preparados por entidades sujetas de control implica el desarrollo de tres etapas con enfoque en riesgos, en las cuales es indispensable el uso del juicio y del escepticismo profesional. La primera etapa, valoración del riesgo, es la base estructural para el desarrollo de las demás etapas. Pretende identificar situaciones o hechos con susceptibilidad a errores. En la siguiente etapa, respuesta al riesgo, el auditor diseña y realiza procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto a los riesgos. En la última etapa, informe, el auditor emite opinión sobre la base de la evidencia obtenida. Todo lo anterior se realiza para determinar si los estados financieros fueron preparados de conformidad con el marco de información aplicable.

Etapa 1.



Comenzamos recordando los objetivos de una auditoría con las NIA y cómo alcanzarlos. Seguiremos con la relevancia del entendimiento de la entidad y su entorno para la identificación y valoración de riesgos.

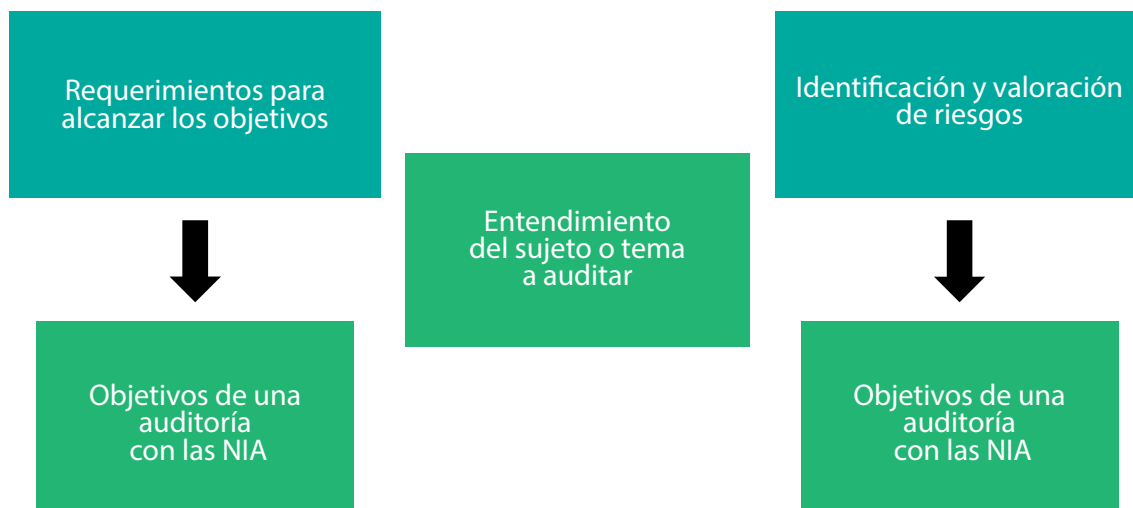


Figura 1. Pasos del abordaje de la etapa 1. Valoración del riesgo
Fuente: propia

Caso: Entidad de Edificaciones Escolares



Caso simulado 1. Contextualización

Para ilustrar los conceptos, empezaremos a desarrollar el caso de la Entidad de Edificaciones Escolares (EEE). Las actividades, los hechos y las circunstancias planteadas corresponden solo a un caso de estudio con fines académicos.

Ahora bien, para iniciar el ejercicio es necesario comprender los objetivos de las auditorías financieras y de cumplimiento.

Objetivos de las auditorías

-**Financiera:** según la NIA 200.11, los objetivos globales del auditor en una auditoría a los estados financieros son:

- Obtener **seguridad razonable** de que los estados financieros están libres o no de incorrección material que permita expresar una opinión sobre su preparación de conformidad con un marco de información financiera aplicable.
- Emitir un informe sobre los estados financieros de conformidad a los hallazgos del auditor.



Seguridad razonable

En el contexto de una auditoría de estados financieros, representa un grado de seguridad alto, aunque no absoluto. Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para alcanzar conclusiones razonables en las cuales basar su opinión (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013a).

-**De cumplimiento:** según la *Guía de Auditoría de Cumplimiento en el Marco de las Normas de Auditoría de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (CGR, 2017)*, esta auditoría tiene como objetivo obtener evidencia para establecer el estado de cumplimiento del asunto o materia en cuestión frente a los criterios establecidos en el alcance de la auditoría, cuyos resultados estarán a disposición de los sujetos de control y los usuarios previstos. Las auditorías de cumplimiento se realizan para determinar si las actividades desarrolladas en torno a la gestión fiscal, las operaciones y la información cumplen los aspectos significativos respecto a la normatividad, los reglamentos o los principios vigentes.

Requerimientos para alcanzar los objetivos

Los requerimientos son orientaciones que se espera que el auditor cumpla para lograr los objetivos. Los siguientes se encuentran incluidos en la NIA 200 (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013a):

-**Requerimientos éticos:** el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, 2009)* establece los principios éticos a aplicar por el auditor en la realización de una auditoría de estados financieros. Estos también son válidos para la auditoría de cumplimiento:

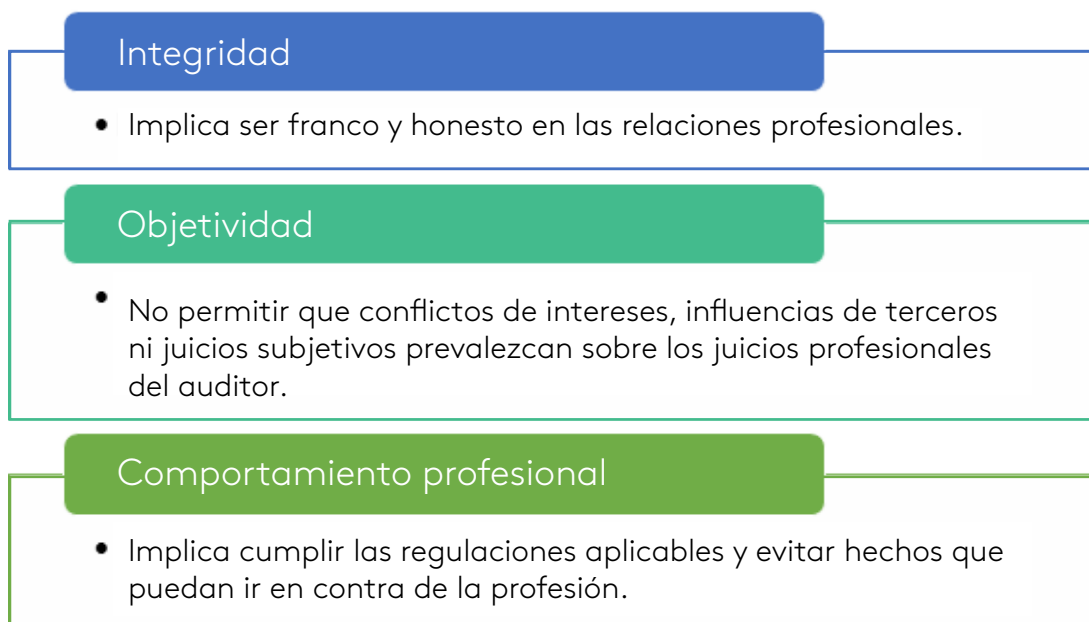


Figura 2. Requerimientos éticos
Fuente: propia

-Escepticismo profesional: durante el desarrollo de la auditoría, el auditor reconoce que pueden existir circunstancias o hechos que supongan que la información contenga incorrecciones materiales. El escepticismo profesional es la habilidad de poner especial atención en circunstancias o hechos que no son incorrecciones, pero pueden indicar posibles incorrecciones. Además, se requiere escepticismo para realizar una valoración de la evidencia de auditoría obtenida.



Estudio de caso

Los auditores del Organismo de Vigilancia de los Recursos Públicos (OVRP) deben actuar con escepticismo al evaluar la información financiera. No se espera que consideren correcta la información presentada hasta que obtengan evidencia de su razonabilidad.

-Juicio profesional: es esencial para la toma de decisiones del auditor, debido a que constantemente se requiere que este interprete y ejecute los requerimientos de las NIA conforme a las circunstancias, utilizando su conocimiento y experiencia.



Estudio de caso

Los auditores del Organismo de Vigilancia de los Recursos Públicos (OVRP) deben actuar con escepticismo al evaluar la información financiera. No se espera que consideren correcta la información presentada hasta que obtengan evidencia de su razonabilidad.

-Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría: para alcanzar seguridad razonable, el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente (medida cuantitativa) y adecuada (medida cualitativa), con ello logrará reducir el riesgo de emitir una opinión inadecuada a un nivel bajo.

Entendimiento del sujeto o tema a auditar



Caso simulado 2. Entendimiento de la entidad

Para ilustrar los conceptos, continuaremos desarrollando el caso de la EEE. Las actividades, los hechos y las circunstancias planteadas corresponden solo a un caso de estudio con fines académicos.

Una vez comprendidos los objetivos de la auditoría y los requerimientos relacionados para lograr su cumplimiento, es necesario iniciar con la etapa de conocimiento del sujeto o tema auditar, la cual se desarrolla con la NIA 315.



¡Importante!

Esta norma explica la importancia del entendimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno en el proceso de auditoría, lo que supone comprender, entre otros, los siguientes aspectos:

- Naturaleza de la entidad, operaciones y estructura.
- Normatividad que debe aplicar en sus operaciones.
- Selección y aplicación de las políticas.
- Control interno de responsabilidad de la administración para garantizar el cumplimiento de los objetivos.
- Factores internos y externos que pueden afectar la organización.

En cuanto a la auditoría de cumplimiento, la *Guía de Auditoría de Cumplimiento de la CGR (2017)* expresa que el auditor debe llegar a una comprensión clara del asunto o materia controlada mediante criterios adecuados.

Criterios

Según la *Guía de Auditoría de Cumplimiento (CGR, 2017)*, un concepto clave que el auditor debe considerar y que se puede denominar de diversas formas es el criterio (el deber ser).



Ejemplo

En una auditoría a los estados financieros, los criterios están dados por los principios o reglas contables establecidos por entidades competentes; sin embargo, en una auditoría de cumplimiento los criterios son diversos.



Figura 3.
Fuente: shutterstock/509490142

La guía establece que el equipo auditor debe determinar los criterios de auditoría que son adecuados y pertinentes para realizar la evaluación de la materia o asunto de auditoría en función a los objetivos de la misma. La identificación de los criterios permite tomar la decisión de cuáles son los parámetros o puntos de referencia apropiados.

Entre las fuentes de criterio que puede utilizar el auditor para fijar los criterios podemos mencionar:

- Leyes.
- Reglamentos.
- Normas presupuestales/presupuestos o créditos aprobados.
- Directivas.
- Decretos.
- Principios de la función administrativa.
- Antecedentes legales y jurisprudenciales.
- Código de ética.
- Orientaciones internas, planes programas o procedimientos.
- Manuales.
- Acuerdos.

Dentro de ese conocimiento es clave comprender el control interno de la organización relevante para la auditoría.

Control interno relevante para la auditoría



¡Importante!

De acuerdo con la NIA 315.12, el auditor debe obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría. La norma hace referencia al control relevante, dado que no todos los controles están relacionados con la información financiera.

En el caso de las entidades del estado, es obligatorio implementar y mantener el MECI, con el fin de proveer herramientas que permitan el cumplimiento de objetivos institucionales, por ende, es probable que en el desarrollo del modelo varias actividades estén encaminadas a garantizar la razonabilidad de la información contable. El auditor debe utilizar su juicio profesional para determinar si un control es relevante para la auditoría. Añade la NIA 315.13 que, al obtener conocimiento de los controles internos relevantes, el auditor evaluará el diseño y determinará su afectividad.



¡Importante!

Sobre la auditoría de cumplimiento, la guía de la CGR (2017) menciona que el equipo de auditoría debe entender y evaluar la confiabilidad del control interno de la entidad en relación con el asunto o materia a auditar, así como valorar los controles que sirven de apoyo al cumplimiento de las leyes, las normas y los reglamentos en evaluación.

Esto significa verificar si el sistema cuenta con 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 una estructura de control no prevenga los principales riesgos inherentes que enfrenta la administración ni detecte o corrija errores e irregularidades significativos en relación con el cumplimiento de los criterios aplicables, con el fin de determinar el nivel de confianza que se le puede otorgar al control interno.

Un instrumento habitual para realizar el conocimiento del control interno se conoce como “prueba de recorrido”. Como indica la guía de la CGR (2017), esta prueba es utilizada por los auditores para identificar riesgos y la existencia de controles en los procedimientos y transacciones que hacen parte del asunto o materia a auditar. El auditor, además de examinar documentos y registros, debe abordar controles manuales y automáticos de un proceso desde su inicio hasta su finalización.



Lectura recomendada

Antes de continuar, lo invitamos a consultar la Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en Auditorías de Pequeñas y Medianas Empresas. Conceptos principales, específicamente la sección “Procedimientos de valoración del riesgo” (pp. 115-125).



Caso simulado 3. Valoración del riesgo

Para ilustrar los conceptos, continuaremos desarrollando el caso de la EEE. Las actividades, los hechos y las circunstancias planteadas corresponden solo a un caso de estudio con fines académicos.

Una vez el auditor conozca la entidad, su entorno y su control interno, tendrá una mejor visión de la organización y del proceso de preparación de los estados financieros. En ese momento, es necesario identificar y valorar los riesgos de incorrección material, lo cual implica, según la NIA 315.15:

- Identificación de los riesgos relevantes que pueden afectar alcanzar los objetivos de la información financiera.
- Valorización de la significatividad: impacto en términos de materialidad de los riesgos.
- Valoración de su probabilidad: número de veces que pudiese repetirse un hecho.

Los procedimientos de valoración del riesgo que realizará el auditor incluirán, entre otros, lo siguiente, según la NIA 315:

-Indagaciones: se deben hacer indagaciones a personas clave de la entidad que puedan disponer de información que facilite la identificación de los riesgos de incorrección material por fraude o error. Información relevante procede de la dirección y de otras personas de la entidad con diferentes niveles de autoridad.



Ejemplo

- Las indagaciones a la función de auditoría interna pueden proporcionar información clave acerca de procedimientos de evaluación de auditoría interna aplicados relativos al diseño, la eficacia del control interno y sus resultados.
- Las indagaciones a empleados que participan en la ejecución, procesamiento o registro de transacciones complejas ayudan al auditor a evaluar lo adecuado de la selección y la aplicación política.
- Las indagaciones a asesores jurídicos proporcionan información sobre litigios, cumplimiento de normatividad vigente, indicios de fraude que afecten a la entidad y garantías.

-Procedimientos analíticos: permiten identificar aspectos de la entidad que el auditor no conocía al valorar información agregada o realizar relaciones entre información interna y externa, lo cual facilita la valoración de riesgos de incorrección material. Con ello, el auditor dispone de circunstancias o hechos que pueden ayudar al diseño e implementación de respuestas a los riesgos valorados. Por ejemplo, los procedimientos analíticos pueden ayudar a la identificación de la existencia de transacciones o hechos inusuales, mediante la identificación de variaciones, tendencias o indicadores que alerten sobre cuestiones que pueden tener implicaciones para la auditoría.



Ejemplo

- La información comparable de periodos anteriores.
 - Los resultados previstos de la entidad, como presupuestos y pronósticos, o expectativas del auditor.
 - La información sectorial similar.
- (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013b).

-**Observación e inspección:** la observación e inspección dan soporte a las indagaciones y proporcionan información acerca de la entidad y su entorno.



Ejemplo

El auditor puede observar o inspeccionar:

- Las operaciones principales o las que, a su juicio, requieran atención.
- Documentos, manuales de procesos y procedimientos.
- Informes preparados por la dirección e informes de control interno, gestión o estados financieros intermedios.
- Actas.
- Bodegas, locales e instalaciones.

Una herramienta que resume la identificación y valoración del riesgo puede consultarse a continuación:



Figura 4. Mapa de valoración de riesgo
Fuente: propia

En la herramienta, el auditor debe establecer o priorizar, de acuerdo con el conocimiento, las áreas, las transacciones o los procesos que, a su juicio, tienen una mayor probabilidad de riesgo de incorrección, con el fin de determinar la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos que debe realizar en la siguiente etapa.

Algunos ejemplos de condiciones o hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material, según la NIA 315, son:

- Operaciones en regiones económicamente inestables o de limitada reputación.
- Operaciones complejas o bajo nuevas regulaciones.
- Cambios en la entidad, reorganizaciones o hechos inusuales.
- Existencia de alianzas, contratos o convenios y de negocios conjuntos complejos, inusuales o con indicios de incumplimientos.
- Falta de personal calificado en áreas clave, incluida la contable.
- Cambios en personal clave.
- Deficiencias reiteradas en el control interno que no merecieron atención de la dirección.
- Incongruencias entre la estrategia y la ejecución de planes, proyectos o actividades, incluidas las relacionadas con las tecnologías de información (TI).
- Cambios en el entorno de las TI.
- Indagaciones sobre las actuaciones de la entidad por entes de control.
- Incorrecciones anteriores, tendencias de errores o ajustes.
- Transacciones no rutinarias.
- Litigios pendientes.

Modelo Estándar de Control Interno

Otro de los mecanismos con los que cuentan las entidades estatales para garantizar el cumplimiento de sus objetivos, distinto al control fiscal (externo) que realiza la CGR, es el MECI, el cual es de obligatoria aplicación. Este establece y orienta políticas, procedimientos, actividades y mecanismos para prevenir hechos que afecten el logro de los objetivos.



Caso simulado 4. MECI en EEE

Para ilustrar los conceptos, continuaremos desarrollando el caso de la EEE. Las actividades, los hechos y las circunstancias planteadas corresponden solo a un caso de estudio con fines académicos.



Lectura recomendada

Antes de continuar, lo invitamos a consultar el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, específicamente de la página 11 a la 23.

El MECI se rige por principios entendidos como los fundamentos que garantizan la efectividad del modelo. Estos deben ser aplicados a cada uno de los elementos allí previstos.



Figura 5. Principios que rigen el MECI
Fuente: propia

-**Autocontrol:** capacidad de los servidores de la organización estatal para evaluar y controlar su trabajo, detectar posibles incorrecciones y efectuar correctivos oportunos para lograr el adecuado cumplimiento de los resultados esperados.

-**Autorregulación:** capacidad de las organizaciones para desarrollar y aplicar políticas y procedimientos que permitan el desarrollo e implementación del control interno.

-**Autogestión:** capacidad de las entidades para organizar, coordinar, ejecutar y evaluar de manera efectiva la función que le ha sido asignada legalmente.

Estructura del MECI

La estructura del MECI busca alcanzar el cumplimiento de sus objetivos institucionales.



Figura 6. Estructura del Modelo Estándar de Control Interno
Fuente: Departamento Administrativo de la Función Pública (2014)



Lectura recomendada

Antes de iniciar, lo invitamos a consultar el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, específicamente de la página 36 a la 23.

Dos módulos

- Planeación y gestión.
- Evaluación y seguimiento.

Seis componentes

Para Planeación y gestión:

- Talento humano.
- Direccionamiento estratégico.
- Administración del riesgo.

Para Evaluación y seguimiento:

- Autoevaluación institucional.
- Auditoría interna.
- Planes de mejoramiento.

Trece elementos

En Talento humano:

- Acuerdos, compromisos o protocolos éticos.
- Desarrollo del talento humano.

En Direccionamiento estratégico:

- Planes, programas y proyectos.
- Modelo de operación por procesos.
- Estructura organizacional.
- Indicadores de gestión.
- Políticas de operación.

En Administración del riesgo:

- Políticas de administración del riesgo.
- Identificación del riesgo.
- Análisis y valoración del riesgo.

En Autoevaluación institucional:

- Autoevaluación del control y gestión.

En Auditoría interna:

- Función de auditoría interna.

En Planes de mejoramiento:

- Documento plan de mejoramiento.



Lectura recomendada

Para este ejercicio desarrollaremos los elementos del modelo; sin embargo, es importante que se examine con detalle lo requerido en los módulos y componentes que son el marco del desarrollo de los elementos, incluidos en el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, específicamente en las páginas 36, 37, 46 y 69 (módulos) y 86, 87, 94 y 106 (componentes).



Caso simulado 5. MECI en EEE Componente talento humano

Para ilustrar los conceptos, continuaremos desarrollando el caso de la EEE. Las actividades, los hechos y las circunstancias planteadas corresponden solo a un caso de estudio con fines académicos.

Acuerdos, compromisos o protocolos éticos

Este elemento busca establecer un estándar de conducta. Para su desarrollo, se prevé utilizar herramientas como declaraciones que vayan en concordancia con la consecución de los objetivos de la entidad, manteniendo la coherencia de la gestión con los principios constitucionales, las leyes y la finalidad social del Estado.



Estudio de caso

Para desarrollar este elemento, la EEE debe: preparar un documento con los principios y valores de la entidad y de sus colaboradores, dado que el documento no existe y se debe adoptar mediante resolución. Seguidamente, debe establecer estrategias de socialización. Se sugiere enviar un correo cada 15 días y hacer publicaciones en las carteleras de cada piso.



Figura 7.
Fuente: shutterstock/319621775

Desarrollo del talento humano

En este elemento se establecen y desarrollan competencias, habilidades y requisitos de los servidores, coherentes con los compromisos requeridos en la selección, inducción, formación y evaluación de desempeño.



Estudio de caso

Para desarrollar este elemento, la EEE debe:

- Desarrollar el manual de funciones y competencias laborales. Actualmente, solo se encuentran desarrollados manuales para los cargos directivos.
- Implementar un plan de capacitación. Existe uno, pero no se desarrolló en el último año, debido a la falta de presupuesto.
- Establecer un programa de inducción y reinducción. Actualmente, solo se entrega un CD a los nuevos servidores.
- Crear un programa de bienestar.
- Crear un plan de estímulos.
- Fortalecer el sistema de evaluación del desempeño. Se realiza una evaluación anual; se sugiere hacer una semestral o trimestral.



Figura 8.

Fuente: shutterstock/319621775

Contraloría General de la República. (2017). *Guía de Auditoría de Cumplimiento en el Marco de las Normas de Auditoría de las Entidades Fiscalizadas Superiores (Issai)*. Recuperado de <http://www.contraloria.gov.co/documents/20181/746968/Gu%C3%ADa+de+Auditor%C3%ADa+de+Cumplimiento.pdf/04ad3d26-49e0-40cf-9040-7eed56bbb316?version=1.0>

Departamento Administrativo de la Función Pública. (2014). *Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014*. Recuperado de <http://www.funcionpublica.gov.co/documents/418537/506911/Manual%20T%C3%A9cnico%20del%20Modelo%20Est%C3%A1ndar%20de%20Control%20Interno%20para%20el%20Estado%20Colombiano%20MECI%202014/065a3838-cc9f-4eeb-a308-21b2a7a040bd>

Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2009). *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*. Recuperado de https://www.icjce.es/adjuntos/codigo_etica_IFAC.pdf

Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2010). *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en Auditorías de Pequeñas y Medianas Empresas. Conceptos principales*. Recuperado de <http://www.ccpq.com.mx/Comisiones/NormasAuditoriaAseguramiento/GUIAS1.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2013a). *Norma Internacional de Auditoría 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20200%20p%20def.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2013b). *Norma Internacional de Auditoría 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20315%20p%20def.pdf>