

# AUDITORÍA PÚBLICA

Daniel Orlando Hurtado

## EJE 3

Pongamos en práctica



Introducción . . . . .	3
Etapa 2. Respuesta al riesgo . . . . .	4
Principales procedimientos para obtener evidencia. . . . .	7
Confirmación externa positiva . . . . .	8
Recálculo . . . . .	9
Reejecución . . . . .	9
Inspección. . . . .	9
Evidencia suficiente y adecuada . . . . .	9
Otros atributos de la evidencia . . . . .	11
Respuesta al riesgo MECI. . . . .	12
Planes, programas y proyectos . . . . .	13
Modelo de operación por procesos . . . . .	13
Estructura organizacional . . . . .	13
Indicadores de gestión . . . . .	13
Políticas de operación . . . . .	14
Políticas de administración del riesgo . . . . .	14
Identificación del riesgo . . . . .	15
Análisis del riesgo . . . . .	15
Valoración del riesgo. . . . .	16
Bibliografía . . . . .	17

Bienvenidos al eje 3. Recordamos la pregunta orientadora: ante indicios, debilidades, circunstancias o hechos que ponen en riesgo los recursos públicos, ¿qué herramientas tienen el Estado y las entidades públicas para garantizar su adecuado manejo?

En relación con la pregunta, la etapa que sigue a la valoración del riesgo es la respuesta al riesgo. Esta se materializa mediante la realización de procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada. Los procedimientos dependen del juicio profesional del auditor.

En este eje también se abordan los elementos del MECI correspondientes a los componentes Direccionamiento estratégico y Administración del riesgo: Planes, programas y proyectos, Modelo de operación por procesos, Estructura organizacional, Indicadores de gestión, Políticas de operación, Políticas de administración del riesgo, Identificación del riesgo y Análisis y valoración del riesgo.

Pueden apoyarse en la actividad de aprendizaje “Pareo”, la cual considera conceptos importantes respecto a los procedimientos de auditoría de la NIA 330: respuesta de auditoría a los riesgos valorados (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013a) y la NIA 500: evidencia de auditoría (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013a).

Para finalizar, la actividad evaluativa, a partir de la lectura del caso, pretende la construcción de procedimientos de auditoría en circunstancias específicas.

¡Estamos atentos a sus inquietudes! No duden en escribir.

# Etapa 2. Respuesta al riesgo



La etapa de respuesta al riesgo o ejecución de la auditoría es la que consume mayor tiempo. Tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada mediante el diseño e implementación de procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos valorados como de incorrección material.

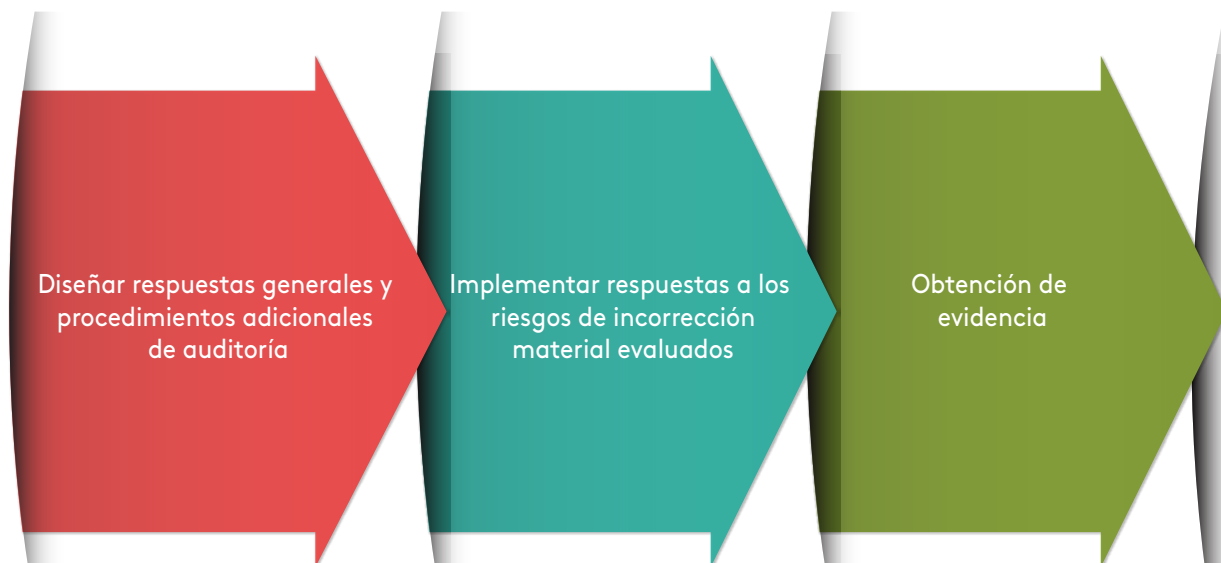


Figura 1. Pasos de la etapa de respuesta al riesgo  
Fuente: propia



## Instrucción

Antes de continuar, veamos un mapa mental interactivo que le permitirá introducirse en esta fase. Se ubica en la página principal del eje.



## Estudio de caso

Entidad de Edificaciones Escolares (EEE)

Los auditores del Organismo de Vigilancia de los Recursos Públicos (OVRP) han identificado un sinnúmero de riesgos de incorrección material, tanto en los estados financieros como en el cumplimiento de normatividad que regula a la EEE. Como tomaron demasiado tiempo en la primera etapa de auditoría (valoración de riesgo), deben diseñar y desarrollar procedimientos que se adapten a sus cortos tiempos. De todos los riesgos, le darán prioridad a tres aspectos que se consideran de probabilidad e impacto alto:

- Reconocimiento de cuentas por cobrar en los estados financieros.
- Gestión en el recaudo del impuesto para las edificaciones escolares (IEE).
- Selección de contratistas que desarrollarán las obras y el seguimiento a su gestión.

Aunque existen otros riesgos identificados, como implementación del MECl, pago de viáticos y liquidación de aportes de nómina, los auditores acordaron priorizar los mencionados.

Ahora, les corresponde diseñar procedimientos sustantivos (pruebas de detalle/analíticos sustantivos) o pruebas de control. Utilizarán un programa estándar de auditoría no modificable de vigencias anteriores, pero, al iniciar su examen, notaron que ninguno de los aspectos se adapta a los riesgos y circunstancias identificados por el equipo para esta vigencia. Por lo tanto, deben emplear su juicio profesional y análisis para desarrollar un plan de auditoría particular que responda de manera apropiada a los riesgos valorados. En una reunión de trabajo un auditor experimentado les dijo: "Por cada hora de planeación invertida al desarrollar un plan adecuado, seguramente ahorran tres o más horas de ejecución".

El auditor enfoca su respuesta al riesgo o diseña e implementa procedimientos así:

- Tratando cada riesgo valorado según su naturaleza, diseñando procedimientos apropiados sustantivos (pruebas de detalle/analíticos sustantivos) o pruebas de control.
- Atendiendo los riesgos valorados por área o materialidad afectada.

Existen tres pasos generales que el auditor debe realizar para desarrollar el plan de auditoría:



Responder a los riesgos valorados al nivel de estados financieros.

Identificar cualquier procedimiento específico que se requiera para áreas de materialidad de los estados financieros.

Determinar qué procedimientos de auditoría se requieren y la extensión de dichos procedimientos.

Figura 2. Pasos generales para desarrollar el plan de auditoría  
Fuente: propia

Una vez el auditor desarrolle los procedimientos de auditoría, obtendrá evidencia que tiene características y consideraciones que se analizarán de acuerdo con lo establecido en la *Guía de auditoría financiera - GAF en el marco de las Normas de Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI* (Contraloría General de la República, 2017), así:

La evidencia de auditoría que soporta la opinión debe ser suficiente y adecuada e incluir tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros como otra adicional. Esta evidencia es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de los procedimientos. También puede incluir información obtenida de otras fuentes como:

- Auditorías anteriores.
- Procedimientos de control.
- Fuentes externas al sujeto de control.

En algunos casos, el auditor utiliza la ausencia o imposibilidad de obtener 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, como evidencia de auditoría, la cual debe ser soportada.

## Principales procedimientos para obtener evidencia



### Lectura complementaria

- Para conocer todos los procedimientos sugeridos por las NIA, lo invitamos a consultar del párrafo A10 al A25 (pp. 5-8) de la [NIA 500](#) (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013b).
- La [NIA 330](#) (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013a) también define procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material: respuestas globales y procedimientos de control y sustantivos. Por considerarlos de suma importancia, lo invitamos a consultar los párrafos 6-23 y las guías A1-A58 del estándar.

## Confirmación externa positiva



Una solicitud de confirmación externa positiva pide a la parte confirmante que conteste al auditor en todos los casos, bien solicitándole que indique su conformidad con la información facilitada o que proporcione información. Generalmente, se espera que una respuesta a una solicitud de confirmación positiva proporcione evidencia de auditoría fiable.

Sin embargo, existe el riesgo de que una parte confirmante pueda contestar a la solicitud de confirmación sin verificar que la información sea correcta. El auditor puede reducir dicho riesgo utilizando solicitudes de confirmación positiva que no indiquen el importe (u otra información) en la solicitud de confirmación y pidiendo a la parte confirmante que cumplimente el importe o proporcione otra información.

Por otra parte, el uso de este tipo de solicitud de confirmación “en blanco” puede dar lugar a porcentajes de respuestas más bajos porque requieren un esfuerzo adicional por parte de la parte confirmante (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013).

El auditor requiere confirmación directa de un tercero sobre un saldo o hecho de la entidad que audita.

17 de febrero de 2018

Señores:

Empresa Estatal de Aguas Azules  
NIT. 111.222.333-4  
Calle Dark Blue 34  
Bogotá

Este requerimiento se envía a ustedes para permitirle a los auditores confirmar el adecuado registro e integridad y presentación de las cuentas por cobrar.

Nuestros estados financieros al 31 de diciembre de 2017 muestran una cuenta por pagar valor de \$736.233.000 con ustedes. Por favor, confirmar a los auditores si este valor está conforme a la información financiera en sus registros a la fecha correspondiente. Si existe alguna diferencia, favor reportar los detalles directamente a nuestros auditores.

Cordialmente,

Entidad de Edificaciones Escolares (EEE)

Representante legal



Figura 3. Modelo de confirmación o circularización externa positiva  
Fuente: propia



## Recálculo

Consiste en comprobar de forma independiente la exactitud de cifras incluidas en los documentos o registros.



### Exactitud

Hace parte de las afirmaciones que el auditor debe utilizar para considerar los distintos tipos de potenciales incorrecciones que pueden ocurrir se pueden clasificar en las tres categorías (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013d).



## Lectura complementaria

Antes de continuar, le recomendamos consultar las afirmaciones, entre ellas exactitud, y sus usos en la auditoría en la [NIA 315](#), específicamente la sección “La utilización de afirmaciones” (párrafo A111, p. 32).

## Reejecución

Implica la ejecución por parte del auditor de procedimientos o controles realizados por la entidad.

## Inspección

Consiste en el examen de registros o de documentos para comparar o contrastar garantizado el adecuado soporte de la información.

## Evidencia suficiente y adecuada

La suficiencia, medida cuantitativa de la evidencia, se refiere a la cantidad necesaria. Esto depende de la valoración de los riesgos realizada por el auditor: a mayores riesgos valorados mayor será la evidencia necesaria. También a mayor calidad, menor podrá ser la cantidad de evidencia.

La adecuación, medida cualitativa, tiene dos propiedades: relevancia y fiabilidad. La relevancia se refiere a la pertinencia de la evidencia en el contexto de la auditoría. La fiabilidad se refiere al origen y la naturaleza de la fuente donde se obtiene. El auditor debe concluir, utilizando su juicio profesional, si ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para sustentar su opinión.

Los tipos de evidencias para la CGR, incluidos en su Guía de Auditoría Financiera (CGR, 2017) son:

<b>ANALÍTICA</b>	<b>1</b>
Surge del análisis de datos agregados, por ejemplo, en comparaciones de estados financieros, operaciones, procesos o transacciones anteriores.	
<b>FÍSICA</b>	<b>2</b>
Se obtiene mediante la inspección directa de actividades, documentos, registros o información relacionada con la auditoría.	
<b>DOCUMENTAL</b>	<b>3</b>
Se extrae de documentos que se originaron o soportan transacciones u operaciones. Se requiere que el auditor valore la confiabilidad de fuentes e información obtenida.	
<b>TESTIMONIAL</b>	<b>4</b>
Es la información obtenida de terceros, a través de cartas o manifestaciones en respuesta a requerimientos o vía entrevistas. Las manifestaciones verbales tienen un valor limitado como evidencia comparadas con las escritas.	
<b>INFORMÁTICA</b>	<b>5</b>
Se obtiene de los sistemas o aplicaciones, instalaciones, tecnologías y soportes informáticos. Requiere determinar la confiabilidad de la misma.	

Figura 4.  
Fuente: propia

## Otros atributos de la evidencia

- **Competente:** se refiere a la confiabilidad y validez de la información. Por ello, el auditor considerará si existen circunstancias que lo hagan dudar de la integridad de la evidencia. Si observa tales circunstancias, debe obtener evidencia adicional.



### Ejemplo

Para evaluar si la evidencia es competente, el auditor, utilizando su juicio profesional, puede considerar:

- Si se obtiene de fuentes independientes al auditado.
- Si se ha establecido un control interno adecuado (así la evidencia es más confiable).
- Los documentos originales son más confiables que las copias.
- La evidencia testimonial obtenida en ambientes libres de presión tiene mayor crédito que la alcanzada en otras circunstancias.

- **Oportuna:** se refiere al momento en que se obtiene o al alcance del procedimiento de auditoría. Como resultado de los procedimientos, los auditores de la CGR comunicarán a la entidad, si lo consideran pertinente, observaciones con la descripción de la situación, así:

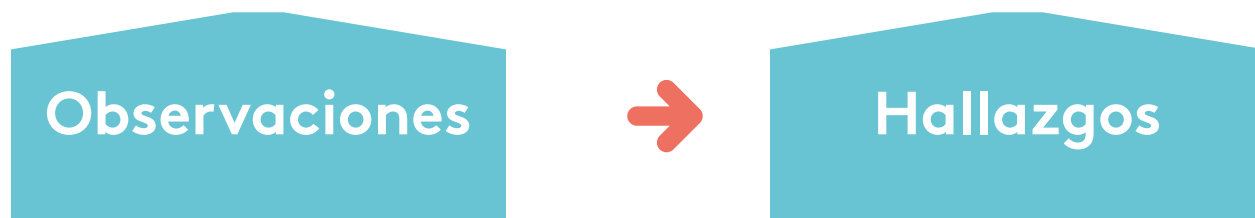


Figura 5.  
Fuente: propia

- **Comunicación de observaciones**

Se deberá comunicar a los responsables de la administración del sujeto de control las incorrecciones encontradas en forma de observaciones. Con esta comunicación, la administración del sujeto de control podrá proporcionar información en relación con las observaciones comunicadas, para lo cual tendrá un plazo máximo de cinco días hábiles siguientes a la fecha de radicación de la comunicación.

- **Configuración de hallazgos**

Una vez recibida la respuesta a las observaciones por parte del sujeto de control, el auditor procederá a efectuar el análisis y determinará si existe o no un hallazgo, el cual podrá tener connotaciones administrativas, fiscales, disciplinarias o penales.

La CGR estableció que todos los hallazgos determinados por la CGR son administrativos, sin perjuicio de los efectos fiscales, penales y disciplinarios que se determinen.

## Tipos de hallazgos definidos por la CGR (2007)

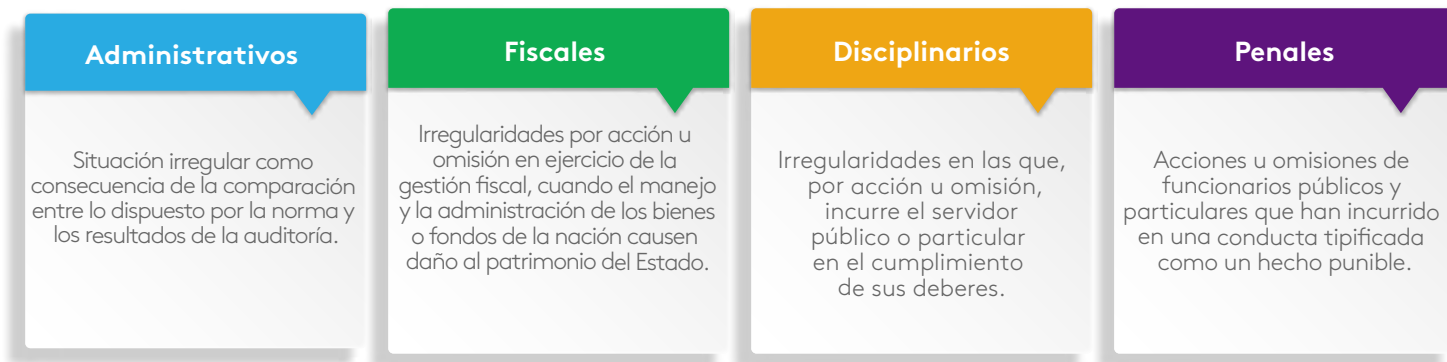


Figura 6.  
Fuente: propia

## Respuesta al riesgo MECI



### Estudio de caso

Entidad de Edificaciones Escolares (EEE)

MECI: componente Direccionamiento estratégico en EEE

La dirección de la EEE parece tener claros los objetivos que se deben alcanzar, pero las actividades desarrolladas al interior no están articuladas ni organizadas. En ocasiones, se da una instrucción a un grupo de empleados para que inicie un proyecto, pero transcurridas un par de semanas la instrucción cambia a desarrollar actividades no previstas, pero "de especial interés para la Entidad." Esto genera una gran molestia al interior de la organización.

El trimestre pasado un grupo interdisciplinar de servidores organizó un ambicioso plan de comunicación para acercar las actividades de la EEE a la comunidad, el cual buscaba identificar iniciativas favorables e involucrar a más miembros de la población. Luego de meses de arduo trabajo y múltiples reuniones, un asesor comunicó que no disponían de presupuesto para financiar el proyecto y que este debía posponerse para el siguiente año.

Adicionalmente, algunos colaboradores están desconcertados. Mencionan que los asesores parecen actuar como mayor autoridad y decisión que el director, a tal punto de contradecirlo y desautorizarlo en temas específicos.

## Planes, programas y proyectos

La planeación es una herramienta dinámica que posibilita a las entidades proyectarse a largo, mediano y corto plazo, lo cual demanda que se establezcan programas, proyectos y actividades coherentes con sus objetivos institucionales. Dichas actividades deben contar con recursos previstos en los presupuestos que garanticen su ejecución.

## Modelo de operación por procesos



### Estudio de caso

Para desarrollar este elemento, la EEE debe:

- Mejorar el proceso de planeación, diseñando y ejecutando planes, programas y proyectos alineados con los objetivos de la EEE.
- Revisar la misión y visión de la EEE para adoptarla y publicarla.
- Establecer claros objetivos institucionales.
- Establecer y desarrollar planes, programas y proyectos.

Consiste en organizar de forma lógica y estandarizada las actividades institucionales para que las operaciones se realicen de manera continua.

## Estructura organizacional

Configura articuladamente cargos, funciones y responsabilidades para orientar y ejecutar los procesos y actividades. Para ello, se deben estructurar y organizar todos los servidores de la entidad mediante manuales específicos de funciones y competencias.



### Estudio de caso

Para desarrollar este elemento, la EEE debe:

- Definir una estructura organizacional funcional para ayudar a la gestión por procesos.
- Desarrollar un manual de funciones y competencias.

## Indicadores de gestión

Herramientas que ayudan a evaluar la gestión de la entidad. Se deben definir variables sujetas a medición y construir indicadores que muestren aspectos relevantes respecto al logro de los objetivos.



## Estudio de caso

Para desarrollar este elemento, la EEE debe:

- Definir indicadores que determinen el avance de la ejecución de los planes, programas y proyectos.
- Establecer mecanismos de seguimiento y acciones posteriores a los indicadores.

### Políticas de operación

Instrumentos que tienen como objetivo facilitar la ejecución de las operaciones mediante orientaciones que establecen parámetros y límites para lograr un resultado adecuado.



## Estudio de caso

Para desarrollar este elemento, la EEE debe:

- Establecer y divulgar políticas de operación iniciando por las operaciones más representativas.
- Actualizar los manuales operativos y establecer las operaciones que requieren uno.

### Políticas de administración del riesgo

Establecen el tratamiento de situaciones que afecten los objetivos institucionales en las operaciones y actividades de la entidad. Permiten tomar mejores decisiones, establecer lineamientos y crear controles para mitigar situaciones.



## Estudio de caso

Para desarrollar este elemento, la EEE debe:

- Definir políticas para el manejo de los riesgos.
- Diseñar, preparar y divulgar mapas de riesgos institucionales para las actividades.

## Identificación del riesgo

Herramientas para identificar causas, hechos o circunstancias que, por su probabilidad e impacto, merecen atención debido a que afectan el logro de los objetivos. Requiere construir un inventario de posibles hechos que afecten cada actividad que desarrolla la entidad.



### Estudio de caso

Para desarrollar este elemento, la EEE debe:

- Identificar los factores internos y externos de riesgo.
- Identificar los riesgos en los procesos que puedan afectar el cumplimiento de objetivos de la entidad.

## Análisis del riesgo



El modelo COSO de control interno - marco integrado resumen ejecutivo 2013 incluye dos componentes equivalentes en MECI:

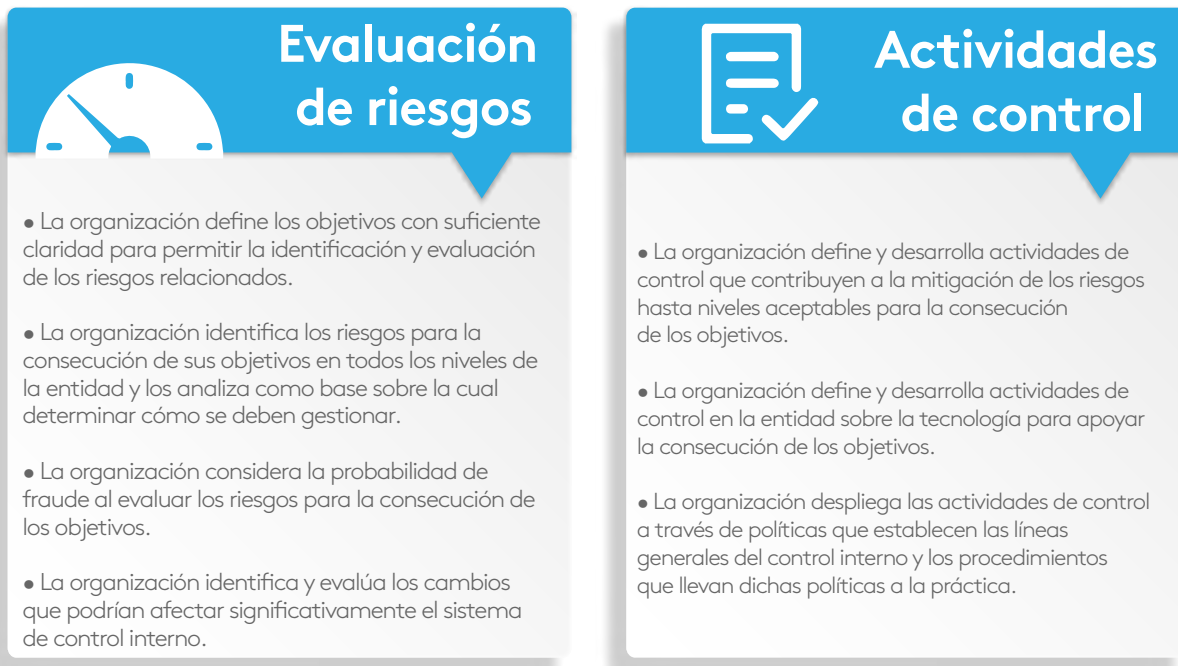


Figura 7.  
Fuente: propia

El análisis del riesgo busca establecer cuantitativa y cualitativamente la probabilidad y las consecuencias de los riesgos identificados para clasificarlos y tratarlos adecuadamente:

- Probabilidad: posibilidad de ocurrencia del riesgo. Número de veces que se puede repetir el hecho en un lapso de tiempo, considerando la presencia de factores internos, por ejemplo, fallas en controles internos y externos que pueden favorecer el riesgo.
- Impacto: consecuencias de la materialización del riesgo.

Para adelantar el análisis, se deben considerar:

- Calificación del riesgo: cuantificación de la estimación de la probabilidad e impacto que puede causar la materialización del riesgo.
- Evaluación del riesgo: establece el grado de exposición a los riesgos para clasificarlos como aceptables, moderados, importantes o inaceptables y fijar las prioridades para su tratamiento.

### Valoración del riesgo

Confronta la evaluación del riesgo con los controles identificados en la entidad. Para esto, se requiere comprender los controles establecidos, así:

- Describir los preventivos o correctivos.
- Documentados o informales.
- Establecer un *ranking de efectividad*.



### Estudio de caso

Para desarrollar este elemento, la EEE debe:

- Realizar un análisis de los riesgos para cada actividad.
- Evaluar los controles existentes.
- Valorar el riesgo.



Contraloría General de la República. (2007). *Revocatoria directa del dictamen integral que contienen los informes de auditoría (80112 – IE 49958)*. Recuperado de <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/Novitas167/FileNovitas167/CGR49958-2008.pdf>

Contraloría General de la República. (2017). *Guía de Auditoría Financiera - GAF en el marco de las Normas de Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores – ISSAI*. Recuperado de <http://www.contraloria.gov.co/documents/20181/694781/0.+Gu%C3%ADa+de+Auditor%C3%ADa+Financiera.pdf/303b8189-820a-4e05-869f-fa7de6ef4101?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>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2013a). *Norma Internacional de Auditoría NIA 330. Respuesta del auditor a los riesgos valorados*. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20330%20p%20def.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2013b). *Norma Internacional de Auditoría 500. Evidencia de auditoría*. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20500%20p%20def.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2013c). *Norma Internacional de Auditoría 505. Confirmaciones externas*. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20505%20p%20def.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2013d). *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>