



OPPCF

Observatorio de Política
Pública del Control Fiscal

TRANSFORMACIONES Y CONTINUIDADES EN LAS INSTITUCIONES DE CONTROL FISCAL



AUDITORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA - COLOMBIA

Control fiscal para la paz



CAPÍTULO V

LEGISLACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE CONTROL INTERNO Y FISCAL - INTOSAI

INTERNATIONAL STANDARDS: THE TERMS OF INTERNAL AND FISCAL CONTROL – INTOSAI

150

DIANA MAITE BAYONA ARISTIZABAL²⁰

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. NORMAS DE CONTROL INTERNO. 2.1. Generales. 2.2. Específicas. 3. CONTROL INTERNO. 3.1. Componentes del control interno. 3.2. Actividades de control. 4. ESTRUCTURAS. 5. AUDITORÍA INTERNA. 6. AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO 7.. AUDITORÍA FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO. 8. CONCLUSIONES. 9. BIBLIOGRAFÍA.

SUMMARY. 1. INTRODUCTION. 2. INTERNAL CONTROL STANDARDS. 2.1. Generals. 2.2. Specific. 3. INTERNAL CONTROL. 3.1. Components of the internal control 3.2. Internal control activities 4. STRUCTURES. 5. INTERNAL AUDITING. 6. PUBLIC-SECTOR AUDITING. 7. FINANCIAL AUDITING IN THE PUBLIC-SECTOR. 8. CONCLUSIONS. 9. BIBLIOGRAPHY.

Resumen: El presente capítulo pretende abordar los estándares internacionales producidos por la Organización Internacional de Instituciones Fiscalizadoras superiores (INTOSAI), conocida como una organización no gubernamental con un status especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, autónomo, independiente y apolítico que

²⁰ Abogada, especialista en ciencias penales y criminológicas de la Universidad Externado de Colombia. Investigadora la Universidad Santo Tomás de Bogotá. Proyecto vinculado en las líneas de investigación: Francisco de Vittoria e investigación socio-humanística del derecho adscritas a la Facultad de Derecho. Producto de Proyecto de investigación "Observatorio de Política Pública del Control Fiscal" adscrito –según convenio.- a la Auditoría General de la República y la Universidad Santo Tomás de Bogotá.

agrupa más de un millar de países del mundo. Tiene como finalidad, mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior con miras a fortalecer el desempeño y las competencias de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), en general, y de los procedimientos de fiscalización pública adelantados por entidades gubernamentales de los Estados miembro, en particular.

Abstract. This chapter aims to address the international standards produced by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), known as a non-governmental organization with a special status with the United Nations Economic, Social and Economic Council, autonomous, independent and apolitical that brings together more from a thousand countries of the world. Its purpose is to improve worldwide public external auditing with a view to strengthening the performance and competencies of the Supreme Audit Institutions (SAIs), in general, and of the public inspection procedures carried out by government entities of the member states, in particular.

Palabras Clave: Control interno, Control fiscal, auditoría, INTOSAI.

Keywords. Internal control, fiscal control, auditing, INTOSAI.

Abreviaturas.

EFS: Entidades Fiscalizadoras Superiores.

INTOSAI: Organización Internacional de Instituciones Fiscalizadoras Superiores.

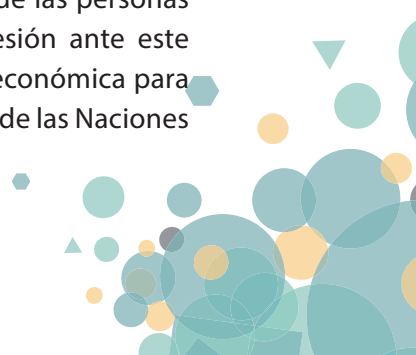
IIA: Instituto de Auditores Internos.

NIA: Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

La legislación internacional, entendida esta como el conjunto de disposiciones y orientaciones construido sobre la base de buenas prácticas estatales en el desarrollo económico, social y de control tanto a nivel latinoamericano como a nivel global, constituye un valioso instrumentos para la construcción de políticas públicas, así como, de los lineamientos y procedimientos pertinentes en materia de control fiscal.

En esta última materia son referentes tres (3) organismos internacionales principales, a saber, i) La organización para la cooperación y el desarrollo económicos (OCDE), propende por la promoción de políticas que mejore el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo («La OCDE - OECD», s. f.). Colombia ratificó la adhesión ante este organismo el pasado 30 de mayo de 2018 en París, Francia, ii) La comisión económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), es una de las cinco comisiones regionales de las Naciones



Unidas. Su objetivo es contribuir al desarrollo económico y social de América Latina y el Caribe, mediante la coordinación y el refuerzo de las acciones conjuntas en estos asuntos (Caribe, 2014), y la Organización Internacional de Instituciones Fiscalizadoras superiores (INTOSAI), es una organización no gubernamental con un status especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, autónomo, independiente y apolítico que agrupa más de un millar de países del mundo. Tiene como finalidad, mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior con miras a fortalecer el desempeño y las competencias de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), en general, y de los procedimientos de fiscalización pública adelantados por entidades gubernamentales de los Estados miembro, en particular («INTOSAI.org: Acerca de nosotros», s. f.)

Las disposiciones contenidas en la legislación internacional, sobretudo las relacionadas con procesos de auditoría interna o control interno (proceso auditor) son un referente importante para el diseño y ejecución de las políticas locales en esta materia. Su fortalecimiento contribuye al perfeccionamiento del sistema con miras a evitar la presencia de situaciones irregulares que puedan implicar errores sustanciales, fraudes o delitos relacionados con la inversión de los dineros públicos.

Sobre este último aspecto, existe y se incrementa un sentimiento de desconfianza colectiva -sobre todo en los países latinoamericanos- en el que los ciudadanos contribuyen al sostenimiento del Estado a través de, entre otros, el pago de los tributos, sin recibir, por lo menos de la forma adecuada, la reinversión de esos dineros en planes o políticas que contribuyan a la consolidación de los derechos fundamentales básicos en un Estado Social y Democrático de Derecho. Es menester entonces crear y fortalecer mecanismos idóneos, eficientes y eficaces en el seguimiento al manejo de los recursos públicos en cabeza de las instituciones que el Estado ha creado para tal fin.

El Marco de Normas Profesionales de la INTOSAI tiene cuatro niveles. El Nivel 1 contiene los principios fundamentales del marco. El Nivel 2 (ISSAIs 10-99) establece los requisitos previos para el funcionamiento apropiado y la conducta profesional de las EFS, en términos de consideraciones organizacionales, que incluyen independencia, transparencia y rendición de cuentas, ética, y control de calidad, las cuales son relevantes para todas las auditorías llevadas a cabo por las EFS. Los Niveles 3 y 4 se refieren a la conducción de auditorías individuales e incluyen principios profesionales generalmente reconocidos que respaldan la fiscalización eficaz e independiente de las entidades del sector público. (INTOSAI P. d., 2013, p. 1).

El presente escrito consolida el contenido de más de un centenar de documentos que reglamentan el control fiscal a nivel internacional. Cuenta con ejemplos concretos de

implementación y desarrollo de actividades del control, así como, con consideraciones propias del fisco como las auditorías internas y externas en el sector público y los principios que orientan de la labor de auditoría. Está dirigido principalmente a las instituciones y funcionarios encargados del proceso auditor a nivel gubernamental, con miras a que evalúen la idoneidad y aplicabilidad de los procesos nacionales del control fiscal, así como, a la comunidad en general para que conozca, en términos muy generales, los conceptos, protocolos, procedimientos y fines que, bajo estándares de calidad, persigue el proceso de auditoría en el sector público.

Es así como el presente documento contribuye a los objetivos del Observatorio de Política Pública de Control Fiscal – OPPCF, creado por la Auditoría General de la República, en tanto que, involucra a la ciudadanía en los procesos de seguimiento, monitoreo y control de los dineros públicos, mediante la consideración de que el control fiscal constituye un derecho y garantía en poder de la comunidad, dotada de las herramientas que contribuyan a la comprensión del mismo en todas sus dimensiones.

1. Normas De Control Interno.

Cualquier construcción de políticas debe cimentarse sobre un cuerpo normativo que fije los lineamientos teleológicos del proceso que se pretende implementar. La gestión del control interno no es la excepción y por tanto la INTOSAI (INTOSAI S. -c., 1998) ha establecido aquellas que son propias en procesos de esta naturaleza.

1. Generales.

La INTOSAI, ha considerado la existencia de por lo menos cinco (5) normas generales en las entidades públicas que orienten la construcción del proceso y la estructura del control fiscal, a saber, i) garantía razonable; ii) respaldo; iii) integridad y competencia, iv) objetivos de control y, v) vigilancia de los controles (issai.org, 1998).

1.1 Garantía razonable.

Las estructuras de control interno de las entidades públicas deben proveer a todos los estamentos, un nivel de confianza razonable en que los objetivos propuestos por la entidad se van a cumplir. Se trata de una confianza fincada en la valoración de costos, beneficios y riesgos propios de las actividades del organismo (INTOSAI S. -c., 1998).

En la experiencia de algunos países miembros de la INTOSAI, esta norma se garantiza a partir de múltiples frentes. En Nueva Zelanda por ejemplo, a partir del trabajo y subsecuente informes de cada uno de los líderes de Departamentos en la rendición de cuentas de la información financiera. Así, la responsabilidad de controlar el manejo de los fondos públicos,



no recae únicamente en el funcionario general encargado de los asuntos administrativos y financieros, sino en cada uno de los directores que tienen relación directa o indirecta con el gasto de los recursos. Esto permitirá obtener una visión global del sistema financiero a partir de la sumatoria de los análisis parcializados de su ejecución (nivel micro de garantía). Por su parte la constitución japonesa contempla la obligación anual de rendición de cuentas en la que el Consejo de Ministros presentan – soportados en informes de auditoría anual- las cuentas de ingresos y gastos del Estado (nivel macro de garantía) (INTOSAI S. -c., 1998). Para conocer en detalle el proceso de rendición de cuentas en la administración, consulte el documento de la INTOSAI: Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government (INTOSAI S. C., 2001).

En otros países como la República de Sudáfrica, la norma general no se garantiza en tanto que los cambios periódicos a nivel gubernamental tanto en la delegación de las actividades, como en la asignación de responsabilidades dificultan su eficacia. No obstante se reconoce la necesidad de consolidación y se implementan estrategias que, desde lo particular, puedan impactar la confianza en la consecución de los objetivos de las entidades públicas (INTOSAI S. -c., 1998)

1.2 Respaldo.

154

La segunda regla de oro para el eficiente funcionamiento del control fiscal lo constituye la actitud positiva (no idealista) y de apoyo a los controles internos por parte de todas las personas que intervienen en las actividades de la entidad. El interés individual, y la suma de estos para consolidar un interés colectivo del control deberán mantenerse en todo momento. Esta norma inicia con los gerentes y administradores y se distribuye a todo el personal a cargo, de modo tal, que se evidencie el compromiso institucional (INTOSAI S. -c., 1998).

Esta norma es de especial importancia en tanto que, del compromiso y consistencia de las funciones de los miembros de una organización dependerá la consecución de los objetivos de la misma. Algunos países miembros de la INTOSAI (Estados Unidos e Islandia por ejemplo), han identificado la falla en la implementación de la norma de respaldo, cuando se evidencia la indiferencia o falta de compromiso de sus miembros en el desarrollo de las actividades cotidianas al punto de generar graves crisis económicas y operativas. Para hacer frente a ello ambos países promulgaron leyes encaminadas a controlar y auditar actividades financieras, indispensables para el desarrollo y mantenimiento nacional (INTOSAI S. -c., 1998).

1.3 Integridad y competencia.

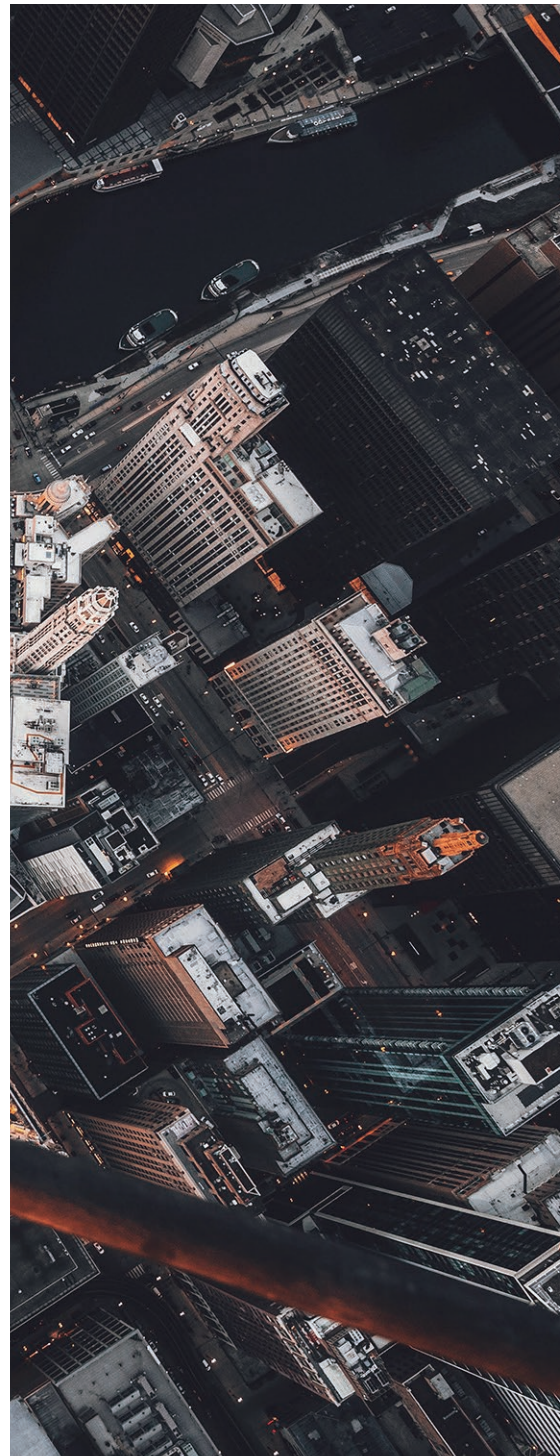
Todo el personal de una entidad, sobre todo si se trata de una entidad pública, debe estar cualificado ética y profesionalmente para el cargo que ocupa. Aunque parezca un elemento

insignificante, la integridad personal y la capacidad de comprender y utilizar controles para el desarrollo de las funciones constituye un requisito *sine qua non* para la efectividad de la actividad de control interno. Contar con personal cualificado ética y profesionalmente evita de antemano la presencia - por lo menos de manera masificada - de fenómenos como el fraude, los errores y la corrupción (INTOSAI S. -c., 1998).

Igual tratamiento merece la competencia, entendida esta como los conocimientos procedimentales, técnicos, operativos, entre otros, necesarios para el ejercicio del cargo asumido. La capacitación constante de los funcionarios, la evaluación de resultados obtenidos y el sistema de premios por rendimiento laboral son métodos adecuados para garantizar el cumplimiento de esta norma. En China por ejemplo, se ha implementado el procedimiento de “*certificación para el cargo*” como requisito de procedibilidad para asumir determinada actividad al interior de una entidad pública. (INTOSAI S. -c., 1998).

Las EFS, en tanto que fungen como modelo de confianza y credibilidad a nivel nacional, deben tener un código de ética que guíe los procedimientos de auditorías del sector público. Para mayor información sobre este aspecto consulte el documento, código de ética de la INTOSAI (issai.org, 1998).

1.4 Objetivos del control.



Para poder comprender e implementar el control interno, al punto de interiorizarlo y ajustarlo a las actividades desplegadas por los funcionarios de las entidades públicas, es muy importante que tanto su definición, como sus objetivos, se encuentren definidos de manera clara, completa y comprensible en todos los estamentos de la entidad. No es suficiente con reiterar el compromiso institucional con el control interno si el personal no conoce los motivos por los cuales este es importante.

Muchos de los riesgos generados en las entidades públicas se producen porque los procedimientos o actividades desplegados no son claros, o se contradicen, o son confusos y/o porque sus objetivos no han sido lo suficientemente difundidos para que el conjunto de funcionarios que los materializan puedan identificar los eventos que pudiesen resultar perjudiciales para su consecución. Por tanto, la definición de objetivos alcanzables, sencillos y comprensibles por todos los intervinientes debe ser el punto de partida de la implementación del control interno en las entidades públicas. No importa que se vean obvios o redundantes, lo importante es que se entienda la razón de su existencia y exigencia con claridad (INTOSAI S. -c., 1998).

1.5 Vigilancia de los controles.

156

Puede ocurrir que los objetivos y sistemas del control interno estén perfectamente diseñados en el papel y que hayan sido perfectamente instalados en cada uno de los estamentos de la entidad que los requieren pero que no pasen de ser una mera formalidad contractual. Si los directivos encargados del control en cada una de sus dependencias no efectúan labores de supervisión constante a las actividades de control, este puede devenir en ineficiente y/o ineficaz en la medida que, i) la actividad de control no se aplica en el funcionamiento de la dependencia, ii) no se identifican eventos constitutivos de riesgo para la consecución de los objetivos, iii) no se toman medidas tendientes a mitigar o controlar el riesgo, etc (INTOSAI S. -c., 1998).

El Reino Unido como experiencia en la implementación de esta norma ha recomendado hacer pública la identificación de deficiencias en los controles internos con miras a que el personal encargado de su supervisión tome medidas correctivas con rapidez (INTOSAI S. -c., 1998).

2. Específicas.

Algunos aspectos de la entidad merecen la determinación de normas específicas, por la importancia que su estabilidad constante representa para la existencia y mantenimiento de la institución. INTOSAI ha considerado que son seis (6) los elementos que merecen reglamentación específica, a saber: i) la documentación, ii) registro oportuno y adecuado

de las transacciones y hechos, iii) autorización y ejecución de las transacciones y hechos, iv) división de las tareas, v) supervisión y vi) acceso a los recursos y responsabilidad ante los mismos.

2.1 Documentación.

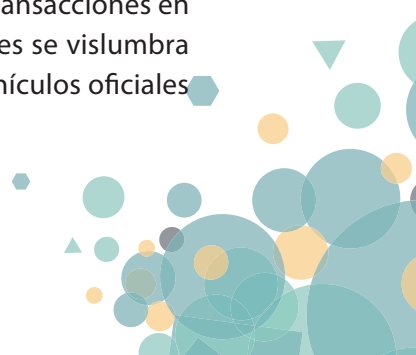
La documentación de las transacciones o sucesos adelantados por la entidad no solo es muestra de buenas prácticas corporativas, sino que sirve para evidenciar la trazabilidad de las actividades adelantadas por la entidad pública. Aunque este objetivo específico debería exigirse en toda clase de persona jurídica, en las entidades públicas, sobre todo, por el manejo de fondos y recursos públicos debe ser una obligación. La información documentada debe dar fe de la transparencia de las operaciones desde su generación hasta su finalización de manera clara, completa y veraz. Así, se cuenta con el soporte necesario para evidenciar el manejo del gasto y la vez, se fortalece la confianza ciudadana en que los tributos están siendo bien distribuidos (INTOSAI S. -c., 1998)

2.2 Registro oportuno y adecuado de transacciones y hechos.

Todas las actividades desplegadas por la entidad pública deben además registrarse en las circunstancias de tiempo, modo y lugar, y según las condiciones particulares en que se generan. El registro tardío o incompleto de las transacciones y sucesos puede conllevar errores de contenido y como consecuencia de ello, a eventos nefastos a la luz de la vista pública. La falta de registro oportuno y correcto de las transacciones pueden desencadenar un sin número de eventos riesgosos para la entidad en tanto que, la falta de registro o el registro incompleto o erróneo de determinada actividad amenaza la fiabilidad de las operaciones. En Estados Unidos por ejemplo, la falta de registro del personal que dejó de pertenecer al ejército norteamericano, conllevó al pago de salario a más de 2.200 personas en el transcurso de varios meses, lo que generó pérdidas alrededor de 7.8 millones de dólares (INTOSAI S. -c., 1998).

2.3 Autorización y ejecución de transacciones y hechos.

Las transacciones y sucesos relevantes, además de estar debida y oportunamente registradas, deberán contar con el aval o autorización de las personas encargadas del manejo de recursos en determinada dependencia dentro de la entidad. La responsabilidad en el manejo del gasto conlleva a la revisión sobre la pertinencia, necesidad y justificación de la transacción o evento a adelantar. No obstante, en la experiencia de países miembro de la INTOSAI como Islandia y Costa Rica, pese a la existencia de esta norma, la autorización de transacciones en actividades innecesarias, impertinentes o aplicadas en intereses individuales se vislumbra con bastante frecuencia. Ejemplo común en ambos Estados, es el uso de vehículos oficiales



para adelantar propósitos personales, en horarios no laborales o por parte de personas ajenas a los beneficiados. China por su parte, ha implementado un proceso de control de las autorizaciones para hacer frente a estas hipótesis (INTOSAI S. -c., 1998).

2.4 División de tareas.

Según INTOSAI, para evitar el riesgo de error, derroche o actos ilícitos en actividades de autorización, tratamiento, registro, revisión y ejecución de transacciones o sucesos es indispensable que el proceso sea manejado por varias personas, así, las fases decisivas serán controladas por quienes intervengan en su realización mediante la segregación de labores. En casos en los que esta norma es de difícil concreción, por ejemplo, tratándose de entidades pequeñas con un número limitado de funcionarios, la recomendación es rotar a los encargados de tal manera que el manejo y control de la actividad no permanezca en cabeza de una sola persona por un largo periodo de tiempo (INTOSAI S. -c., 1998).

En la experiencia adelantada por países miembros de la INTOSAI se ha reconocido la validez de esta norma aunque países como Nueva Zelanda manifiestan que debe manejarse con moderación porque un número grande de personas en procedimientos relativamente sencillos pueden desencadenar otra clase de riesgos como la demora en los procedimientos (INTOSAI S. -c., 1998).

2.5 Supervisión.

Todas las actividades de control interno deben estar en constante monitoreo por parte de los encargados de las dependencias sobre las que este opera. Aunque se ejemplificará en detalle la labor de supervisión en los apéndices subsiguientes, es menester resaltar que un seguimiento constante de las actividades de control garantiza que los procedimientos se desarrollen de manera correcta, oportuna y eficiente. Los supervisores deben implementar estrategias de comunicación con sus empleados así como orientar y formar a su equipo de trabajo para reducir al mínimo la posibilidad de cometer errores o realizar movimientos incorrectos. La aplicación de esta norma es trascendental, por ejemplo, en asuntos como los de ejecución contractual con terceros (INTOSAI S. -c., 1998).

2.6 Acceso a los recursos y responsabilidades ante los mismos.

Algunos aspectos neurálgicos al interior de entidades públicas, sólo pueden ser conocidos y consultados por un número limitado de personas que a su vez, garantizarán la idoneidad e integridad de los mismos. El riesgo de uso inadecuado, o de pérdida o daño de información relevante para la institución podría conllevar a sucesos de malversación o pérdida de recursos públicos. La información confidencial debe ser consultada con una periodicidad promedio y cotejada con la documentación de los procedimientos adelantados. En la experiencia de los

países miembros de INTOSAI, Estados Unidos alertó sobre la falta de controles en los sistemas de información digitales en tanto que estos pueden ser burlados por medios informáticos y reiteró que autorizar a un número plural de funcionarios para realizar operaciones podría facilitar fenómenos como el fraude (INTOSAI S. -c., 1998).

li. Control Interno.

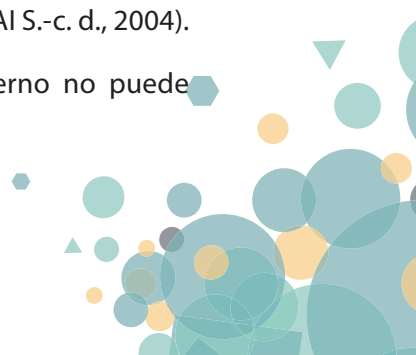
(...)El control interno es un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal y está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los objetivos generales (...) (INTOSAI S.-c. d., 2004, p. 6).

Las instituciones Públicas, encargadas de velar por el cumplimiento de los propósitos estatales y de garantizar los derechos, la prestación periódica y efectiva de servicios y el acceso a la administración de justicia, están llamadas imperiosamente a crear y mantener políticas, mecanismos, procedimientos, protocolos, guías y actividades de control interno tendientes a la maximización de los recursos públicos pero sobre todo, a garantizar la vocación de servicio hacia el interés general en un Estado Social y Democrático de Derecho. La gestión del control interno implica la identificación oportuna de riesgos que permitan mantener la estabilidad en la prestación de los servicios y la previsibilidad de su ocurrencia con miras a adelantar acciones de mejoramiento, contención y/o eliminación de los mismos.

Dicho control será positivo en la medida que los eventos detectados, guíen a la institución a actualización, mejora y eficiencia de sus procedimientos. Se trata de minimizar los riesgos y maximizar las oportunidades (INTOSAI S.-c. d., 2007).

Como proceso intrínseco a las actividades propias de una entidad, el control interno debe construirse, alimentarse, implementarse y mantenerse desde la organización. Todos los procesos deben estar permeados por él. Así, el personal, desde el último en la cadena de producción hasta el gerente, emplearán el control interno en cada una de sus labores, con independencia del rol que desempeñen y/o con la intensidad que el control se manifieste en ellas. Por ejemplo, el Gerente tiene la responsabilidad global del diseño, implantación y supervisión del sistema de control interno – de conformidad con la teleología y los objetivos de la institución – y con miras a evitar la concreción de riesgos presentes o sobrevenientes en la actividad pública (nivel de seguridad razonable, no absoluta), mientras que un miembro del personal determinado sólo deba verificar la ejecución del mismo (INTOSAI S.-c. d., 2004).

Como cualquier proceso dependiente del factor humano, el control interno no puede



garantizar una seguridad absoluta. A la par, existen situaciones que escapan al ámbito de aplicación de este que se tornan imposibles de manejar como el cambio en el personal, la disminución de los recursos en la entidad y los cambios en las políticas, planes y procedimientos gubernamentales y/o locales. Ello implica que el control como actividad dinámica, deberá estar en constante adaptación, actualización y difusión para hacer frente a los riesgos que deba enfrentar (INTOSAI S.-c. d., 2004).

En las instituciones del sector público, los riesgos pueden provenir de fuentes externas a la entidad, condicionando incluso el ajuste de los objetivos generales en un corto periodo de tiempo. Algunos riesgos típicos en las entidades gubernamentales son, cambios generales en la economía que implican menor crecimiento y por tanto menor asignación de recursos para la entidad, reducción en capacidad de ofrecer mayor cantidad y/o cobertura de bienes y servicios, pérdida o malversación de fondos por fraude o corrupción, falla adecuada de la medición del riesgo, falla de contratistas o socios de otras agencias gubernamentales que proporcionan insumos a la entidad, riesgo tecnológicos, falta de herramientas o procesos técnicos inadecuados o desactualizados, retrasos en la ejecución de los proyectos por sobrecostos derivados de recesiones económicas, etc (INTOSAI S.-c. d., 2007).

Lo importante es que el control interno se identifique en cada una de las actividades adelantadas por la organización sin que este sea excesivo o superficial en unas u otras operaciones. Así, deberán implementarse controles altos en actividades que requieran el movimiento de dinero en tanto que de ello deriva la confianza de la ciudadanía en la auditoría del gasto, mientras que en procedimientos administrativos el exceso puede ser perjudicial para el oportuno desarrollo de las actividades de la entidad (INTOSAI S.-c. d., 2004).

Según la administración de riesgos del COSO ERM – Organismo de reconocimiento internacional que establece los marcos reguladores en materia de riesgos y las guías de control interno- citado por INTOSAI, el proceso global del control interno se conoce como *Gestión del Riesgo*, entendido este como,

(...) Proceso efectuado por la junta directiva de una entidad, la gerencia y el personal, que aplica en el planteamiento de la estrategia y a lo largo de la Entidad, está diseñado para identificar eventos potenciales que podrían afectar a la entidad y permite administrar el riesgo dentro de los límites aceptados, proveyendo la seguridad razonable para la consecución de los objetivos de la entidad (...) (2007, p. 11).

1. Componentes del control interno.

Fincado sobre los objetivos generales ya descritos, la gestión de riesgos a partir de procesos de control interno se compone de ocho (8) ítems relacionados entre sí que, a su vez, transversalizan a las dependencias y personas que pertenecen a la institución. INTOSAI, ha denominado dichos componentes así, i) Entorno del control o ambiente interno; ii) Establecimiento de objetivos; iii) identificación de eventos; iv) Evaluación del riesgo; v) Respuesta a los riesgos; vi) actividades de control; vii) información y comunicación y viii) seguimiento (INTOSAI S.-c. d., 2004) Cfr. (INTOSAI S.-c. d., 2007).

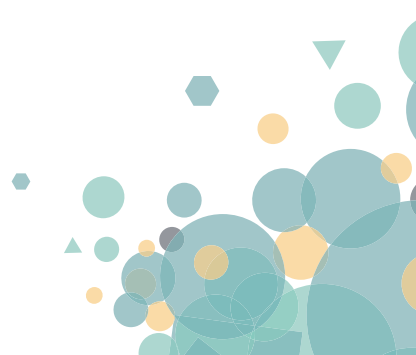
1.1 Entorno del control o ambiente interno.

El entorno del control interno es el espacio físico y organizacional que fija la identidad de la organización dando disciplina y estructura a la misma. Define la filosofía de la gestión del riesgo desde la gerencia hacia cada una de las dependencias de la entidad. Sus elementos comprenden la base de las relaciones personales y profesionales de la organización y guía las actividades cotidianas. (INTOSAI S.-c. d., 2004) Cfr. (INTOSAI S.-c. d., 2007).

Se caracteriza por, i) *integridad personal y profesional con valores éticos*: identificar en el colectivo (entidad) y en el personal (funcionarios) – con independencia de la ubicación jerárquica dentro la institución- una integridad ética individual y profesional que enaltezca los códigos de conducta dispuestos y el apoyo hacia los objetivos institucionales; ii) *competencia*: garantizar en el personal un nivel de conocimientos y habilidades acordes con sus responsabilidades individuales y la relación de estas con el control interno. Para ello las capacitaciones en el campo ético como profesional son una herramienta de actualización y potenciación de las competencias; iii) *“tono de los superiores”*: Liderar mediante una actitud de apoyo permanente el compromiso institucional con el control interno a través de actividades, políticas, dependencias y evaluaciones; iv) *estructura organizacional*: definir ordenadamente la asignación y delegación de funciones y los procesos de rendición de cuentas. Para ello es importante contar con una oficina o unidad de control interno; v) *Políticas y prácticas de recursos humanos*: fijar procedimientos claros de contratación, promoción y evaluación del personal como aspecto importante del control interno mediante procesos transparentes y públicos con miras a garantizar en el personal un sentido de compromiso que le haga competente y confiable (INTOSAI S.-c. d., 2004).

Se trata entonces, de un criterio de cultura organizacional que guía el comportamiento profesional mediante actividades que garantizan el buen ambiente laboral y el sentido de pertenencia con la misión, los objetivos y el control de la institución.

1.2 Establecimiento de objetivos.



Cualquiera que sea la forma de implementar el control interno en las instituciones, este, deberá construirse sobre la base de unos objetivos generales y específicos propios de un proceso de esta naturaleza. Se consideran objetivos generales los inherentes a la funcionalidad de la entidad, en tanto que serán objetivos específicos aquéllos que se refieran exclusivamente a procedimientos, funciones y personal determinados (INTOSAI S.-c. d., 2004).

La claridad de objetivos generales de toda entidad, sobre todo, de entidades de naturaleza pública son un prerequisite para un proceso efectivo de control interno y se encaminan principalmente hacia, i) La fijación de metas de alto nivel que se corresponden con la misión institucional (objetivos estratégicos); ii) la ejecución las operaciones de manera ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva (objetivos operacionales); iii) la satisfacción de las obligaciones con sentido de responsabilidad por las decisiones y acciones adelantadas en el marco de la transparencia de la información completa, financiera y no financiera (objetivos de información); iv) el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. En algunos casos se exige también el seguimiento de regulaciones internacionales (objetivos de cumplimiento); v) y la salvaguarda de los recursos públicos. Aunque este último objetivo corresponde a una derivación de los objetivos operacionales, merece especial tratamiento en tanto que comprende flujo de dineros, activos, pasivos e información física y digital indispensables para el funcionamiento, incluso, para la existencia de la entidad pública. Fortalecer los controles relacionados con la prevención, corrección y malversación de fondos público evita la presencia de fenómenos como el abuso o el fraude (INTOSAI S.-c. d., 2004) Cfr. (INTOSAI S.-c. d., 2007).

1.3 Identificación de eventos.

El proceso de identificación de eventos se caracteriza por analizar el funcionamiento y concreción de objetivos en el marco de la cotidianidad de la entidad. Estos eventos, entendidos como incidentes o acontecimientos que alteran la implantación de estrategias o la consecución de los objetivos generales y específicos y que pueden provenir de factores externos o internos, no pueden interpretarse *per se* como riesgos, sino que, por el contrario, puede tratarse de fenómenos que impliquen una oportunidad de mejora para la institución o ser de naturaleza mixta (que impliquen una oportunidad o un riesgo según como sean manejados) (INTOSAI S.-c. d., 2007).

No existe una metodología específica para la identificación y valoración de eventos. Ello dependerá de multiplicidad de factores tales como, la periodicidad de las actividades de la institución, cantidad de procedimientos existentes, multiplicidad de vías de manejo de las operaciones, etc. No obstante, es importante que ese proceso se realice sobre eventos pasados y futuros. Es más sencillo sobre eventos pasados en tanto que se cuenta con los

insumos para su interpretación: auditorías, historial de contabilidad, informes, comités, pero es indispensable proyectar el impacto de los eventos para evitar, bien que se conviertan en riesgo, bien que se concreten en resultados negativos para la consecución de los objetivos. Sobre todo es importante considerar las variables de factores externos que escapan al control de la entidad pero que pueden ser determinantes para su funcionamiento, incluso para su subsistencia. Cambios económicos, políticos, ambientales son un ejemplo de ello (INTOSAI S.-c. d., 2007).

1.4 Evaluación del riesgo.

"(...) La evaluación de riesgo es el proceso de identificación y análisis de los riesgos relevantes para el logro de los objetivos de la entidad y para determinar una respuesta apropiada (...)" (INTOSAI S.-c. d., 2004, p. 24).

Superadas las fases de identificación, clasificación de eventos y la consecuente determinación del riesgo, la entidad deberá efectuar su proceso de identificación y clasificación según el ciclo de evaluación de la siguiente manera,



(INTOSAI S.-c. d., 2004)

(...)El objetivo de la evaluación de riesgos es identificar eventos suficientemente importantes y significativos que concentren la atención de la gerencia (...) (INTOSAI S.-c. d., 2007, p. 33)

Tampoco existe una metodología definitiva para evaluar los riesgos de la entidad, en tanto que su identificación y clasificación obedece a la misión, objetivos y procedimientos de cada institución de manera individual. Los métodos cualitativos, cuantitativos, objetivos

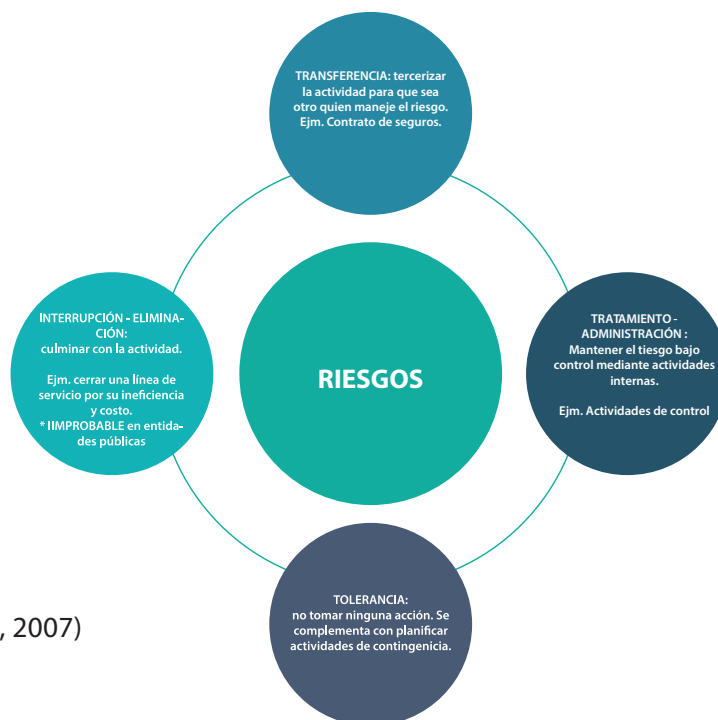
o subjetivos deberán realizarse de manera independiente según las necesidades de la Institución. Lo que sí es cierto, es que el proceso de valoración del riesgo deberá enmarcarse en términos de probabilidad e impacto. Así, dependiendo de si la probabilidad de ocurrencia e impacto es alta, moderada o baja, se definirá si se trata de un riesgo tolerable o si requiere la implementación de acciones de contención, transferencia, eliminación, etc. Los riesgos más importantes son aquéllos con una alta probabilidad de ocurrencia y de alto impacto (riesgos prioritarios), los demás podrán categorizarse como inherentes o residuales. (INTOSAI S.-c. d., 2007).

Dado que las condiciones económicas, políticas, fiscales, normativas y operacionales fluctúan constantemente, igualmente, el proceso de evaluación de riesgo ha de ser permanente (INTOSAI S.-c. d., 2004).

1.5 Respuesta a los riesgos.

(...) *La probabilidad representa la posibilidad de que un evento determinado ocurra en un periodo de tiempo dado, mientras que el impacto representa el tamaño y efecto que tendría en la capacidad de la entidad para alcanzar sus objetivos (...)* (INTOSAI S.-c. d., 2007, p. 33)

Categorizados los riesgos, la gerencia definirá la implementación de una de las siguientes respuestas atendiendo a las variables de probabilidad – impacto y de costo – beneficio,



(INTOSAI S.-c. d., 2007)

2. Actividades de control.

Construido el mapa de riesgos y la valoración de los mismos en probabilidad de concreción en alta, media o baja, surge la necesidad de crear, fortalecer, modificar o eliminar políticas, procedimientos y/o dependencias de la organización. Esto se logra a través de actividades de control que pueden ser a su vez de detención o prevención y mediante acciones correctivas en los casos en que el riesgo se muestre como una realidad latente de materialización (INTOSAI S.-c. d., 2004).

“(...) Las actividades de control son políticas y procedimiento establecidos para enfrentar los riesgos y lograr los objetivos de la entidad. Los procedimientos que una organización ejecuta para tratar el riesgo se llaman actividades de control interno. Las actividades de control interno son la respuesta al riesgo en tanto que son diseñadas para contener la parte poco certera del resultado que ha sido identificado (...)” (INTOSAI S.-c. d., 2004, p. 62)

Para cumplir con las finalidades, dichas actividades de control deberán ser temporales (por un lapso de tiempo determinado), cuantificables (con un costo contemplado sin que exceda el beneficio que se pretende obtener con su implementación), claras (en relación con el procedimiento aplicable así como con las dependencias y personas encargadas de su ejecución) y comprensibles (creadas en un lenguaje accesible a los funcionarios) (INTOSAI S.-c. d., 2004).

Entre las actividades de control preventivas se destacan los procedimientos de autorización y aprobación, entendidos estos como el aval requerido para la realización de transacciones en condiciones y términos específicos para que sean válidos. Dicha autorización deberá estar en cabeza de funcionarios con rango de autoridad para orientar los procedimientos hacia los objetivos de la institución. También se encuentran la segregación de funciones en un número plural de personas que tengan funciones específicas y rotatorias en la revisión de las actividades y los controles de acceso a recursos y archivos en aras de garantizar la integralidad y existencia de los mismos (INTOSAI S.-c. d., 2004).

Por su parte, las actividades de control de detección, están encaminadas a identificar riesgos en el desarrollo de los objetivos de la institución. Entre ellas se resaltan las verificaciones, entendidas como el seguimiento a las transacciones antes y después de ser procesadas, las conciliaciones, caracterizadas por el cotejo de la información sobre una base regular y la revisión de desempeño operativo en términos de efectividad y eficiencia de la funcionalidad de la entidad (INTOSAI S.-c. d., 2004).



Fungen como actividades de control preventivas y de detección, la revisión periódica de operaciones, procesos y actividades en concordancia con las políticas y lineamientos institucionales y la supervisión constante de las mismas, mediante la utilización de guías, acompañamiento presencial, capacitación y revisión sistemática (INTOSAI S.-c. d., 2004).

Merecen un tratamiento diferenciado las actividades de control sobre los sistemas informáticos y la información digital por cuanto gran parte de las actividades de funcionamiento de las instituciones se realizan sobre software y programas de computación. Para hacerle frente a los riesgos tecnológicos como el acceso abusivo a bases de datos, sistemas de comunicación, programas, la implantación de virus o la modificación o anulación de datos en sistemas digitales, es menester contar con controles generales y de aplicación que blinden los programas y la información contenida en sistemas virtuales de comunicación. Los controles generales se componen de programas de seguridad de planificación y gerencia, mecanismos para el desarrollo, mantenimiento y cambio de software (ej. Controles de acceso y funciones a los funcionarios), segregación de funciones y continuidad en el servicio. Los controles de aplicación se construyen sobre la base de actividades específicas en sistema digital que identifiquen y corrijan errores e inconsistencias en un ciclo que comprende tres (3) procesos fundamentales: entrada, procesamiento y salida de información. El éxito de los controles de aplicación depende de la solidez y efectividad de los controles generales de información digital (INTOSAI S.-c. d., 2004).

Los controles directivos son transversales a la aplicación eficiente y efectiva de las actividades de control preventivas, detectivas y/o correctivas. Buscan asegurar que el resultado querido sea alcanzado sobre todo mediante actividades de confiabilidad (INTOSAI S.-c. d., 2007)

2.1. Información y comunicación.

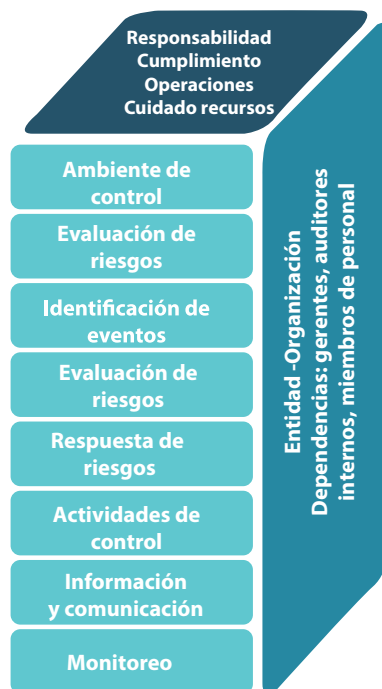
Todas las actividades de funcionamiento y desempeño del control interno deben estar permeadas por labores claras y periódicas de información y comunicación. La información correcta y oportunamente identificada, archivada, organizada, categorizada, consolidada y analizada constituye un factor esencial para que la gerencia pueda identificar la presencia de riesgos al interior de la entidad. Con ella, se asegura la sostenibilidad de la institución, se facilita a los procesos de rendición de cuentas, se garantiza el seguimiento a las operaciones y se identifican las responsabilidades. La comunicación efectiva y constante entre la gerencia y el personal facilita la interiorización de las actividades adelantadas como organización, así como el rol y responsabilidades de cada uno de los funcionarios. Es indispensable contar con canales de comunicación entre los miembros de la entidad y con el sector externo (Entidades fiscalizadores superiores, auditores externos, beneficiarios, proveedores, etc.) para orientar la creación de acciones puntuales de seguimiento (INTOSAI S.-c. d., 2004).

2.2. Seguimiento o monitoreo.

Cualquier sistema de control interno debe contener procedimientos de seguimiento y monitoreo que validen su efectividad con el transcurrir del tiempo. Existen procedimientos generales de seguimiento, entendidos como las operaciones rutinarias que se adelantan al interior de la institución, por ejemplo, las labores de supervisión y evaluaciones puntuales que se realicen sobre una actividad o función determinada dependiendo de los riesgos existentes sobre ese asunto en particular y la efectividad o no de los controles generales. Ambos procedimientos se realizan mediante labores de auditoría que pueden ser internas o externas. Las unidades de auditoría interna al interior de la organización monitorean la efectividad del sistema de control interno. Debe garantizarse su imparcialidad e independencia. (INTOSAI S.-c. d., 2004)

El seguimiento al sistema de control interno permite identificar hallazgos que facilitan a la gerencia la evaluación de los mismos, la determinación de acciones correctivas, si hay lugar a ello, y la implementación de acciones que corrijan o resuelvan los asuntos que generan alerta. Así, se efectúa una revisión constante y pertinente sobre las actividades propias de la organización y toman las medidas pertinentes en relación con los hallazgos reportados (INTOSAI S.-c. d., 2004).

La relación existente entre objetivos, dependencias y componentes de la gestión del control interno en una entidad, podría graficarse de la siguiente manera,



(INTOSAI S.-c. d., 2004)

Cfr. (INTOSAI S.-c. d., 2007)

III. Estructuras.

Para que el control interno pueda tener el impacto que requiere, debe estar respaldado por una serie de elementos jurídicos, administrativos y funcionales que lo garanticen. La estructura del control interno alude a la base sobre la que este se construye, alimenta, y complementa. Son decisivos como garantía de eficacia los siguientes elementos,



(INTOSAI S. -c., 1998)

IV. Auditoría en el Sector Público.

En términos generales, el control interno constituye la columna vertebral del seguimiento y mejoramiento de las actividades desplegadas por las entidades del sector público al interior de su estructura personal, funcional y operativa. Por su parte, el proceso de auditoría se caracteriza por la verificación y eficacia de dicho control interno (entre otros aspectos) y su coherencia con las leyes, normas, reglamentos y procedimientos estatalmente fijados. Dicho proceso es efectuado, por regla general, por las entidades fiscalizadoras superiores



(EFS)²¹ entendidas como los organismos estamentales que tienen por objeto, intervenir en los asuntos que sean de interés para la administración y los encargados de la gobernanza. En materia fiscal, se enfocan en la auditoría de los encargados de la gestión y el uso apropiado de los bienes y dineros públicos. Ocasionalmente este proceso es adelantado por entidades particulares e incluso, por auditores internos.

Según la guía de los principios fundamentales de Auditoría del sector público, (...) *La auditoría del sector público puede describirse 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. La auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona, a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales (...)* (INTOSAI P. d., 2013, p. 4)

En el marco de un Estado Social y Democrático de Derecho, los procesos de auditoría, tanto interna como externa, en el sector público constituyen un valioso instrumento para la ciudadanía en tanto que, i. Obliga a las instituciones del Estado a rendir cuentas sobre la gestión y el desempeño de los dineros públicos, provenientes de la tributación u otras fuentes; ii. Dan fe de la situación real de la inversión de los fondos públicos en la prestación de los servicios públicos esenciales, sociales, económicos, etc, mediante el análisis de información de manera independiente, objetiva y confiable iii. Evidencian las problemáticas procedimentales que afectan la eficiencia y eficacia en la prestación de los servicios iv. Identifican fenómenos como el fraude y la corrupción con miras a su erradicación, iv. Contribuyen al perfeccionamiento y fortalecimiento de los mecanismos que materializan

²¹ Organismo público de un estado que, con independencia de su designación, constitución u organización, ejerce en virtud de la ley la más importante función de auditoría pública de dicho Estado. En algunas Entidades fiscalizadoras Superiores existe un único Auditor General designado que desempeña una función similar a la de "socio responsable del encargo" (SIC) y que es el principal responsable de las auditorías del sector público. Otras entidades Fiscalizadoras Superiores pueden estar organizadas como Tribunal de Cuentas o con arreglo a un sistema colegiado. (INTOSAI C. d.-c., 2010, P. 59)

los derechos fundamentales de los ciudadanos mediante el erario público, promoviendo la mejora continua y la confianza de los usuarios del sistema v. Proponen fórmulas para corregir u optimizar las actividades de las entidades del sector fincadas sobre principios de gobernanza y operatividad (INTOSAI P. d., 2013).

En ese sentido, (...) *Los objetivos de la auditoría interna son diferentes a los de auditoría externa. Sin embargo, ambos tipos de auditoría promueven la buena gobernanza al contribuir a la transparencia y a la rendición de cuentas sobre el uso de los recursos públicos, así como sobre la economía, eficiencia y eficacia de la administración pública. Esto brinda oportunidades de coordinación y cooperación, así como la posibilidad de eliminar la duplicación de esfuerzos (...)* (INTOSAI P. d., 2013, p. 12)

1. Principios de la Auditoría en el sector público.

Así como el control interno en las entidades públicas se cimienta sobre unos principios generales y específicos, el proceso auditor en el sector público también lo hace. Existen principios generales a la labor de auditoría y principios llamados, procedimentales, propios de proceso de auditoría.

1.1. Principios generales de auditoría en el sector público.

Toda entidad fiscalizadora superior debe establecer y mantener sus procedimientos con arreglo a altos estándares de calidad que le permitan legitimar la labor que adelanta en la auditoría de entidades del sector público. Ello por cuanto, es el organismo sobre el que reposa la confianza de los grupos de interés en el control y seguimiento de las actividades desplegadas por los organismos estatales, sobre todo, en lo concerniente al manejo e inversión de los dineros comunes. Por ello, los funcionarios adscritos a las EFS deben garantizar en su proceder profesional, el cumplimiento de cualidades éticas y el seguimiento fiel a los protocolos y lineamientos legales y regulatorios existentes para el desarrollo de su labor (INTOSAI P. d., 2013). Para conocer en detalle la construcción del sistemas de control de calidad por las EFS consulte el documento de la INTOSAI, Control de Calidad para las EFS, producido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento IAASB, la Federación Internacional de Contadores IFAC, y el Grupo de Trabajo de la EUROSAL en colaboración con expertos de distintas EFS y del Tribunal de Cuentas Europeo bajo la presidencia de la EFS de Hungría (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento IAASB, 2010)

Como principios generales de la labor de auditoría (presentes en cualquier momento y no sólo en el proceso de auditoría) en el sector público se destacan,

- i. La ética e independencia del auditor (guía de conducta general). La independencia

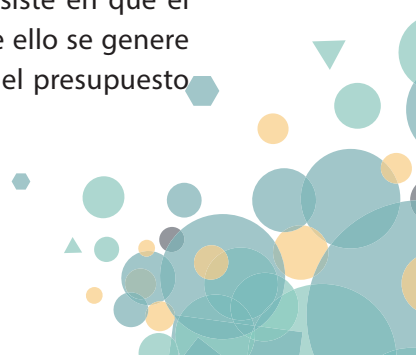
garantiza la imparcialidad y objetividad en los hallazgos derivados del proceso de auditoría.

ii. La actitud del auditor: escéptica, juiciosa y diligente. El excepcitismo profesional ha sido definido por la INTOSIA como (...) *Actitud que implica una mente crítica y alerta con respecto a circunstancias que puedan indicar la existencia de incorrecciones por fraude o error, así como una valoración crítica de la evidencia de auditoría (...)* (Introducción General a las Directrices de Auditoría financiera, 2010, p. 44). Por su parte, el juicio profesional es entendido como la aplicación de los conocimientos profesionales y técnicos acordes con las necesidades del proceso, oportunos y acertados. Dichas cualidades deberán aplicarse en el ámbito de la materialidad de lo auditado, que puede consistir en aspectos cuantitativos o cualitativos, individuales o analizados en contexto. (INTOSAI P. d., 2013)

iii. Control de calidad. El proceso de auditoría deben orientarse sobre una dirección de alto nivel y acompañarse de procesos de revisión y supervisión que permitan identificar falencias o equivocaciones durante su realización. Ello evita que el proceso se vicie en su integralidad por la presencia de equivocaciones aunque estas sean supérfluas o inofensivas para el resultado. El proceso de auditoría debe estar lo más garantizado posible desde cualquier punto de vista por lo que, en casos de asuntos difíciles o confusos deben existir los estamentos encargados para solucionarlos al interior de las EFS. Para profundizar en este aspecto en particular consulte, (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento IAASB, 2010).

iv. Gestión y habilidad del equipo de auditoría. Los miembros del equipo que lleve a cabo una auditoría en el sector público deberán contar con las competencias profesionales, la experiencia necesaria y los conocimientos técnicos o especializados requeridos por el objeto de la auditoría. Ello no implica que todos deban ser expertos en todas las áreas de auditoría. En casos de que se requieran conocimientos especializados y la EFS no cuente con profesionales en la materia, podrá contarse con el apoyo de expertos o auditores externos e incluso del auditor interno de la entidad auditada. Ello no significa que la responsabilidad en cabeza de la EFS se delegue, en tanto que es ella la única responsable y garante de la información producto de la auditoría.

v. Riesgos de auditoría. La auditoría interna no es ajena a los riesgos propios de cualquier actividad. El riesgo latente en estos procedimientos consiste en que el auditor llegue a conclusiones inadecuadas y como consecuencia de ello se genere un informe apropiado para los fines requeridos. Por tanto, y bajo el presupuesto



de que nunca podrá haber certeza absoluta sobre el concepto del auditor, este se encuentra en la obligación de implementar todos los mecanismos que considere necesarios para administrar dicho riesgo (INTOSAI P. d., 2013).

vi. Documentación y comunicación.

La actividad de auditoría debe estar debidamente documentada desde la preparación hasta sus resultados. En ella debe describirse con detalle el plan de auditoría, la metodología empleada, los procedimientos realizados, la materia en cuestión, la evidencia obtenida y las conclusiones. Durante el proceso de consolidación de la auditoría deberá existir una comunicación constante tanto a nivel interno (con la entidad o persona auditada) como a nivel externo (con los grupos de interés o estamentos de rango superior competentes). Este proceso es indispensable para la consolidación de un trabajo constructivo (INTOSAI P. d., 2013)



1.2. Principios relacionados con el proceso de auditoría.

El proceso de auditoría en el sector público se define a su vez, por principios específicos que la orientan,

1. PLANEACIÓN DE AUDITORIA			
1.1. Comprensión clara de la naturaleza de la entidad o programa a auditar: objetivos, operaciones, entorno regulatorio, controles internos, etc. a partir de la interacción con involucrados y del uso de expertos o estudios adicionales. 1.2. Establecer con claridad el objetivo de la auditoría (según la clase de auditoría. Ver 5.2. 1.3. Identificar los riesgos generales y específicos, su impacto y el tratamiento dado por la entidad auditada, haciendo énfasis en los riesgos de fraude. 1.4. Organización de la auditoría. 1.4.1. Organización estratégica: definir el alcance (materia y criterios), los objetivos (lo que se quiere lograr) y en enfoque (naturaleza y alcance de los procedimientos de recolección de evidencia). 1.4.2. Organización operacional: Cronograma, asignación de actividades al equipo, solicitud de recursos adicionales.		2. REALIZACIÓN DE AUDITORIA	
		3. ELABORACIÓN DE INFORMES Y SEGUIMIENTO	
		3.1. El informe es el documento a través del cual se comunican los resultados de la auditoría. Debe estar construido en lenguaje comprensible, de manera detallada y completa. Describir el método utilizado y los hallazgos del proceso, esto es explicar la forma en que se usó la evidencia obtenida y la razón de las conclusiones resultantes. 3.2. Si el compromiso de la auditoría es de atestiguamiento, deberá consignarse si la materia cumple o no con los criterios establecidos. 3.3. Si el compromiso es directo, Se incluyen además recomendaciones. 3.4. Las EFS en su rol de supervisoras, deben realizar seguimiento a las recomendaciones impartidas en el informe. Si no se llevan a cabo acciones de mejora o estas son insuficientes puede incluso elaborar un nuevo informe.	4. DICTAMEN Se realiza en formato estandarizado. 4.1. NO MODIFICADO: Cuando se ha obtenido una seguridad limitada o razonable. 4.2. MODIFICADO: El auditor deberá expresar claramente las razones en perspectiva de los objetivos de la auditoría (1.2). Este puede ser: 4.2.1. Calificado o con salvedad: El auditor está en desacuerdo o no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en algunos elementos de la materia auditada que podrían ser importantes aunque no generalizados. 4.2.2. Adversa: Cuando el Auditor concluye que las desviaciones o las representaciones erróneas, individuales o colectivas son importantes y generalizadas. 4.2.3. Abstención de opinión: Imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada significativa y generalizada.

INTOSAI B d. 2013)

(INTOSAI P. d., 2013)

2. Clases de auditoría en el sector público.

Aunque el fin último de una auditoría del sector público consiste en identificar, evidenciar y verificar el cumplimiento de las leyes y reglamentos establecidos para el cumplimiento de los fines del Estado, existen en él, tres (3) objetivos específicos que determinarán la clase de auditoría que se requiere. A saber,



(INTOSAI P. d., 2013) Cfr. (INTOSAI C. d.-c., 2010)

No obstante lo anterior, pueden existir auditorías combinadas que incorporen 2 o más de los aspectos enunciados.

3. Elementos de auditoría en el sector público.

Toda auditoría en el sector público se compone de tres (3) elementos básicos para su materialización, a saber,

3.1. Los sujetos intervinientes.

Existen por lo menos (3) sujetos intervinientes esenciales para adelantar un proceso de

auditoría. El auditor, definido por la INTOSAI como (...) *persona o personas nombradas en virtud de una disposición estatutaria o de un acuerdo que actúan por cuenta de una agencia nacional de auditoría o de un tribunal de cuentas formado por jueces (...)* (2010, p. 56); la parte responsable, encargada del objeto de la auditoría. Pueden ser individuos u organizaciones; y los usuarios previstos, entendidos estos como los receptores de los resultados de auditoría. Pueden ser individuos, organizaciones o áreas de las mismas. También pueden ser órganos legislativos o de vigilancia/supervisión con facultad de gobernanza y/o toma de decisiones en el sector público. (INTOSAI P. d., 2013)

3.2. El objeto de auditoría.

El objeto de auditoría se define de conformidad con una serie de variables relacionadas entre sí. La materia o asunto en cuestión, entendida como la información, condición, programa o actividad que se evaluará. Los criterios para evaluar el asunto, son los parámetros o puntos de referencia sobre los que se llevará a cabo la auditoría. Estos pueden depender entre otros aspectos, de los objetivos, la clase de auditoría o tipo de compromiso adquirido. Existen criterios generales como las leyes o principios estatales y criterios específicos como los reglamentos o normas de control interno de entidades del sector público. La información, entendida como el resultado de la evaluación conforme a los criterios establecidos. También varía según el objetivo y clase de auditoría a adelantar. (INTOSAI P. d., 2013)

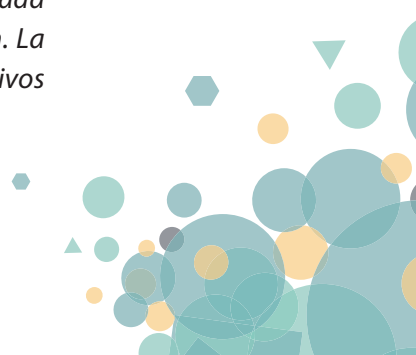
3.3. Los compromisos.

La relación entre la parte responsable y el auditor puede definir el compromiso de auditoría a adelantar. Existen compromisos de atestiguamiento, en los cuales la parte responsable reúne y presenta la información de la materia con el ánimo de que el auditor cuente con una base razonable que le permita expresar una conclusión. También existen compromisos directos, en los que el auditor selecciona la materia o asunto en cuestión y la evalúa de conformidad con los criterios. El resultado de esta medición se presenta en el informe de auditoría en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o en un dictamen. (INTOSAI P. d., 2013)

V. Auditoría Interna.

Desempeña un papel trascendental en el sector público la actividad de auditoría interna, definida por el Instituto de Auditores Internos IIA (por sus siglas en inglés) como,

(...) una actividad independiente, objetiva y consultiva diseñada para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. La auditoría interna ayuda a una organización a cumplir con sus objetivos



ofreciendo un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia en los procesos de gestión del riesgo, de control y de gobernabilidad (...) (INTOSAI S. c., 2010)

Aunque en la efectividad del control interno debe evidenciarse en todos y cada uno de los eslabones de la entidad pública, es indispensable que exista un órgano o dependencia con dedicación exclusiva a su monitorio y evaluación. Por ello, la actividad de auditoría interna en entidades públicas se ha convertido en un elemento que visibiliza el buen gobierno corporativo y los procesos de rendición de cuentas propios de establecimientos encargados del manejo y uso de dineros públicos (INTOSAI S. c., 2010).

La pretensión de la auditoría interna en las entidades del sector público no puede ser distinta a la de identificar, monitorear y controlar los procedimientos y actividades adelantados por esta, con miras a sostener y actualizar los procesos de control interno que orienten la prestación de servicios públicos en general de manera eficiente y eficaz, consolidar de manera integral la información necesaria para procesos de rendición de cuentas, mejorar las operaciones e inspirar la confianza de los grupos de interés (INTOSAI S. c., 2010). Por tanto, no puede entenderse como un proceso rígido y punitivo de evaluación de las actividades, sino por el contrario, como un mecanismo que propenda por el mejoramiento de la institución.

176

Dentro de las funciones de la actividad de auditoría interna se encuentran, i) Analizar las debilidades y fortalezas del control interno en relación con los objetivos generales y específicos de la entidad, verificando su coherencia y materialidad, ii) relacionar el control interno con factores como la gobernabilidad y la cultura organizacional, iii) identificar los eventos derivados del control interno para catalogarlo como oportunidades o riesgos, iv) orientar al personal en aspectos que puedan ser peligrosos para las actividades cotidianas de la organización, v) ofrecer soluciones o planes de mejoramiento en los aspectos que impliquen riesgos (INTOSAI S. c., 2010).

Para lograr el cumplimiento efectivo de estas funciones, la auditoría interna deberá estar dotada de una serie de procedimientos y mecanismos que, por un lado, garanticen su autonomía absoluta en el desarrollo de sus actividades (independencia), y por otro lado, contribuyan a la visibilización de la realidad en el análisis de la información suministrada (objetividad). Independencia y objetividad son entonces, los dos (2) elementos que acompañan a la labor de auditoría si se quiere que esta sea un proceso riguroso, confiable y efectivo (INTOSAI S. c., 2010).

La independencia, entendida como (...) *la libertad de dependencia, influencia o control por parte de otra persona, organización o estado (...) (INTOSAI S. c., 2010)*, implica que los auditores

internos conozcan y se pronuncien sobre la información relacionada con el uso de recursos públicos y los servicios prestados por la entidad auditada sin ninguna clase de restricciones, presiones, controles o manipulaciones. La definición de su rol y funciones en leyes, normas o reglamentos, la ubicación organizacional en un alto estamento de la entidad, el apoyo irrestricto a la gestión por parte de los altos mandos de la entidad, las reuniones periódicas con los cuerpos directivos, la libertad para establecer planes de auditoría, la asignación de recursos físicos, económicos y de personal suficientes, el acceso libre e irrestricto a todas las funciones, expedientes, documentación correspondiente a bienes muebles e inmuebles de uso de la entidad, una remuneración considerable acorde a la cantidad de trabajo y el contacto con el personal constituyen mecanismos eficaces para garantizar una labor autónoma del ejercicio de auditoría (INTOSAI S. c., 2010).

La objetividad por su parte, ha sido definida por el Instituto de Auditores Internos IIA (por sus siglas en inglés) como (...) *una actitud mental imparcial que permite a los auditores internos cumplir con sus compromisos de forma tal que tengan una fuerte creencia en la honestidad de su trabajo final y que la calidad de este no se vea comprometida de ninguna manera* (...) (INTOSAI S. c., 2010). Esta se garantiza, i) mediante la capacitación sobre las actividades de auditoría y la composición orgánica y funcional de la entidad auditada que evidencie los conocimientos, habilidades y experiencia requerida para el cargo de auditor interno ii) mediante la ubicación organizacional fuera del personas y de la función administrativa de la unidad objeto de auditoría (en aras de evitar conflicto de intereses), iii) a través de rendición de cuentas e informes a la alta dirección dotada de poder de mando, iv) Alejada de cualquier presión de carácter político, económico o personal (INTOSAI S. c., 2010).

La actividad de auditoría interna puede ser desempeñada por varias personas adscritas a una unidad, dependencia u organización independiente según el modelo adoptado por la entidad auditada. Será interna, cuando los servicios de auditoría y la actividad de auditoría son ofrecidos y administrados por empleados de la organización. Será coordinada, cuando los servicios de auditoría son ofrecidos por la combinación de empleados internos y proveedores y la actividad de auditoría es administrada por un empleado de la entidad. Será mixta, cuando los servicios de auditoría sean administrados por proveedores contratados por la entidad para ese propósito pero la actividad de auditoría es administrada por un empleado de la institución y será delegada, cuando tanto los servicios como la actividad de auditoría son ofrecidos por proveedores de servicios contratados para tal fin. En este último caso la supervisión del contrato de prestación de servicios será realizada por un funcionario de la entidad (INTOSAI S. c., 2010). “ Para ampliar la información sobre los términos del contrato de auditoría consulte el “Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría” de la INTOSAI (issai.org, 2010).



En cualquiera de estos casos, un auditor es, (...) *la persona o personas que llevan a cabo la auditoría, habitualmente el auditor responsable del encargo u otros miembros del equipo, o cuando proceda, la empresa de auditoría (...)* (INTOSAI. C. d.-C., issai.org, 2010, p. 43)

VI. Auditoría Financiera del Sector Público.

Así como la recolección de la información de sistemas informáticos merece un acápite especial dentro de la documentación como actividad del control, la auditoría financiera amerita un abordaje específico dentro de las actividades de auditoría de las entidades públicas. Ello es así en tanto que estas, como administradoras de los dineros del Estado (dineros públicos) deben mantener políticas, procedimientos, actividades y controles rigurosos sobre el uso y la destinación de los mismos con miras a mantener, y en la medida de lo posible, intensificar la confianza de los grupos de interés (legisladores, proveedores, ciudadanía, beneficiarios) en las labores de las instituciones públicas como garantes de la materialización de sus derechos fundamentales.

Según las NIA, los estados financieros son (...) *Una representación estructurada de información financiera histórica incluidas las notas relacionadas con ella, destinada a comunicar los recursos económicos o las obligaciones de una entidad en un momento concreto o los cambios registrados en un periodo determinado de acuerdo con un marco de información financiera. Las notas relacionadas ordinariamente comprenden un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa. El término “estados financieros” se refiere ordinariamente a un conjunto completo de estados financieros determinado por los requisitos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero (...)* (INTOSAI. C. d.-C., issai.org, 2010, p. 43)

Según la INTOSAI, el objetivo general del auditor al efectuar una auditoría de estados financieros es determinar si estos se encuentran libres de incorrecciones significativas (como fraudes o errores determinantes) y si ofrecen una imagen fiel de la situación real de la entidad en términos financieros (aspectos de cumplimiento, rendición de cuentas y buena gestión financiera) de conformidad con la normatividad legalmente establecida en la materia (issai.org, 2010). Para cumplir dichos fines, las NIA ofrecen una panorámica desde el punto de vista deontológico, procedimental y operativo suficiente para adelantar una auditoría en general, y una auditoría de estados financieros en particular. No constituyen un imperativo de aplicación, en tanto que cada país contiene legislación y reglamentación propia para adelantar los procesos de control y seguimiento, pero sí de complementariedad, sobre todo en aquellos aspectos que no cuentan con una línea legal y procedimental establecida para adelantarlos.

Para lograr dicho objetivo, el auditor financiero, que puede ser un auditor interno o un

auditor externo, proveniente por ejemplo de entidades fiscalizadoras superiores, deberá,

- i) Mantener un juicio y un expectionismo profesional en el desarrollo del encargo, ii) Permanecer en el encargo hasta la suscripción del informe final que consigne los hallazgos de la auditoría (salvo que se presenten circunstancias que obliguen al abandono para garantizar objetividad e independencia (ver No. 4 de este documento)), iii) Garantizar la aplicación de controles de calidad durante la inspección, iv) Asegurarse que los insumos otorgados para el cumplimiento de la labor son idóneos y suficientes para soportar las conclusiones, recomendaciones y opiniones expresadas en el informe, v) Efectuar actos de comunicación con los encargados de la gobernanza, entendida esta como (...) *la(s) persona(s) u organización(ones) con la responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad (...)* (INTOSAI. C. d.-C., 2010, p. 29), vi) orientar el plan de auditoría sobre la detección de errores e irregularidades cuantitativamente significativos en los estados financieros, vii) Indagar con la dirección sobre detecciones previas de fraudes y/o errores significativos, viii) velar por la integridad y validez del presupuesto y de las cuentas públicas, ix) Analizar los riesgos internos y/o externos ligados a la actividad o a la entidad, x) indicar todas las deficientes identificadas y las desviaciones de cumplimientos legales, reglamentarios y estatutarios, entre otras (INTOSAI. C. d.-C., 2010).

La base de una auditoría financiera son los estados financieros de la entidad auditada. Estos estados financieros constituyen no solo la materialidad sobre la que operan las actividades propias de la entidad pública, sino la guía para la toma de decisiones en materia económica, de órganos públicos de mayor jerarquía (legisladores, ministerios, etc) y de los usuarios del sistema. Esta materialidad se compone no sólo de aspectos cuantitativos, como el gasto, las inversiones, los programas etc, sino cualitativos, en la medida que la decisión de continuar, intensificar, eliminar, ajustar o complementar los programas y financiamientos públicos dependerá del análisis de los estados financieros en particular (entidad auditada) y en conjunto (entidades públicas) en competencia de órganos encargados de la gobernanza a nivel nacional (INTOSAI. C. d.-C., issai.org, 2010)

Por lo anterior, el informe de auditoría de estados financieros constituye un insumo esencialísimo para el seguimiento y la toma de decisiones en materia de control fiscal. El auditor deberá, según los objetivos específicos de su labor, informar de manera fiel la situación de los estados financieros auditados y las consecuencias que de ellos se derivan: constataciones, recomendaciones e incluso respuestas a la dirección. Para conocer en detalle la formación de opinión y elaboración de informes de auditoría de estados financieros, consulte el documento de la INTOSAI: *forming an opinion and reporting on financial statements* (INTOSAI. C. d.-c., 2010).



VII. Conclusiones

Las disposiciones internacionales de la INTOSAI reglamentan en detalle procesos de control interno (entendido este como un mecanismo de evaluación y seguimiento a las actividades desplegadas por entidades del sector público, con miras a identificar y responder a riesgos que pueden ser perjudiciales para la labor de administración de recursos), de auditoría interna (entendida como una dependencia encargada exclusivamente de la verificación y mejora de los procesos de gestión de riesgo, de control y de gobernabilidad en todos los estamentos de la entidad) y de auditoría externa -que se diferencia del anterior en tanto que, esta se adelanta con miras a evaluar (aunque sería más apropiado hablar de verificar la coherencia) si las actividades de la entidad operan de conformidad con leyes, normas, reglamentos y procedimientos fijados por el Estado.

- El control interno se fundamenta en la aplicabilidad de principios generales y específicos en la totalidad de las actividades y proyectos adelantados por entidades estatales, tendientes a que la gerencia y el personal se encuentren preparados para asumir, gestionar o eliminar riesgos que pongan en peligro la misión de la institución. Para ese efecto, toda entidad pública deberá diseñar un sistema de control que permita que identificar eventos que pueden o no constituir un riesgo, valorar su mayor o menor probabilidad de ocurrencia y tomar las medidas correspondientes (mediante un análisis de costo-beneficio). a todo nivel dentro de la organización.

- Es importante que el control interno cuente con reglamentación clara, sencilla y comprensible (que puede ser general o particular) y con un organismo interno pero independiente que tenga como actividad principal su monitoreo.

- El proceso de auditoría es adelantado por regla general, por las Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS definidas como los organismos estatales encargados de intervenir en el control de las instituciones públicas dependientes del Estado. Ocasionalmente es desarrollado por entidades particulares o auditores internos.

- La auditoría del sector público tiene como fin último identificar si las condiciones reales de funcionamiento de una entidad se corresponden con los criterios fijados a nivel nacional para ello con miras a enterar a los encargados de la gobernanza y/o la toma de decisiones a nivel Estatal.

- La auditoría interna propende por mantener o actualizar los procesos de control interno de una entidad pública con miras a garantizar los objetivos de su existencia y funcionamiento. En términos generales, a orientar la prestación de servicios públicos de manera periódica, eficiente y eficaz.

- Reviste especial importancia en labores de auditoría del sector público, la auditoría de estados financieros, definida como aquella que se realiza sobre los recursos económicos de que dispone una entidad para el desarrollo de sus actividades. Ello es así en tanto que, para los grupos de interés (entiéndase, organismos encargados de la gobernanza, ciudadanía beneficiaria de la entidad o programa, público en general, etc) es primordial conocer en qué se invierten los dineros del estado y si esa inversión es acorde con las necesidades y/o objetivos de dicha entidad.

- Toda la reglamentación nacional e internacional en materia de control y auditoría podría ser objeto de cuestionamiento desde el punto de vista de un observador profano. El exceso de controles tanto a nivel interno como externo puede ser perjudicial para el desarrollo de actividades que ameritan un tratamiento especial expedito e inmediato. La falta de controles tanto a nivel interno como externo contribuyen a la presencia de riesgos de fraude y delitos como la corrupción. La inexistencia de entidades encargadas de auditar a las instituciones públicas evidencian una debilidad estatal en el control de sus operaciones. La existencia de órganos independientes al interior del Estado encargados de auditar a las entidades públicas son una inversión considerable y no representan mayores beneficios en tanto que la labor puede ser desempeñada al interior de la institución. Etc.

Sin embargo, en la práctica, estos procesos, adelantados ética y ordenadamente, contribuyen significativamente al correcto funcionamiento de las entidades estatales. La posibilidad de identificar riesgos que se concreten en daños para la actividad pública, los mecanismos para atender peligros que pueden repercutir en la vulneración de derechos fundamentales de los ciudadanos, la identificación de actividades y/o personas que contribuyan a la corrupción o mal manejo de los recursos, el seguimiento a los planes y programas en términos de eficacia y necesidad, los procesos de rendición de cuentas como símbolo de transparencia gubernamental, entre otros, son escenarios necesarios dentro de un Estado Social y Democrático de Derecho.

Ello desde la teleología de la reglamentación y los protocolos. La perversión del sistema y las coyunturas políticas, económicas, sociales y culturales, sobre todo en países de la región, habrán de ser abordadas en otros escenarios y/o publicaciones.

VIII. Referencias Bibliográficas

INTOSAI, S. -c. (1998). *issai.org*. Retrieved 1 de 08 de 2018 from *issai.org* : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm

INTOSAI, S.-c. d. (2007). *intosai.org*. Retrieved 16 de 07 de 2018 from *intosai.org*: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/detail/News/intosai-gov-9130-guia-para->

las-normas-del-control-interno-del-sector-publico-informacion-adic.html

INTOSAI, S.-c. d. (2004). *intosai.org*. Retrieved 2 de 07 de 2018 from intosai.org: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/detail/News/intosai-gov-9100-guia-para-las-normas-de-control-interno-del-sector-publico.html>

INTOSAI, C. d. (1998). *issai.org*. Retrieved 3 de 08 de 2018 from issai.org: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm

INTOSAI, S. C. (2001). *issa.org*. Retrieved 9 de 08 de 2018 from issai.org : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm

INTOSAI, S. c. (2010). *issai.org*. Retrieved 9 de 08 de 2018 from issai.org: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm

INTOSAI, C. d.-C. (2010). *issai.org*. Retrieved 10 de 09 de 2018 from issai.org: <http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/4-directrices-de-auditoria.htm>

INTOSAI, C. d.-C. (2010). *issai.org*. Retrieved 13 de 08 de 2018 from issai.org: <http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/4-directrices-de-auditoria.htm>

INTOSAI, C. d.-c. (2010). *ISSAI.org*. Retrieved 03 de 09 de 2018 from ISSAI.org: <http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/4-directrices-de-auditoria.htm>

INTOSAI, P. d. (2013). *issai.org*. Retrieved 20 de 09 de 2018 from issai.org: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm

INTOSAI, C. d.-c. (2010). *issai.org*. Retrieved 23 de 09 de 2018 from issa.org: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm

Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento IAASB, F. I. (2010). *issa.org*. Retrieved 25 de 09 de 2018 from issa.org: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm

