

MODELO METODOLÓGICO DE ENFOQUE INTEGRAL PARA AUDITORÍAS FINANCIERAS DEL SISTEMA NACIONAL

*METHODOLOGICAL MODEL OF AN INTEGRATED APPROACH TO FINANCIAL
AUDITING OF THE NATIONAL SYSTEM*

JULIO CÉSAR RAMÓN SAKURAY*

Unidad de Posgrado de la Facultad de Ciencias Contables
Universidad Nacional Mayor de San Marcos-UNMSM / Lima-Perú

[Recepción: Noviembre 2015/ Conformidad: Mayo 2016]

RESUMEN

La Contraloría General de la República (CGR) como órgano rector del Sistema Nacional de Control, cuya labor de control que ejerce sobre los recursos del Estado, no ha sufrido modificaciones sustanciales ni estructurales que reorienten su accionar hacia la mejora del control a través de enfoques y/o modelos de auditoría, que orienten sus resultados a la gestión de las entidades públicas. El presente artículo tiene carácter descriptivo y explicativo que se fundamenta en la experiencia profesional que se ha obtenido en el campo de la auditoría financiera y las investigaciones realizadas en torno a la labor de fiscalización y control que viene desarrollando el ente rector del Sistema Nacional de Control. Para cumplir con nuestro objetivo, se procedió a efectuar una encuesta a los participantes de nuestra muestra, cuyo principal dato que se obtuvo es que el Sistema Nacional de Control en la actualidad, no permite la evaluación integral de la gestión y sus efectos financieros y presupuestarios, plasmados en los estados financieros y estados presupuestarios; a fin de validar el uso eficiente, eficaz y económico de los recursos del Estado, por lo que es prioritario que, la Auditoría Financiera Gubernamental con enfoque Integral, sea aplicada con prontitud.

Palabras Clave:

Enfoque; sistema; auditoría; integral; control.

ABSTRACT

The office of the General Controller of the Republic (CGR) as the governing body of the National Control System, whose work its control over state resources, has not undergone substantial or structural modifications to reorient its actions towards improving control through approaches and / or models audit to guide its findings to the management of public entities. This article has a descriptive and explanatory character, based on the professional experience gained in the field of financial auditing and investigations conducted in relation to the work of supervision and control developed by the governing body of the National Control System. To achieve our goal, we proceeded to conduct a survey to participants in our sample. The main data obtained is that the National Control System currently does not allow a comprehensive assessment of management and its financial impact and budgetary, reflected in the financial statements and budget statements. To validate the efficient, effective and economical use of state resources, it is priority that the Government Financial Auditing-with an Integral approach- is applied promptly.

Keywords:

Focus; system; audit; integral; control.

* Maestría en Auditoría con mención en Auditoría en la Gestión y Control Gubernamental –UNMSM. Contador Público Colegiado -PUCP.
Email: j_cesar_86@hotmail.com

INTRODUCCIÓN

El desarrollo del presente artículo de investigación tiene como objetivo demostrar cómo la auditoría financiera gubernamental, desde un enfoque integral, puede aportar a la optimización de los recursos (económicos, administrativos y de personal) de las empresas y entidades públicas del Estado peruano, en el marco de un entorno de eficiencia, eficacia, economía, ecología y ética.

Para ello, se procede a efectuar una comparación entre el tipo de auditoría financiera que se aplica en la Contraloría General de la República de Colombia, que utiliza un enfoque integral, y lo que ocurre en el Perú, que, como es de conocimiento general, que aún habiendo implementado recientemente el “Manual de Auditoría Financiera Gubernamental”, esta es de tipo netamente legalista y actúa luego de haberse producido los actos de corrupción que afectan la imagen del Sistema Nacional de Control.

Es preciso señalar que la auditoría financiera gubernamental con enfoque integral es una auditoría sistémica, preventiva y proactiva, que puede ser aplicada para auditar la Cuenta General de la República - información macro- del Estado peruano, elaborada por la Dirección General de Contabilidad Pública, así como también para auditar la información financiera y presupuestaria - información micro - elaborada por las diversas empresas y entidades públicas del Estado peruano.

El presente artículo está dirigido a plantear la aplicación de la auditoría financiera gubernamental con enfoque integral en las empresas y entidades públicas del Estado peruano, como respuesta a los procesos de auditoría que actualmente vienen realizando las sociedades de auditoría y los órganos de control institucional, bajo los lineamientos emitidos por la Contraloría General de la República del Perú.

METODOLOGÍA

La presente investigación es no experimental y de tipo descriptivo. Las técnicas e instrumentos de recolección de datos reales que se emplean en el presente trabajo de investigación son la recolección de datos de fuentes secundarias, donde se recurre a las fuentes documentales, que se encuentran en los informes de auditoría de las entidades determinadas

en la muestra, y los informes de auditoría a la Cuenta General de la República de los años 2010 al 2014. Para la recolección de datos de fuente primaria, se emplean encuestas y/o entrevistas a administradores responsables de la gestión y control de las entidades, a los contadores de las entidades de la muestra, y a los auditores de las sociedades de auditoría, que han participado en las auditorías financieras que son materia de la investigación. Se considera una muestra de 30 personas conformada de la siguiente forma: 10 socios de firmas de auditores que auditaron esas entidades que representan la muestra de estudio, 10 funcionarios de entidades auditadas y 10 contadores públicos.

MARCO TEÓRICO

La auditoría con un enfoque integral tiene sus raíces en las labores ejecutadas en el sector público específicamente por la Contraloría General de los Estado Unidos (GAO) y la Fundación Canadiense para la Auditoría Integral.

En el sector público, su evaluación puede atribuirse a las demandas por lograr información útil respecto a la economía, eficiencia y efectividad de las operaciones del gobierno. La información sobre las operaciones es útil en la toma de decisiones respecto a presupuestos y en la toma de acciones correctivas, así como para ejercer el control directivo como un medio para mejorar la responsabilidad financiera y administrativa de las entidades gubernamentales.

Es importante señalar que la mayoría de los avances logrados en la auditoría integral han tenido lugar en las unidades de auditoría interna de las empresas privadas, siendo su desarrollo estimulado y promovido por el Instituto de Auditores Internos (IIA) y en años más recientes por algunos Institutos de Contadores Públicos de Latinoamérica.

Mientras que las unidades de auditoría interna han avanzado notablemente en técnicas de auditoría en las áreas de economía y eficiencia, no se experimentó el mismo avance en el área de efectividad. Hasta cierto punto, la labor en dicha área ha sido limitada por los siguientes factores:

1. Nivel de dependencia: Con frecuencia la función de auditoría interna ha tenido un nivel de dependencia hacia el ejecutivo financiero en lugar

de depender de la junta directiva o del comité de auditoría, esta situación ha dado lugar que el trabajo sea enfocado sobre controles financieros y otros aspectos relacionados, en lugar de efectuar auditorías de efectividad.

2. Medidas alternativas financieras: La existencia de amplia información financiera extensiva y su análisis y aceptación como una unidad de medida para determinar la efectividad, ha limitado la necesidad de reunir otros tipos de información que pueden ser utilizados con el mismo fin.
3. Apoyo de auditoría financiera externa: Muchas unidades de auditoría interna aplican una cantidad significativa de sus recursos en el apoyo de la auditoría financiera externa, lo que ha limitado los recursos disponibles para ejecutar auditorías integrales.

En cierta medida estas restricciones también han limitado el crecimiento de la disciplina de auditoría integral que vienen siendo ejecutadas por auditores independientes. Además, la profesión contable podría haber retrasado inadvertidamente el crecimiento de la disciplina al no tomar cuenta la diferencia entre la auditoría integral y otras formas de consultoría.

Enfoque de auditoría integral: El caso colombiano¹

- a) Concepto de la auditoría gubernamental con enfoque integral

La metodología a aplicar en el desarrollo del Plan General de Auditoría, es la Auditoría Gubernamental con enfoque integral, cuyo objetivo consiste en establecer las condiciones que permitan a la entidad ejecutar el control fiscal en tiempo real, coordinar la operación de todo el ciclo de fiscalización articulando los resultados de las auditorías con los procesos de control macro y responsabilidad fiscal, fomentar la utilización de herramientas modernas de control e involucrar equipos interdisciplinarios de auditores.

- b) Objetivos específicos

En la búsqueda de una actuación de eficiencia, eficacia, calidad, y cobertura del control y vigilancia fiscal, la Contraloría General de la República

de Colombia en la ejecución de control fiscal a la gestión de la administración pública aplica una auditoría gubernamental con enfoque integral, con el propósito de articular, armonizar y estandarizar el desarrollo de la vigilancia de la gestión fiscal.

Entre sus objetivos específicos se tienen los siguientes:

- Establecer la coherencia de los objetivos, planes y programas de cada dependencia con el plan estratégico de la contraloría.
 - Verificar la efectividad de las actividades del plan estratégico en cada uno de los procesos ó dependencias para alcanzar los objetivos corporativos de la contraloría.
 - Determinar el adecuado funcionamiento de los procesos y procedimientos establecidos y si los mismos garantizan los resultados previstos.
 - Determinar la eficiencia y eficacia en el manejo del talento humano y de los recursos financieros, físicos y de información.
 - Establecer si las diferentes dependencias y procesos de la contraloría utilizan adecuados sistemas de información y comunicación que permitan la confiabilidad de los reportes generados a nivel interno y externo. Así como también establecer la existencia de controles en la identificación, almacenamiento, protección y recuperación de los documentos y registros que se manejan por cada uno de los procesos de la contraloría.
 - Determinar si en las dependencias se aplican métodos apropiados para el seguimiento, medición, análisis y mejora y si estos tienen la capacidad para alcanzar los resultados planificados.
 - Determinar la relación y comunicación existente entre la Contraloría con el Congreso, la ciudadanía y los sujetos de control, así como los mecanismos establecidos para medir el grado de satisfacción de los mismos.
- c) Sistemas de la auditoría gubernamental con enfoque integral
- Para que la Contraloría General de la República ejecute su plan general de auditoría cuenta además, con un periodo de tiempo dentro del cual se

1. www.contraloriagen.gov.co/

realiza la programación y se ejecuta las auditorías dentro del control fiscal micro. El propósito del horizonte de planeación es dar oportunidad en la presentación de los informes de auditoría, a fin de que estos sean previamente evaluados, antes de ser presentado al Congreso.

d) Modalidades de auditoría gubernamental con enfoque integral

Como regla general y en el marco de un enfoque integral, las modalidades de auditoría que se aplicarán en los sujetos de control fiscal son:

- Auditoría gubernamental con enfoque integral regular

Es la evaluación interdisciplinaria, independiente, objetiva y en un periodo determinado, del grado y forma del cumplimiento de los objetivos de una organización, para obtener evidencia relativa a la información financiera, de cumplimiento, control interno, gestión y medio ambiente, con el propósito de producir un informe sobre la razonabilidad de la información contable, el comportamiento económico, el desempeño de la administración y emitir pronunciamiento sobre el fenecimiento de la cuenta fiscal rendida.

Para el cumplimiento del propósito anterior, la auditoría modalidad regular tendrá como áreas básicas de estudio, la gestión, los estados contables, la contratación y el presupuesto, áreas sobre las cuales se podrán definir líneas de auditoría y establecer objetivos generales y específicos, con el objeto último de concluir sobre el fenecimiento o no de la cuenta fiscal rendida.

Alcance: Dictaminar sobre los estados contables (emitir opinión), conceptuar sobre la gestión fiscal (evaluar la contratación, presupuesto, componente ambiental, cumplimiento del plan de mejoramiento, áreas misionales, cumplimiento de las disposiciones legales que las

rigen) y calificación y evaluación del sistema de control interno.

- Auditoría gubernamental con enfoque integral auditoría especial

Es una evaluación independiente y objetiva de actividades, áreas o procesos puntuales, focalizados y especializados, aplicadas de manera integral a uno o más temas de importancia significativa en una entidad, programa, proyecto o recursos de destinación especial, con el propósito de producir un informe que contenga una carta de conclusiones con los resultados producto del trabajo auditor.

Alcance: A través de la modalidad de auditoría ESPECIAL se podrá auditar de manera integral cualquier proceso bien sea misional, administrativo o de apoyo de una entidad, programa, proyecto o recurso de destinación específica, con el propósito de emitir una carta de conclusiones. Es claro que tratándose de proyectos financiados con recursos de la banca multilateral, la carta de conclusiones y el informe se emitirá de acuerdo con los requerimientos de dichos organismos.

- Auditoría gubernamental con enfoque integral de seguimiento al plan de mejoramiento

Es una evaluación independiente, objetiva y exclusiva al plan de mejoramiento vigente, aplicada de manera integral a los diferentes temas que se incluyan en el mismo, con el propósito de producir un concepto sobre el nivel de cumplimiento y avance de los compromisos adquiridos a incluir en el informe de evaluación al plan de mejoramiento como producto final del trabajo auditor.

Alcance: A través de la modalidad de auditoría de seguimiento, se puede auditar de manera integral el avance de todas las actividades, áreas, ciclos, procesos o negocios incluidos en el plan de mejoramiento, con el propósito de emitir un concepto sobre el avance del mismo.

Enfoque actual de la auditoría financiera gubernamental en el Perú

La auditoría gubernamental se ha visto modificada al emitirse las Normas Generales de Control Gubernamental², toda vez que en el Capítulo VII Normas de Servicio de control posterior, se define los siguientes tipos de auditoría gubernamental:

a) **Auditoría financiera**³, la Contraloría General de la República al haber aprobado al cierre del año 2014, las Normas Generales de Control Gubernamental-NGCG, y el Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, por primera vez señala que la auditoría financiera gubernamental se realizará aplicando las Normas Internacionales de Auditoría – NIAs, y que el manual ha sido desarrollado en base a las mejores prácticas de auditoría, que promueven la adopción de criterios que uniformicen los procesos de auditoría alineados al nuevo enfoque de auditoría basado en riesgos que prioriza el proceso de rendición de cuentas a través de la validación de la legalidad de los estados presupuestarios, para que en base de ello, se realice la validación de la razonabilidad de la información financiera. Este manual además señala los siguientes cambios significativos con relación al Manual de Auditoría Gubernamental – MAGU, que estuvo vigentes desde 1998:

1. La identificación y evaluación de riesgos de error o fraude; y los controles asociados a los procesos vinculados a la información financiera y presupuestaria,
2. La consideración del examen a la información de los estados presupuestales y financieros tomados en su conjunto, enfatizando la conciliación de dicha información a fin de validar el uso adecuado de los recursos públicos, así como, su registro contable, aplicando el marco conceptual contable y legal correspondiente,
3. La aplicación de una metodología para el cálculo de la materialidad – MP, error tolerable – ET y el umbral mínimo - RDA,
4. Examen de las cuentas y transacciones significativas.

5. Elaboración y emisión de reportes: alerta temprana - RAT, resumen de diferencias de auditoría - RDA, reporte de deficiencias significativas - RDS, reporte de asuntos de fraude y memorando de control interno.

Adicionalmente, establece la emisión de los informes y sus respectivos reportes de auditoría a fin de comunicar las deficiencias encontradas y sugerir las recomendaciones pertinentes para la mejora en la gestión pública.

La auditoría financiera gubernamental comprende a la auditoría de los estados presupuestarios y financieros, y tiene por objetivo determinar si estos estados presentan razonablemente la legalidad de la ejecución y gasto presupuestario y la situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo de acuerdo con normas contables vigentes en el país.

b) **Auditoría de desempeño**, su objetivo es evaluar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores y funcionarios del Estado, respecto al cumplimiento de las metas programadas y el grado con que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la legislación presupuestal o por la entidad que haya aprobado el programa o la inversión correspondiente. La auditoría de desempeño puede tener, entre otros, los siguientes propósitos:

- Determinar si la entidad adquiere, protege y emplea sus recursos de manera económica y eficiente.
- Establecer las causas de ineficiencias o prácticas antieconómicas.
- Evaluar si los objetivos de un programa son apropiados, suficientes o pertinentes y el grado en que produce los resultados deseados.

Generalmente, al concluir una auditoría de desempeño el auditor no expresa una opinión sobre el nivel integral de dicha gestión o el desempeño de los funcionarios. Por tanto, estas normas no prevén que se exija al auditor una opinión de esa naturaleza. Sin embargo, el auditor deberá presentar en su informe,

2 Contraloría General de la República. (2014). “Normas Generales de Control Gubernamental”. Lima. Perú.

3 Contraloría General de la República (2014). “Manual de Auditoría Financiera Gubernamental”, aprobada mediante Resolución de Contraloría N° 445-2014-CG de 04 de octubre de 2014.

hallazgos y conclusiones respecto a la magnitud y calidad de la gestión o desempeño, así como en relación con los procesos, métodos y controles internos específicos, cuya eficiencia o eficacia considere susceptible de mejorarse. Si estima que existen posibilidades de mejora, el auditor deberá recomendar las medidas correctivas apropiadas.

c) **Auditoría de cumplimiento**⁴, se denomina a la auditoría que puede comprender o combinar la auditoría financiera - de un alcance menor al requerido para la emisión de un dictamen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas - con la auditoría de desempeño, destinada sea en forma genérica o específica, a la verificación del manejo de los recursos presupuestarios de un periodo dado, así como al cumplimiento de los dispositivos legales aplicables.

También tiene como objetivos específicos, entre otros, determinar si la programación y formulación presupuestaria se ha efectuado en función de las metas establecidas en los planes de trabajo de la entidad, evaluar el grado de cumplimiento y eficiencia de la ejecución del presupuesto, en relación a las disposiciones que lo regulan y al cumplimiento de las metas y objetivos establecidos, así como determinar la eficiencia, confiabilidad y la oportunidad con que se evalúa el presupuesto de las entidades.

La auditoría de cumplimiento es efectuada por la Contraloría General de la República y por los órganos de control institucional.

En resumen la auditoría gubernamental implementada en el Sistema Nacional de Control, dentro de su alcance, puede incorporar elementos de carácter financiero, de cumplimiento, efectividad, eficiencia y economía, sin llegar a aplicar el enfoque integral, con visión sistémica, y en torno al proceso de actuación gerencial, directivos y/o administradores de la entidad pública, aspecto que debe ser evaluado para modernizar dichas entidades desde el punto de vista de sus responsabilidades en la planificación de su gestión estratégica, de los procesos (actividades críticas y de soporte), y de la gestión de los riesgos

que afectan a dichos procesos y la consecución de las metas de la organización.

RESULTADOS E INTERPRETACIÓN DE DATOS

De los datos recolectados en el proceso de entrevistas se puede determinar que todas las personas entrevistadas concuerdan en que la auditoría tradicional no ha sido capaz de lograr que éstas trabajen con eficiencia y eficacia, por lo que la auditoría integral se constituye ahora en una alternativa válida para lograrlo, lo cual se confirma cuando se les pregunta si creen que la aplicación de una auditoría integral permitirá un control de prevención que identifique y corrija inconsistencias que se detecten en las empresas y entidades del sector público.

Tabla N° 01:

La auditoría financiera con enfoque integral, permite que las entidades y empresas del Estado actúen con eficiencia y eficacia

Alternativas	Cant.	%
No, es más de lo mismo	00	00
No, no dispone de los instrumentos	00	00
Sí, es la alternativa válida	30	100
Son otros factores	00	00
No sabe, no responde	00	00
TOTAL	30	100

Fuente: Elaboración propia.

De otro lado, el 50% de las personas entrevistadas están totalmente convencidas que la auditoría financiera con un enfoque integral, contribuirá a que el personal de las diversas empresas y entidades del estado, actúen con ética y moral, lo cual es un elemento importante, para alcanzar una gestión eficiente y eficaz. No obstante que aún el 26.67% de los entrevistados, indica todo lo contrario. Asimismo, un 6.66% indica que, para que se refuerce la moral y ética de los servidores público, existen otros factores que se deben atacar.

4 Contraloría General de la República (2014). "Manual de Auditoría Cumplimiento", aprobada mediante Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG de 22 de octubre de 2014.

Tabla N° 02:

Auditoría financiera con enfoque integral facilita la moral y ética de servidores públicos

Alternativas	Cant.	%
Si, totalmente de acuerdo	15	50
Si, parcialmente de acuerdo	05	17
No, totalmente en desacuerdo	08	27
No, todo depende de otros factores.	02	6
TOTAL	30	100

Fuente: Elaboración propia.

Respecto al conocimiento que tenían los entrevistados de la auditoría integral, el 40% menciona que consistía en un análisis orientado a procesos. El 33.33% que era un enfoque basado de arriba hacia abajo, es decir desde el nivel estratégico hasta los niveles operativos y otro 16.67% mencionó que la auditoría integral consistía en pruebas basados en evaluación del riesgo. Sólo un 10% mencionó la alternativa que incluye a todas las anteriores.

Tabla N° 03:

Definición de auditoría integral

Alternativas	Cant.	%
Un análisis orientado a procesos	12	40
Pruebas de auditoría basada en una evaluación del riesgo.	05	17
Enfoque basado “del nivel estratégico de la entidad hasta los niveles operativos”.	10	33
Todas las anteriores	03	10
Ninguna de las anteriores	00	00
TOTAL	30	100

Fuente: Elaboración propia.

En cuanto a las limitantes que encuentra la auditoría integral para su aplicación el 93.3% de los entrevistados mencionó que la auditoría integral se ve limitada, en resumen por la auditoría financiera a la que toman como referente de efectividad de las empresas y entidades del sector público. Sólo el 6.7%, indicó que no afectaban el desarrollo de la auditoría integral.

Tabla N° 04:

Limitantes de la aplicación de la auditoría financiera con enfoque integral

Alternativas	Cant.	%
Dependencia del ejecutivo financiero	00	00
Se considera a la información financiera como factor determinante de la efectividad.	00	00
Se orientan recursos financieros al apoyo de la auditoría financiera	00	00
Todas las anteriores	28	93.3
Ninguna de las anteriores	02	6.7
TOTAL	30	100

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar, si bien es cierto que la mayoría de entrevistados está de acuerdo en aplicar la auditoría integral como medio para contar con empresas y entidades eficientes y eficaces, también es cierto que es necesario que se proceda a modificar la normatividad actual vigente, a fin de modernizar la labor del órgano rector del Sistema Nacional de Control, que garantice dicha eficiencia y eficacia. También es preciso señalar que, la mayoría de entrevistados no obstante- considerar a la auditoría integral como herramienta eficaz- aún no tienen una concepción clara de ella, por lo que sería recomendable que, paralelamente al cambio de normatividad vigente, se inicie un proceso de capacitación al interior de las empresas y entidades del estado y de la Contraloría General de la República y las sociedades de auditoría.

MODELO METODOLOGICO PROPUESTO

Fase I: Análisis general y diagnóstico

A la organización le corresponde conocer los beneficios que puede obtener de un trabajo de esta naturaleza, el impacto que su realización tendría en sus resultados y evaluar al propio auditor integral

Al auditor integral le toca realizar a un costo relativamente reducido una investigación para detectar las áreas de oportunidad o de problemas que ameriten ser estudiadas con detalle y concluir sobre el costo beneficio de las mismas.

Determinarse los beneficios que pueda lograr la organización con la corrección de sus problemas y el aprovechamiento de las áreas de oportunidad que se presentan, lo que permite justificar y dirigir la realización de las fases siguientes de auditoría.

Fase II: Planeación específica

Con las evidencias obtenidas en la fase del diagnóstico preliminar se llevará a cabo la planeación específica de la auditoría integral. Esta fase es el elemento fundamental para orientar la labor de auditoría hacia los objetivos establecidos, por lo cual se deben contemplar una serie de etapas en las que se incluyen los procedimientos por aplicar y las actividades por realizar.

La planeación específica de la auditoría integral debe contener la precisión de los objetivos detallados y el alcance del trabajo por desarrollar, considerando entre otros elementos los parámetros e indicadores de gestión de la organización.

La revisión debe estar fundamentada en la preparación de un programa detallado que contemple la red de actividades, los procedimientos de auditoría, los responsables y las fechas de ejecución del mismo. También debe preverse, como una etapa fundamental de la planeación específica, la determinación de los recursos necesarios tanto en número como en calidad del equipo de trabajo que será utilizado en el desarrollo de la revisión con especial énfasis en la estimación de costos.

Finalmente, se deberán establecer claramente los resultados esperados de la auditoría integral como consecuencia del conocimiento profundo de las fuerzas y debilidades y de las oportunidades de mejora de la organización. El llevar a cabo una planeación adecuada de la auditoría integral permitirá conducir el proceso hasta la consecución de los objetivos previstos en la revisión, dando respuesta con ello a las expectativas despertadas de la organización por obtener resultados concretos y tangibles que redunden en beneficios directos de carácter económico para la misma.

Fase III: Ejecución

La fase de ejecución de la auditoría integral se refiere al desarrollo de los procedimientos de revisión definidos en la FASE II Planeación Específica a través de la aplicación de las pruebas de auditoría adecuadas para los procesos u operaciones que se tiene que evaluar, con el objeto de obtener la suficiente y competente evidencia que permita sustentar las observaciones determinadas y ya evaluadas que constituyen la base para la conformación y presentación de las recomendaciones de mejoramiento pertinentes.

Como se señala en la FASE de Planeación Específica para el desarrollo de la auditoría integral deberá invariablemente diseñarse un programa de trabajo que describa los procedimientos de auditoría, el tipo de pruebas por aplicar, su alcance, los tiempos asignados para su realización y los nombres de los responsables para su ejecución.

Entre los aspectos de mayor trascendencia en la etapa de realización de las pruebas y obtención de evidencias de auditoría destaca el examen y evaluación del sistema de control. En ese sentido, es necesario, durante la evaluación conocer en que grado los diferentes niveles de la organización tienen conciencia de la responsabilidad que les atañe respecto al diseño, establecimiento, operación y supervisión de adecuados sistemas de control.

Siendo el sistema de control un proceso diseñado para dar seguridad razonable al cumplimiento de los objetivos relacionados con la eficiencia y eficacia de las operaciones la confiabilidad de la información y el cumplimiento de leyes, reglamentos o políticas en general, es indispensable llevar a cabo el examen de la suficiencia y pertenencia de dicho sistema, así como evaluar la efectividad de su funcionamiento y la calidad en el cumplimiento de las responsabilidades asignadas.

Durante el desarrollo de los procedimientos y la aplicación de las pruebas de auditoría, es necesario tener presente que los resultados que se obtengan deberán permitir realizar una evaluación integral de las áreas u operaciones sujetas a examen. Adi-

cionalmente, la cobertura del enfoque integral de la revisión queda incompleta, si no se identifican las interrelaciones que pudieran existir entre las causas o efectos de las deficiencias determinadas, respecto a otras áreas que no hayan sido objeto de la auditoría.

Finalmente, la coordinación adecuada y oportuna para analizar con los responsables de la organización, el avance de los trabajos y la naturaleza de los hallazgos, permitirán tomar las medidas necesarias para asegurar la mayor cantidad de los resultados de auditoría.

Fase IV: Informe de resultados

Además de los informes parciales que se hayan elaborado durante la auditoría integral, al final se debe emitir un informe escrito y firmado que contenga los resultados relevantes, debidamente soportados.

Dicho informe debe presentarse cuantificando en forma objetiva, clara, concisa, precisa y constructiva. Su contenido debe incluir por lo menos:

- Principales problemas de la operación y de la administración de recursos.
- Cumplimiento de las obligaciones de rendir cuentas, así como de las disposiciones legales y de normatividad interna.
- Oportunidades y amenazas del entorno y fuerzas y debilidades de la organización.
- Propuestas de solución con definición de etapas acciones, responsables, tiempo de ejecución, costos y beneficios.

El contenido total del informe debe ser comentado por los ejecutivos responsables de las operaciones, previo a la presentación del director general u órgano directivo, al que deberá entregarse adicionalmente un informe ejecutivo para la toma de decisiones.

En caso de que durante el desarrollo de la auditoría se detecten irregularidades en el manejo de los bienes y operaciones de la organización, se deben reportar de inmediato al funcionario adecuado, independientemente de su inclusión en el informe final de resultados.

Fase V: Diseño, implantación y evaluación

El éxito del diseño e implantación de las recomendaciones del informe de auditoría integral dependerá del grado de mejora en la productividad, competitividad y eficiencia de la organización.

El trabajo de auditoría integral no servirá si no se lograsen concretizar y materializar las recomendaciones en beneficio de la organización auditada. La labor del auditor integral no termina con la entrega del informe de auditoría, sino que incluye la tarea de determinar las ineficiencias existentes proponer soluciones y colaborar con la organización para su realización.

En conclusión, se puede decir que es el paso entre lo que se pensaba hacer y los hechos reales y objetivos, el momento a partir del cual se empiezan a aportar los beneficios de las recomendaciones, tanto a corto como a largo plazo. La implantación debe ser dirigida por un líder natural de la organización por el propio auditor integral o por un consultor externo que permita lograr los cambios que se requieran. La tarea continua, metódica y detallada del proceso de implantación es una tarea que se tiene que ejecutar con el apoyo de la máxima autoridad de la organización.

CONCLUSIONES

1. El “Modelo metodológico de la auditoría financiera con enfoque integral para el Sistema Nacional de Control” implica desarrollar una nueva concepción de auditoría a ser aplicado en las entidades y empresas del sector público. Este modelo debe incluir procedimientos de auditoría de acuerdo con la gestión pública moderna que vienen desarrollando las empresas y entidades públicas.
2. La auditoría financiera con enfoque integral es un modelo de control completo del buen gobierno corporativo de una entidad estatal que brinda una opinión razonable sobre la calidad, eficiencia, eficacia, economía, ecología y ética de las operaciones económicas, administrativas y control interno que efectúa. Asimismo, puede ser enfocado para

determinar opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, el cumplimiento de las leyes y las normas administrativas y contables, el impacto sobre el medio ambiente y la neutralización de riesgos.

3. Los resultados de la aplicación de la entrevista efectuada a funcionarios, contadores y auditores del Sistema Nacional de Control, confirman como válida la hipótesis de que la aplicación de la auditoría financiera con enfoque integral modernizará la labor de la Contraloría General de la República, para lo cual es prioritario modificar el marco normativo actual que tiene un enfoque más legalista que de estratégico.
4. La aplicación de la auditoría financiera con enfoque integral debe fundamentarse en la imperiosa necesidad de reorientar el perfil y rol del auditor gubernamental con la finalidad de adecuarse a los requerimientos de administración que necesiten las organizaciones. Para ello, se debe poseer cono-

cimientos actualizados sobre control de gestión, control estadístico de procesos, *benchmarking*, círculos de calidad, etc. Además, como profesional debe poseer aptitudes y actitudes proactivas y un alto nivel ético.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

1. Contraloría General de la República (2014). “Normas Generales de Control Gubernamental”. Lima. Perú.
2. Contraloría General de la República (2014). “Manual de Auditoría Financiera Gubernamental”, aprobada mediante Resolución de Contraloría N° 445-2014-CG de 04 de octubre de 2014.
3. Contraloría General de la República (2014). “Manual de Auditoría Cumplimiento”, aprobada mediante Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG de 22 de octubre de 2014.
4. www.contraloriagen.gov.co/