



# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay



# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

## FICHA TÉCNICA

### PROGRAMA UMBRAL/PARAGUAY

AGENCIA DE LOS ESTADOS UNIDOS PARA EL DESARROLLO INTERNACIONAL –  
**USAID** -

John Beed: Director  
Steve Marma: CTO Programa Umbral – 2006/2007  
Alfonso Velázquez: CTO Programa Umbral – 2008  
Rolando Chaparro: Control Seguimiento Componente 3

### EJE DE LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD

Patricio Maldonado: Director  
Luz Marleny Ospina: Gerente Componente 3 – Sistemas de Control -

### SOPORTE TÉCNICO DE LA OBRA

- Luz Marleny Ospina: Coordinación Técnica - Sistemas de Control
- BDO Rubinsztein & Guillén/Paraguay : Consultores principales de asesoría y soporte técnico en Auditoría
- Yolanda Angel: Asistente Técnica Sistemas de Control
  
- **EQUIPOS DE SOPORTE TÉCNICO – Equipos de Auditoría Interna y Externa Entidades beneficiarias Programa Umbral**
  - Contraloría General de la República - CGR
  - Auditoría General del Poder Ejecutivo - AGPE
  - Ministerio de Agricultura y Ganadería - MAG
  - Ministerio de Educación y Cultura - MEC
  - Ministerio de Hacienda - MH
  - Ministerio de Obras Públicas y Comunicaciones - MOPC
  - Ministerio de Salud Pública y Bienestar Social – MSPyBS

Fecha: Asunción, Noviembre 7 de 2008

Este Proyecto fue posible gracias al apoyo técnico y financiero del Gobierno de los Estados Unidos de América, a través de la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional – USAID – quién podrá copiar, reproducir, utilizar y publicar libremente el contenido ya sea total o parcial de esta Obra de manera impresa o digital, para su uso en este o en algún otro Programa de Asistencia, financiado por el Gobierno de los Estados Unidos de América



# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

## ÍNDICE GENERAL

### Presentación

### Introducción

#### Capítulo 1 – Sistema de Control y Evaluación Gubernamental

- 1.1 Introducción
- 1.2 Instancias del Control y Evaluación Gubernamental en el Paraguay
- 1.3 Coordinación entre las Instancias de Control y Evaluación Gubernamental
- 1.4 Procesos del Sistema de Control y Evaluación Gubernamental

#### Capítulo 2 – Normas de Auditoría Gubernamental

- 2.1 Introducción
- 2.2 Clasificación de las Normas de Auditoría Gubernamental
- 2.3 Postulados Básicos
- 2.4 Normas Generales
- 2.5 Normas relativas al Trabajo
- 2.6 Normas Legales
- 2.7 Ética del Auditor

#### Capítulo 3 – Técnicas y Documentación de la Auditoría Gubernamental

- 3.1 Introducción
- 3.2 Herramientas y técnicas de auditoría
- 3.3 Papeles de Trabajo

#### Capítulo 4 – Proceso del Planificación Anual de Auditoría

- 4.1 Introducción
- 4.2 Plan Anual de Auditoría
- 4.3 Coordinación en la elaboración del Plan Nacional de Auditoría

#### Capítulo 5 – Auditoría Gubernamental – Proceso Auditor

- 5.1 Introducción
- 5.2 Clasificación de la Auditoría Gubernamental
- 5.3 Etapas de Proceso Auditor
- 5.4 Planeación
- 5.5 Ejecución
- 5.6 Informe

# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

## **Capítulo 6 – Proceso de Seguimiento al Plan de Mejoramiento**

- 6.1 Introducción
- 6.2 Aspectos Generales
- 6.3 Coordinación en el Seguimiento al Plan de Mejoramiento

## **Capítulo 7 – Administración del Sistema de Control y Evaluación Gubernamental**

- 7.1 Introducción
- 7.2 Comité de Control Interno
- 7.3 Comité de Auditoría Interna
- 7.4 Control de Calidad de la Auditoría

## **Capítulo 8 – Sistemas de Información**

- 8.1 Introducción
- 8.2 Sistema de Información y Consolidación del Plan Nacional de Auditoría
- 8.3 Sistema de Información de la Evaluación del Sistema de Control Interno
- 8.4 Sistema de Información del Seguimiento a los Planes de Mejoramiento

## **Capítulo 9 – Glosario**

## **Capítulo 10 – Guía de Implementación – Modelos, Procedimientos y Formatos**

- 10.1 Plan Anual de Auditoría
  - Anexo I – Modelo de Plan Anual de Auditoría
- 10.2 Encargo de Auditoría
  - Anexo I – Modelo de Encargo de Auditoría
- 10.3 Memorando de Planeación
  - Anexo I – Modelo de Memorando de Planeación
- 10.4 Guías para la Elaboración de Programas de Auditoría
  - Formato de Programa de Auditoría
  - Posibles Procedimientos de Auditoría de Estados Financieros
  - Posibles Procedimientos de Auditoría de Gestión
    - ✓ Anexo I – Visión Sistémica
    - ✓ Anexo II – Evaluación de Gestión con “Indicadores”
  - Posibles Procedimientos de Auditoría de Cumplimiento
  - Posibles Procedimientos de Auditoría de Obras Públicas
- 10.5 Informes
  - Anexo I – Modelo de Informe de Auditoría Financiera
  - Anexo II – Modelo de Informe de Auditoría
- 10.6 Evaluación del Sistema de Control Interno – MECIP

ANEXO – Evaluación de las Mejores Prácticas de Auditoría Adoptadas



## PRESENTACIÓN

La Constitución Nacional y las Leyes, especialmente la Ley N° 276 –Ley Orgánica y Funcional de la CGR- imponen a la Contraloría General de la República importantes funciones y responsabilidades de control de los bienes públicos y del patrimonio del Estado, así como de la ejecución de los presupuestos de las reparticiones del Estado, todo ello gestionado con economía, eficiencia, eficacia y transparencia, de conformidad con la normativa legal aplicable y en consonancia con los intereses generales de la sociedad.

En el ejercicio de tales funciones de control tienen además importante participación la Auditoría General del Poder Ejecutivo –AGPE- y las Auditorías Internas Institucionales –AII-, que junto con la CGR constituyen la base del Sistema de Control y Evaluación Gubernamental previsto en la Ley N° 1.535/99 “De Administración Financiera del Estado”.

Los administradores del gobierno tienen la responsabilidad de responder ante los entes legislativos y público en general por sus actividades y resultados correspondientes. En ese sentido, la auditoría gubernamental se constituye en un elemento de vital importancia.

Para no defraudar esa cada vez mayor responsabilidad y confianza depositada en el auditor gubernamental, su función debe desarrollarse con el máximo grado de credibilidad y confiabilidad, lo cual sólo será posible con normas modernas que lo orienten y posibiliten el logro de una gestión eficaz de control, con un claro marco de referencia para la realización de auditorías en Organismos o Entidades de el Paraguay y que sea aplicado de manera uniforme por los responsables del Sistema de Control y Evaluación Gubernamental.

Con ese objetivo, se ha desarrollado el Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay que estamos presentando en esta oportunidad, el cual deberá constituirse en la guía y herramienta para los auditores gubernamentales en el ejercicio de sus funciones.

La Contraloría General de la República adoptará integralmente el Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, complementándolo con los aspectos específicos relacionados con el ámbito de su actuación, y sugiere a las otras instancias de auditoría –AGPE y AII- que procedan en igual sentido, con el fin de garantizar la uniformidad en las funciones de las Instancias de Control Gubernamental en el Paraguay establecidas por la Ley N° 1.535/99, eliminando duplicidades en las labores de auditoría y contribuyendo al cumplimiento de los objetivos institucionales de cada Instancia de Control.

Deseamos expresar nuestro profundo agradecimiento a la Agencia del Gobierno de los Estados Unidos de América, que en el marco del “Programa UMBRAL” ha brindado su ayuda para la elaboración del Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, como asimismo a los consultores y auditores que han contribuido significativamente en el proyecto.



## INTRODUCCIÓN

El presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay ha sido elaborado con el objeto de ofrecer un marco de referencia para la realización de auditorías en Organismos y Entidades del Estado del Paraguay. Al momento de su aplicación ellas deberán considerarse a la luz de leyes y normas que afecten a la gestión del Sector Gubernamental en general, y a los Entes objeto de la auditoría en particular.

En su proceso de elaboración, han sido tenidas en cuenta las Normas de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría – INTOSAI, como asimismo otras normas y prácticas de aceptación general en el ejercicio de la Auditoría Gubernamental con el objeto de incorporar en su contenido las “Mejores Prácticas en Auditoría”.

El presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay incorpora además los conceptos, definiciones y enunciados, el Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay – MECIP, marco de control desarrollado con el propósito que las Entidades y Organismos del Estado puedan mejorar su desempeño institucional, mediante la implementación de efectivos sistemas de Control Interno.

Con la vigencia de este Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, se pretende garantizar la uniformidad en las funciones de las Instancias de Control Gubernamental en el Paraguay, en el marco de lo que establece la Ley N° 1.535/99 “De Administración Financiera del Estado” en su Título VII “Del Sistema de Control y Evaluación”, bajo los principios de eficiencia y eficacia, eliminando duplicidades en las labores de auditoría y contribuyendo al cumplimiento de los objetivos institucionales de cada Instancia de Control.

La aplicación efectiva del Manual de Auditoría Gubernamental, permitirá mejorar cada vez más el grado de credibilidad y confiabilidad sobre la gestión de los auditores gubernamentales, en el producto de sus labores. Para ello es también de vital importancia complementar con las cualidades profesionales del auditor, y el juicio profesional ejercido por él en la ejecución del examen y la elaboración del informe.

También es importante destacar que los criterios que provee este Manual de Auditoría Gubernamental, facilitarán además de asegurar la calidad de las labores efectuadas, la evaluación al desempeño de los Auditores Gubernamentales.

Finalmente, cabe recalcar el hecho que las auditorías gubernamentales constituyen un elemento clave para que el gobierno cumpla su deber de responder ante la sociedad por el cumplimiento de su función social y utilización de los recursos públicos, ante lo cual el presente Manual de Auditoría Gubernamental adquiere aún mayor relevancia.



## ➤ Alcance

Las normas, metodologías, criterios y el contenido general del presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, la recomendación oficial de la Contraloría General de la República en la práctica de las auditorías realizadas en todo Organismo o Entidad del Estado, por parte de los auditores ya sean internos o externos de:

- La Contraloría General de la República –CGR-
- La Auditoría General del Poder Ejecutivo –AGPE-, y
- Las Auditorías Internas Institucionales –AII-

## ➤ Objetivos

El objetivo principal del “Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay” es el de estandarizar los criterios para el desarrollo de la Auditoría Gubernamental en el Paraguay, aplicable en el ejercicio al:

- Control Externo de la Contraloría General de la República – CGR
- Control Posterior de la Auditoría General del Poder Ejecutivo – AGPE
- Control Posterior de la Auditoría Interna Institucional – AII

Los objetivos específicos del Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay son los siguientes:

- Impulsar la coordinación entre las instancias del Sistema de Control y Evaluación en el Paraguay (Ley 1535/99), en procura de lograr resultados efectivos y eficientes como producto del trabajo de las tres Instancias de Control gubernamental posterior y/o externo del Paraguay.
- Promover una efectiva implementación del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP- en las Instituciones Públicas.
- Servir de guía para contribuir al ordenamiento adecuado del Sistema de Control y Evaluación en el Paraguay.
- Contar con una herramienta que observando las mejores prácticas de auditoría permita la unificación de las normas, metodologías e instrumentos de auditoría para las tres Instancias de Control del Estado en el Paraguay (CGR-AGPE-AII).
- Establecer el marco lógico, procedimientos y prácticas a seguir de manera consistente en la realización de las auditorías a Organismos y Entidades del Estado.



- Dotar a los auditores gubernamentales del Paraguay de un instrumento que contenga consolidadas las mejores prácticas de auditoría.
- Facilitar la aplicación del criterio profesional del auditor a las diversas situaciones que surjan en el ejercicio de sus funciones.
- Contribuir al mejoramiento de la gestión gubernamental, a través de la presentación de observaciones y recomendaciones orientadas al fortalecimiento institucional y al cumplimiento de los objetivos de los Organismos y Entidades del Estado.
- Servir de base para que cada instancia de auditoría elabore sus respectivos manuales de procedimientos de auditoría, al considerar los aspectos específicos relacionados al ámbito de su actuación.
- Constituir un parámetro para la evaluación del funcionamiento de las diversas instancias de auditoría.
- Servir como instrumento para identificar las necesidades de capacitación de los auditores gubernamentales, y ayudar en el proceso de capacitación efectiva.
- Incrementar los niveles de reconocimiento y confianza de los ciudadanos en la labor de los auditores y de las Instituciones en el Sistema de Control y Evaluación del Paraguay.

### ➤ **Organización del Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay**

El Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, se encuentra estructurado de la siguiente manera:

- Capítulo 1 – Sistema de Control y Evaluación Gubernamental
- Capítulo 2 – Normas de Auditoría Gubernamental
- Capítulo 3 – Técnicas y Documentación de la Auditoría Gubernamental
- Capítulo 4 – Planificación Anual de Auditoría
- Capítulo 5 – Auditoría Gubernamental – Proceso Auditor
- Capítulo 6 – Seguimiento al Plan de Mejoramiento
- Capítulo 7 – Administración del Sistema de Control y Evaluación Gubernamental
- Capítulo 8 – Sistemas de Información
- Capítulo 9 – Glosario
  - Anexo – Normas de Auditoría Gubernamental Adoptadas
- Capítulo 10 – Guía de Implementación – Modelos, Procedimientos y Formatos
- ANEXO – Evaluación de las Mejores Prácticas de Auditorías Adoptadas





### ➤ **Aplicación y Seguimiento**

Corresponde a Contraloría General de la República recomendar la puesta en vigencia del presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, así como incorporar con base en los resultados de su utilización, las modificaciones que permitan el mejoramiento continuo de la herramienta.

La Contraloría General de la República, hará el seguimiento y la valoración de los resultados de la utilización del Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, y promoviendo en la Auditoría General del Poder Ejecutivo -AGPE- y entre los auditores internos institucionales su activa participación en la actualización y modificación.

La Contraloría General de la República promoverá que las Instancias de Control Gubernamental ejecuten los debidos procesos de capacitación que se requieran para optimizar la utilización del Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay.

### ➤ **Complementariedad**

El contenido del presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay deberá ser complementado por cada instancia de Control Gubernamental (CGR-AGPE-AII), con los aspectos específicos a ser considerados en las auditorías referidas a sus respectivas organizaciones, incorporando además las consideraciones sobre el modelo de administración del proceso de auditoría a ser observado.

Entre los aspectos a ser complementados, tiene una importancia especial los procedimientos de auditoría a ser aplicados, que deberán ser definidos de manera específica teniendo en cuenta los fines y naturaleza de los procesos vigentes en cada organización.

### ➤ **Actualización**

Los usuarios del Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, con base en su experiencia y trabajo conjunto en los resultados de su aplicación, propondrán las modificaciones y actualizaciones, debidamente fundamentadas, a la Contraloría General de la República, según la metodología, periodicidad y canales a ser definidos por ésta.

En el proceso de actualización y perfeccionamiento del Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay se prevén dos tipos de modificaciones:

- En su contenido - Variaciones de Fondo
- En su presentación - Variaciones de Forma



PROGRAMA  
**UMBRAL**  
PARAGUAY  
*Una Causa Nacional*



MILLENNIUM  
CHALLENGE  
CORPORATION  
FORWARD TOGETHER. PROGRESS TOGETHER.



Ministerio  
de Hacienda



USAID  
DEL PUEBLO DE LOS ESTADOS  
UNIDOS DE AMÉRICA

# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

Las modificaciones serán adoptadas mediante Resolución expedida por la Contraloría General de la República, en la cual se indicarán las partes modificadas, adicionadas o suprimidas.

## Capítulo 1 - Sistema de Control y Evaluación Gubernamental

### 1.1 INTRODUCCIÓN

El Sistema de Control y Evaluación Gubernamental del Paraguay se encuentra definido en la Ley N° 1.535/99 “De Administración Financiera del Estado”, que en su Título VII “Del Sistema de Control y Evaluación” Art. N° 59 señala: “El sistema de control de la Administración Financiera del Estado será externo e interno, y estará a cargo de la Contraloría General de la República, de la Auditoría General del Poder Ejecutivo y de las Auditorías Internas Institucionales”.

Dicha estructura del Sistema ha sido la base para el desarrollo del presente Manual de Auditoría Gubernamental, teniendo en cuenta que sólo será posible lograr un Sistema con controles y auditorías eficientes y efectivas mediante la aplicación de metodologías uniformes y complementando los trabajos realizados por cada instancia de auditoría establecida en la referida Ley.

Además del Art. N° 59 antes mencionado, la Ley N° 1.535/99 incorpora en otros artículos conceptos adicionales que en conjunto determinan los objetivos y lineamientos del Sistema de Control y Evaluación Gubernamental del Paraguay y que también han sido considerados en el desarrollo del Manual de Auditoría Gubernamental:

#### Ley N° 1.535/99, Título VII “Del Sistema de Control y Evaluación”

##### **Artículo 60 Control interno:**

El Control Interno está conformado por los instrumentos, mecanismos y técnicas de control, que serán establecidos en la reglamentación pertinente. El Control Interno comprende el control previo a cargo de los responsables de la Administración y control posterior a cargo de la Auditoría Interna Institucional y de la Auditoría General del Poder Ejecutivo.

##### **Artículo 61 Auditorías Internas Institucionales:**

La Auditoría Interna Institucional constituye el órgano especializado de control que se establece en cada Organismo y Entidad del Estado para ejercer un control deliberado de los actos administrativos del organismo

#### **Articulación de estas normas con el Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay**

##### **Comentario sobre el Art. 60:**

El Proceso Auditor desarrollado en el Manual prevé la realización de evaluaciones de los Sistemas de Control Interno vigentes en los entes auditados como parte importante del proceso. Tales evaluaciones deberán realizarse sobre la base del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay – MECIP, para lo cual se incorporan sus conceptos principales y se incluye como parte de la guía de implementación (**Capítulo 10**) una herramienta para la evaluación de los controles.

##### **Comentarios sobre los Art. 61, 62 y 63**

A efectos de la elaboración del presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, se ha considerado la necesidad que las tres instancias de auditores

# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

respectivo, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dependerá de la autoridad principal del Organismo o Entidad.

## **Artículo 62 Auditoría General del Poder Ejecutivo:**

La Auditoría General del Poder Ejecutivo dependerá de la Presidencia de la República. Como órgano de control interno del Poder Ejecutivo realizará auditorías de los Organismos y Entidades dependientes de dicho poder del Estado y tendrá también a su cargo reglamentar y supervisar el funcionamiento de las Auditorías Internas Institucionales. El control será deliberado, a posteriori, de conformidad con la reglamentación pertinente y las normas de auditoría generalmente aceptadas.

## **Artículo 63 Control Externo:**

El Control Externo será realizado mediante las acciones que para tal efecto se ejerzan con posterioridad a la ejecución de las operaciones de los Organismos y Entidades del Estado y estará a cargo de la Contraloría General de la República.

gubernamentales – CGR, AGPE y AII- efectúen sus auditorías de manera uniforme y complementarias entre sí, de manera de evitar duplicidades en las revisiones efectuadas.

En ese sentido, el presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay deberá constituirse en la **base unificada** de los criterios y metodologías a seguir para el desarrollo:

- a) de los planes de auditoría (**Capítulo 4**);
- b) del proceso auditor (**Capítulo 5**); y
- c) para el seguimiento de la implantación de los Planes de Mejoramiento de los Organismos y Entidades del Estado (**Capítulo 6**).

Cada instancia de auditoría –CGR, AGPE y AII- a partir del Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, deberá elaborar su Manual de Auditoría Específico, que incorpore los requerimientos y exigencias legales y normativas propias de sus respectivos ámbitos de control y actuación.

Adicionalmente a lo establecido en la Ley N° 1535, cabe destacar los siguientes deberes establecidos específicamente para la Contraloría General de la República:

### **i. Constitución Nacional - Arts. N° 281 al N° 284**

- Control, vigilancia y fiscalización de los bienes públicos y del patrimonio del Estado o donde éste tenga interés patrimonial.
- Control de la ejecución y la liquidación de los presupuestos de todas las reparticiones del Estado, el examen de sus cuentas, fondos e inventarios.

### **ii. Ley N° 276/94 Orgánica y Funcional de la Contraloría General de la República - Art 9°**

Señala como “Deberes y Atribuciones” de la Contraloría General de la República el dictar los reglamentos internos, normas, manuales de procedimientos, o impartir las instrucciones necesarias para el cumplimiento de esta ley.



La implantación del Manual de Auditoría Gubernamental contribuirá al cumplimiento de los deberes y funciones establecidos por Ley para las Instancias de Auditoría Gubernamental, las que, actuando de manera uniforme y coordinada como integrantes del Sistema de Control y Evaluación Gubernamental, lograrán importantes avances en la ejecución de las auditorías eficientes y eficaces, aumentando de esa manera la credibilidad en la labor de los Auditores Gubernamentales.

En tal sentido, en el presente Capítulo se indica la coordinación que deberá existir entre las Instancias de Control y Evaluación Gubernamental para el logro de tales objetivos en el marco de su gestión de control interno gubernamental posterior y/o externo.

Asimismo, el presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay comenta en este Capítulo los Procesos del Sistema de Control y Evaluación Gubernamental del Paraguay como parte de un enfoque sistémico basado en tres procesos: el Plan Anual de Auditoría, el Proceso Auditor (planificación, ejecución e informe) y el Seguimiento y Evaluación de los Planes de Mejoramiento.



# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

## 1.2 INSTANCIAS DE CONTROL Y EVALUACIÓN GUBERNAMENTAL

De acuerdo con lo señalado en la sección anterior, el Sistema de Control y Evaluación Gubernamental del Paraguay comprende el Control Interno y el Control Externo, como sigue:

Control Interno		Control Externo
Auditoría Interna Institucional	Auditoría General del Poder Ejecutivo	Contraloría General de la República

## 1.3 COORDINACIÓN ENTRE LAS INSTANCIAS DE CONTROL Y EVALUACIÓN GUBERNAMENTAL

Las Instancias de Control comprendidas en el Sistema de Control y Evaluación Gubernamental actuarán de manera coordinada, con el fin de lograr resultados efectivos y eficientes en su gestión del control interno gubernamental posterior y/o externo del Paraguay.

Dicha coordinación tendrá por objetivo que las labores a realizar sean complementarias entre sí, y tengan la posibilidad de ejecutarse concurrentemente entre las Instancias de Control, donde los resultados de las auditorías practicadas por una instancia determinada sean utilizados como insumos por las demás instancias en sus respectivas auditorías.

El esquema de coordinación a ser implantado no implicará en ningún caso la delegación de atribuciones y responsabilidades, o sea, cada instancia de auditoría retendrá la responsabilidad por la ejecución de sus controles con el alcance y eficacia requeridos, independientemente de la complementariedad que pueda planificarse de manera coordinada entre ellas. Con ello, cada instancia, en todo momento, podrá optar por el nivel de avance de coordinación que estime adecuado, así como reservar para sí, la decisión de realizar todo tipo de auditoría o procedimiento específico que estime conveniente en el ejercicio de sus funciones. Esto, independientemente del hecho que tales auditorías o procedimientos hayan sido ya ejecutadas previamente por otras instancias de auditores, o bien se encuentren previstas en sus planes anuales de auditoría.



## 1.4 PROCESOS DEL SISTEMA DE CONTROL Y EVALUACIÓN GUBERNAMENTAL

El Sistema de Control y Evaluación Gubernamental comprende los tres procesos siguientes:



El Control y la Evaluación Gubernamental se realiza con un enfoque sistémico, basado en tres procesos que se inician con la elaboración del Plan Anual de Auditoría; continúa con el proceso Auditor mediante la ejecución de sus 3 etapas, - Planeación, Ejecución e Informe - y finaliza con el Proceso de Mejoramiento Continuo, mediante la elaboración y seguimiento coordinado de los Planes de Mejoramiento producto de los procesos de auditoría.

De esta forma los auditores llevan a cabo un proceso de manera secuencial, con el objeto de:

- Incrementar los niveles de productividad;
- Agregar valor en el desarrollo de los diferentes proyectos de auditoría; y
- Contribuir al mejoramiento continuo de las organizaciones auditadas.

Cada una de las etapas, proporciona un producto diferente destinado a satisfacer las diferentes expectativas organizacionales, y pasa a convertirse en fuente de datos importante para la siguiente etapa.

Finalmente, los resultados del tercer proceso referido a Seguimiento al Plan de Mejoramiento, sirven de insumo al primer proceso - Plan Nacional de Auditoría - sea para ajustar el Plan del año en curso o bien, para la elaboración del Plan del año siguiente, como también al Proceso Auditor en sí mismo.

En los Capítulos 3, 4 y 5 siguientes, se desarrollan con mayor detalle los tres procesos que conforman el Sistema de Evaluación y Control Gubernamental.



## **Capítulo 2 - Normas de Auditoría Gubernamental**

### **2.1 INTRODUCCIÓN**

Basados en evaluaciones realizadas de las normas de auditoría vigentes internacionalmente, como ser las Normas de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría – INTOSAI y las Normas Internacionales de Auditoría – NIA, así como de las normas de auditoría gubernamental y prácticas vigentes en algunos países de Latinoamérica, se han identificado las que representan en su conjunto las “mejores prácticas” en materia de auditoría gubernamental, y como resultado se determinaron las Normas de Auditoría Gubernamental que deberán guiar la práctica de auditoría de las Instancias de Control Gubernamental en el Paraguay.

En el anexo a este Manual de Auditoría Gubernamental se incluye un resumen de las normas evaluadas y de los comentarios resultantes de los análisis realizados como pasos previos a la definición de las Normas de Auditoría a ser adoptadas.

Consecuentemente, las normas adoptadas incorporan los principales criterios de la normatividad de auditoría establecidas por:

- La Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría – INTOSAI
- La Federación Internacional de Contadores – IFAC
- El Instituto de Auditores Internos – IAI
- La Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos – GAO
- La Asociación de Auditoría y Control de Sistemas de Información - ISACA

En la definición de tales normas de auditoría se han considerado también las exigencias legales vigentes, tales como la Ley N° 1.535/99 “De Administración Financiera del Estado” y el Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay (MECIP), y otras que se indican en la sección 2.6 del presente capítulo.

En este capítulo se incluyen entonces las Normas de Auditoría Gubernamental que deben ser observadas por los Auditores Gubernamental y que fueron tenidas en cuenta para el desarrollo del presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay.

#### **2.1.1 Propósito**

Las presentes normas y principios básicos permiten asegurar la uniformidad y calidad de la auditoría Gubernamental en la República del Paraguay.





### **2.1.2 Aplicación**

Las normas y principios básicos son de aplicación obligatoria en la ejecución de auditorías de las Entidades e Instituciones del Sector Público, que sean realizadas por la Contraloría General de la República, la Auditoría General del Poder Ejecutivo, las Auditorías Internas Institucionales y las Firmas de Auditores Independientes. Los profesionales técnicos y especialistas que realizan dichas auditorías, a los efectos de las presentes normas y guías, son denominados Auditores Gubernamentales (los auditores).

### **2.1.3 El proceso de la Auditoría Gubernamental en el Paraguay**

La Auditoría Gubernamental en el Paraguay se ejecuta a través de las tres instancias de auditores del Gobierno (Contraloría General de la República, la Auditoría General del Poder Ejecutivo y las Auditorías Internas Institucionales) y las Firmas de Auditores Independientes.

Entre ellas, las Auditorías Internas Institucionales (AII) desempeñan un papel preponderante en el proceso, en atención al mayor alcance de sus revisiones y por su función de evaluadores del control interno vigente en las Entidades, verificando la eficacia y vigencia de los controles, e informando sobre las deficiencias observadas, recomendando las medidas para su regularización.

Los trabajos realizados por las AII y sus resultados, son un factor importante al momento de planificar las revisiones, y sus alcances, por parte de las otras dos instancias de auditoría (AGPE y CGR), como también por las Firmas de Auditores Independientes.

Cabe destacar sin embargo, que tales trabajos de AII sólo serán considerados como útiles por las demás instancias de auditores si fueron realizados apropiadamente, o sea, cumpliendo con las normas establecidas en el presente Manual.

A tales efectos, las demás instancias de auditores deberán realizar revisiones sobre el control de calidad de las AII, que permitan garantizar que se hayan cumplido con las normas señaladas y concluir por lo tanto, que los resultados de los trabajos realizados por las AII son confiables.

El cumplimiento del proceso antes detallado es de fundamental importancia para posibilitar la adecuada utilización de los escasos recursos de auditoría, permitiendo que cada instancia de auditoría pueda cumplir con sus funciones de control sobre la base de resultados de las auditorías ya realizadas, evitando duplicar esfuerzos.



#### **2.1.4 Auditoría Gubernamental**

La Auditoría Gubernamental es el proceso sistemático, técnico y profesional que mide y evalúa la Gestión Pública, sus operaciones financieras y/o administrativas, efectuada con posterioridad a su ejecución, en las instituciones del Sector Público, acumulando y evaluando objetivamente las evidencias obtenidas para establecer e informar sobre el grado de correspondencia entre la información examinada y los criterios establecidos, con el fin de prevenir, detectar, corregir y mejorar sus actuaciones y resultados, en resguardo de los intereses del Estado y para beneficio de la ciudadanía.

#### **2.1.5 Auditor Gubernamental**

El Auditor Gubernamental es el profesional y/o especialista que reúne los requisitos necesarios para el ejercicio del trabajo de auditoría de las instituciones del Sector Público, y que se desempeña como tal en la Contraloría General de la República, en la Auditoría General del Poder Ejecutivo, en las Auditorías Internas Institucionales o en las Firmas de Auditores Independientes.

#### **2.1.6 Orientación y Valor Preventivo de la Auditoría Gubernamental**

La práctica de una Auditoría Gubernamental se orienta, de manera constructiva y proactiva, a la permanente mejora de la gestión de las Entidades Públicas, así como a contribuir con el logro de los objetivos de la Entidad fiscalizada.

#### **2.1.7 Objetivos de la Auditoría Gubernamental**

- Evaluar la correcta utilización de los recursos públicos, verificando el cumplimiento de las disposiciones legales reglamentarias.
- Determinar la razonabilidad de la información financiera.
- Determinar el grado en que se han alcanzado los objetivos previstos y los resultados obtenidos en relación a los recursos asignados y al cumplimiento de los planes y programas aprobados de la Institución examinada.
- Recomendar medidas para promover mejoras en la gestión pública.
- Fortalecer el sistema de control interno de la Institución auditada.



### 2.1.8 Vacíos técnicos

Si en el transcurso de la ejecución de la auditoría gubernamental surgieren aspectos no contemplados en las presentes normas y guías, deberán observarse y aplicarse las normas indicadas a continuación:

- Normas de Auditoría de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría (INTOSAI).
- Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas (GAGAS), de la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO).
- Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).
- Declaraciones sobre Normas de Auditoría, publicadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) SAS - Statement on Auditing Standards.
- Normas del Instituto de Auditores Internos (The Institute of Internal Auditors), en el caso de las Auditorías Internas Institucionales.

## 2.2 CLASIFICACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Las presentes Normas de Auditoría Gubernamental se clasifican como sigue:

- Postulados Básicos
- Normas Generales relativas a la Auditoría Gubernamental: (i) Entrenamiento técnico y capacidad profesional, (ii) Independencia, (iii) Cuidado y esmero profesional, (iv) Confidencialidad, (v) Participación de profesionales y/o especialistas, y (vi) Control de calidad.
- Normas relativas al trabajo, que se hallan subdivididas en:
  - Normas relativas a la Planificación de la Auditoría Gubernamental: (i) Planificación Anual, (ii) Planificación estratégica, (iii) Programas de auditoría.
  - Normas relativas a la Ejecución de la Auditoría Gubernamental: (i) Validación de la evaluación preliminar del control interno, (ii) Evaluación del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias, (iii) Supervisión del trabajo de auditoría, (iv) Evidencia suficiente y pertinente, (v) Papeles de trabajo y legajos.



- Normas relativas al Informe de auditoría Gubernamental: (i) Forma escrita, (ii) Oportunidad del informe, (iii) Presentación del informe, (iv) Contenido del informe e informe especial.

En las secciones Postulados Básicos, Normas Generales y Normas relativas al trabajo se comentan en detalle las mencionadas normas.

## **2.3 POSTULADOS BÁSICOS**

Los postulados básicos son hipótesis básicas, premisas coherentes, principios lógicos y requisitos que contribuyen al desarrollo de las normas de auditoría y sirven a los auditores para formar sus opiniones y elaborar sus informes. Los postulados básicos son los siguientes:

### **2.3.1 La naturaleza de la Auditoría**

Las Auditorías que ejercen la Contraloría General de la República, la Auditoría General del Poder Ejecutivo y las Unidades de Auditoría Interna Institucionales corresponden a una función pública, por la que se realiza el control de la gestión de las Entidades, como medio de prevención y corrección, para el logro de sus resultados, y buscan detectar oportunamente los riesgos que comprometen el patrimonio público.

La vigilancia y control son inherentes a los procesos de la gestión gubernamental, la cual está establecida para el beneficio de todos los ciudadanos, siendo éstos, parte activa de su establecimiento y control.

### **2.3.2 La obligación de rendir cuentas**

Es la obligación legal y ética que adquiere una persona natural o jurídica de rendir cuentas por una función que le ha sido conferida. Conlleva una capacidad para asumir funciones y responder por ellas (Responsabilidad), es decir presentar los resultados de la gestión a su cargo.

Las personas y Entidades que manejan recursos públicos se encuentran obligadas a rendir cuentas referentes al manejo de los mismos.

La administración pública debe implementar sistemas idóneos de obtención de datos, de control, de evaluación y de presentación de informes tendientes a facilitar el proceso de rendición de cuentas.

La alta dirección es responsable de que el contenido de los informes emitidos por esta sea correcto y adecuado.



Esta obligación de rendir cuenta y esa capacidad de asumir la responsabilidad, presumen la existencia de por lo menos dos partes: Una que asigna la responsabilidad y otra que la acepta y se compromete a informar sobre su gestión.

En el marco de la administración del Estado quien asigna la responsabilidad es la sociedad civil y quien la acepta y se compromete a informar es el Estado mismo como gestor, representado por el presidente, ministros, directores y gerentes de Entidades Públicas, entre otros.

El responsable de una Entidad Pública debe tener autonomía para desarrollar la gestión encomendada y para adoptar medidas necesarias de redireccionamiento de recursos, actuando siempre dentro de unos límites tolerables y normativos, sin que deba necesariamente consultar niveles superiores.

Como resultado de los continuos cambios en el comportamiento de la sociedad, el gestor público ha visto aumentar su obligación por responder e informar sobre su gestión a la ciudadanía, esto se traduce en una responsabilidad integral, es decir, no solo debe responder por el uso adecuado de los recursos públicos, sino por la efectiva satisfacción de necesidades demandadas por la comunidad.

Para responder por estos deberes el gestor público debe, además, ser cuidadoso tanto en la forma de determinar la fuente de sus recursos como en la aplicación de los mismos.

El concepto de Responsabilidad de Dar Cuenta, va más allá de la tradicional Rendición de Cuentas, es responder por la gestión; de igual forma la revisión de la cuenta supera el examen numérico legal.

De esta manera el proceso de revisión de la cuenta se da mediante la ejecución, en tiempo real, del proceso de auditoría.

Con este propósito se adopta, mediante acto administrativo, la forma de rendir la cuenta e informes que deben presentar los sujetos de control sobre la administración y el manejo de los fondos, bienes y/o recursos públicos.

Se define la rendición de la cuenta como el deber legal y ético que tiene todo funcionario o persona de responder e informar por la administración, manejo y rendimientos de fondos, bienes y/o recursos públicos asignados y los resultados en el cumplimiento del mandato que le ha sido conferido.

La responsabilidad de rendir cuentas incluye desde los representantes legales que rinden cuenta al público, hasta los funcionarios que rinden cuenta a sus superiores.



### **2.3.3 Sistemas de control interno apropiados**

La existencia de sistemas de control interno apropiados favorece a reducir al mínimo el riesgo de eventuales errores e irregularidades en las Entidades.

Es obligación de la Administración de la Entidad, y no de los auditores, establecer sistemas de control interno adecuados que protejan sus recursos, siendo al mismo tiempo obligación de la Administración, asegurarse que los controles sean aplicados y funcionen adecuadamente de manera de garantizar el cumplimiento de las normativas legales aplicables.

Es obligación del auditor, presentar a la administración de la Entidad un informe indicando los controles inadecuados e inexistentes que hayan sido descubiertos al momento de efectuar su auditoría, incluyendo las correspondientes propuestas y recomendaciones tendientes a subsanar dichas deficiencias.

## **2.4 NORMAS GENERALES**

Las normas generales se relacionan con las cualidades y calificaciones que debe poseer el Auditor Gubernamental y la calidad con la que debe realizar su trabajo de auditoría.

Estas normas, que se aplican también para la ejecución del trabajo y la preparación del informe, se refieren al entrenamiento técnico y capacidad profesional, independencia, cuidado y esmero profesional, confidencialidad, participación de profesionales y/o especialistas, y control de calidad.

### **2.4.1 Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional**

El Auditor Gubernamental debe poseer adecuado entrenamiento técnico, experiencia y competencia profesional necesarios para la ejecución de su auditoría.

Es indispensable la capacitación y el entrenamiento continuo en las técnicas de auditoría, así como la constante actualización profesional, a los efectos de asegurar la calidad del trabajo de auditoría.

Los Organismos de Control deben promover y desarrollar programas de capacitación en técnicas necesarias para garantizar la capacidad e idoneidad profesional del personal que participa en el proceso de la auditoría gubernamental.

La competencia profesional es la condición que caracteriza al Auditor Gubernamental por el nivel de idoneidad y habilidad profesional que ostenta para efectuar su labor, acorde con los requerimientos y exigencias que demanda el trabajo de auditoría.



## 2.4.2 Independencia

El Auditor Gubernamental debe adoptar en todo momento, una actitud de independencia de criterio respecto de la Entidad, dependencia o área auditada y se debe mantener libre de cualquier situación que pudiera indicarse como incompatible con su integridad y objetividad.

La independencia de criterio es la cualidad que permite apreciar que los juicios formulados por el auditor están fundados en elementos objetivos de los aspectos examinados.

El auditor deberá considerar no solamente si es independiente y si sus actitudes y actividades le permiten proceder de acuerdo a ello, sino también si existe motivo que pudiera dar lugar a que otros cuestionen su independencia.

El Auditor Gubernamental debe abstenerse de intervenir en la ejecución de una auditoría en caso de incompatibilidad o conflictos de interés manifiestos.

El Auditor Gubernamental debe estar libre de impedimentos personales y profesionales para garantizar una labor imparcial y objetiva en la Entidad, dependencia o área examinada. Se halla impedido de participar en la auditoría de una Entidad, dependencia o área donde haya prestados servicios anteriormente y que comprendan áreas y/o aspectos en los cuales intervino o participó directa o indirectamente.

El Auditor Gubernamental se encuentra impedido de recibir beneficios en cualquier forma, para sí o para otro, proveniente de personas naturales o jurídicas vinculadas a la Entidad, dependencia o área auditada.

Tampoco deberá emitir opinión, intervenir o participar en actos de decisión, gestión o administración de la Entidad, dependencia o área donde realice su examen.

En los Organismos de Control se establecerán los mecanismos adecuados que cautelen debidamente la independencia del auditor y que incluyan la presentación de una manifestación personal de independencia.

## 2.4.3 Cuidado y Esmero Profesional

El Auditor Gubernamental debe actuar con el debido cuidado profesional de manera de cumplir con las normas de auditoría durante la ejecución de su trabajo de auditoría.

El debido cuidado y esmero profesional denota utilizar correctamente los criterios para determinar el alcance del examen y seleccionar los métodos, técnicas y procedimientos de auditoría que habrán de aplicarse en ella.



Implica también que basándose en su juicio profesional, aplique correctamente las pruebas y demás procedimientos de auditoría y evalúe los resultados obtenidos de ello, para la preparación del informe correspondiente.

El Auditor Gubernamental adquiere la capacidad, madurez de juicio y habilidad necesaria sobre la base práctica permanente, bajo una supervisión adecuada y entrenamiento constante.

Los niveles jerárquicos superiores de los Organismos de Control vigilarán que todo el personal profesional y técnico a su cargo mantenga un desempeño y conducta funcional acorde con las normas que rigen a las diferentes Instituciones de Control. En caso de apreciar un incumplimiento o transgresión deberán informar a los funcionarios competentes sobre dichos actos a fin que se apliquen las correspondientes medidas correctivas.

#### **2.4.4 Confidencialidad**

El Auditor Gubernamental debe mantener absoluta reserva respecto a la información sobre la que tome conocimiento en el transcurso de la ejecución de su trabajo de auditoría.

La confidencialidad implica mantener estricta reserva respecto al proceso y los resultados de la auditoría, no revelando los hechos, datos y situaciones que sean de conocimiento del auditor por el ejercicio de su actividad profesional.

Sólo podrá acceder a la información relacionada con el examen, el personal vinculado directamente con la dirección y ejecución del trabajo de auditoría.

Los Organismos de Control establecerán políticas dirigidas a asegurar la debida confidencialidad. Esta obligación subsistirá aún después de cesar, los auditores gubernamentales en sus funciones.

El Auditor Gubernamental debe desarrollar sus actividades profesionales observando los correspondientes Códigos de Ética Profesional y de Buen Gobierno, que la Organización de Control a la cual pertenece haya adoptado.

#### **2.4.5 Participación de Profesionales y/o Especialistas**

De acuerdo con la naturaleza especializada en su alcance, la auditoría gubernamental puede también requerir la participación de técnicos especialistas y profesionales en determinadas industrias o negocios, conformándose así un equipo multidisciplinario, con la finalidad de evitar duplicaciones innecesarias de esfuerzos y recursos al momento de la ejecución de la auditoría

Estos técnicos especialistas se hallan alcanzados por las presentes normas y deberán observarlas en todo momento.





#### 2.4.6 Control de calidad

La Contraloría General de la República, la Auditoría General del Poder Ejecutivo, las Auditorías Internas Institucionales y las Firmas de Auditoría Externa Independiente, cuando realizan auditorías gubernamentales, deben establecer y mantener un adecuado sistema de control de calidad, que permita ofrecer seguridad razonable que las auditorías se ejecutan en concordancia con los objetivos, políticas, normas y procedimientos de auditoría.

El control de calidad es el conjunto de políticas y procedimientos, así como los recursos técnicos especializados para cerciorarse que las auditorías se realizan de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental.

El sistema de control de calidad debe permitir obtener una razonable seguridad que: (i) se cumplen las normas de auditoría gubernamental, (ii) se han establecido políticas y procedimientos de auditoría adecuados, (iii) se cumplen con requisitos de calidad profesional y, (iv) se lleva a cabo una capacitación y supervisión documentada.

Además, debe comprender el establecimiento de políticas y procedimientos respecto de:

- Controles generales de calidad, relativos al desarrollo de instrumentos técnicos normativos básicos para la ejecución de la auditoría gubernamental, selección, capacitación y entrenamiento de los auditores y cualidades personales.
- Controles durante el desarrollo de la auditoría, relativos a la supervisión del trabajo delegado en personal idóneo, dirección del equipo de trabajo con instrucciones adecuadas e inspección respecto del grado de aplicación de los procedimientos diseñados para mantener la calidad de los trabajos de auditoría.
- Controles, una vez culminada la auditoría, relativos a confirmar que los procedimientos de control de calidad anteriormente citados han funcionado satisfactoriamente, asegurando la calidad de los informes.



## 2.5 NORMAS RELATIVAS AL TRABAJO

Las normas relativas al trabajo de la auditoría gubernamental se clasifican en los siguientes grupos:

- Normas relativas a la Planeación
- Normas relativas a la Ejecución
- Normas relativas al Informe

### 2.5.1 Normas relativas a la Planeación

Estas normas tienen por finalidad establecer los criterios técnicos generales que permitan una apropiada planeación de la auditoría en Entidades del Sector Público, a fin de alcanzar los objetivos propuestos.

#### a. Planificación Anual

La Contraloría General de la República, La Auditoría General del Poder Ejecutivo y las Auditorías Internas Institucionales, deben planificar sus actividades de auditoría a través de sus Planes Anuales de Auditorías, aplicando criterios objetivos y evaluando periódicamente la ejecución de dichos planes.

Los Planes Anuales de Auditoría serán flexibles, a fin de permitir cambios que, previa autorización, se consideren necesarios efectuar de acuerdo a las circunstancias.

#### b. Planificación de cada auditoría

Cada trabajo de auditoría debe ser adecuadamente planificado, a fin de asegurar la realización de exámenes de alta calidad y basados tanto en conocimiento de las actividades que desarrollan las Entidades a examinar, como de disposiciones legales que las afectan.

La planificación de una auditoría conlleva elaborar una estrategia general para su ejecución, a fin de asegurar que el Auditor Gubernamental tenga un acabado conocimiento y comprensión de las actividades, sistemas de control interno e información y disposiciones legales aplicables a la Entidad, y que le permita evaluar el nivel de riesgo de auditoría, así como determinar y programar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar.

Al concluir la etapa de planeación, el auditor documentará su trabajo mediante el Memorando de Planificación.



Para cada trabajo de auditoría deben prepararse programas específicos que incluyan objetivos, alcance, procedimientos detallados y oportunidad de su aplicación, así como el personal encargado de su ejecución.

### **c. Estudio y Evaluación del Sistema de Control Interno**

Se debe efectuar un apropiado estudio y evaluación del sistema de control interno para determinar su grado de confiabilidad, identificando las áreas críticas que requieren un examen profundo, a fin de establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Obtener un entendimiento del control interno implica evaluar el diseño de un control y determinar si se ha implementado. Evaluar el diseño de un control implica considerar si el control, individualmente o en combinación con otros controles, tiene la capacidad de prevenir, o detectar y corregir, de manera efectiva eventuales errores y/o debilidades en el sistema.

Tal como se define en el Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay (MECIP), el sistema de control interno comprende el conjunto de normas, principios, fundamentos, procesos, procedimientos, acciones, mecanismos, técnicas e instrumentos de Control que ordenados, relacionados entre sí y unidos a las personas que conforman una institución pública, se constituye en un medio para lograr una función administrativa del Estado íntegra, eficaz y transparente, apoyando el cumplimiento de sus objetivos institucionales y contribuyendo al logro de la finalidad social del Estado.

El Control Interno no es un evento aislado, es el conjunto de una serie de acciones que ocurren de manera constante a través del funcionamiento y operación de cada institución pública, debiendo reconocerse como un componente integral de cada sistema o parte inherente a la estructura administrativa y de gestión de cada organismo o Entidad del Estado, asistiendo a la máxima autoridad de manera permanente, en cuanto al manejo de la institución y alcance de sus objetivos se refiere.

La administración de la Entidad es la responsable de implantar y mantener el Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay (MECIP), cuya estructura comprende:

# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

<b>COMPONENTES CORPORATIVOS</b>	<b>COMPONENTES</b>	<b>ESTÁNDARES</b>
<b>De Control Estratégico</b>	Ambiente de control	Acuerdos y compromisos éticos Desarrollo del talento humano Protocolos de Buen Gobierno
	Direccionamiento estratégico	Planes y programas Modelo de gestión por proceso Estructura organizacional
	Administración de riesgos	Contexto estratégico del riesgo Identificación de riesgos Análisis de riesgos Valoración de riesgos Políticas de administración de riesgos
<b>De control de gestión</b>	Actividades de control	Políticas de operación Procedimientos Controles Indicadores Manual de operación
	Información	Información interna Información externa Sistemas de información
	Comunicación	Comunicación institucional Comunicación pública Rendición de cuentas
<b>De control de evaluación</b>	Autoevaluación	Autoevaluación del control Autoevaluación de gestión
	Evaluación independiente	Evaluación del sistema de control interno Auditoría Interna
	Planes de mejoramiento	Institucional Funcional Individual



## 2.5.2 Normas relativas a la Ejecución

### a. Introducción

Estas normas tienen el propósito que las pruebas y demás procedimientos de auditoría que se seleccionen, según el criterio profesional del auditor, sean apropiados en las circunstancias para cumplir los objetivos de cada auditoría, documentando adecuadamente las pruebas realizadas, evaluando los hallazgos y formulando las conclusiones sobre los mismos.

Ellas están referidas a:

- validación de conclusiones preliminares sobre la evaluación del control interno,
- evaluación del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias,
- supervisión del trabajo de auditoría,
- obtención de evidencia suficiente, competente y relevante,
- papeles de trabajo, y
- tipos de legajos,
- comunicación de observaciones.

### b. Validación de conclusiones preliminares sobre la evaluación del control interno

Habiéndose obtenido el entendimiento de los controles de una Entidad durante la planificación de la auditoría, el auditor debe validar sus conclusiones preliminares sobre el diseño de los controles, probando, la efectividad operativa de los controles, para determinar si ellos existen y que la Entidad los está usando.

### c. Evaluación del Cumplimiento de Disposiciones Legales y Reglamentarias

Durante el desarrollo de la auditoría gubernamental debe evaluarse el cumplimiento de las leyes y reglamentos. Los organismos, programas, procesos y funciones gubernamentales se crean generalmente por ley y están sujetos a disposiciones legales y reglamentarias más específicas que las que rigen en el sector privado, y que establecen aspectos tales como: qué y cómo debe hacerse, quién debe hacerlo, las metas y objetivos por alcanzar, la población que se va a beneficiar, cuánto y en qué deberá gastarse.

El auditor debe conocer las características y tipos de riesgos potenciales de la Entidad, área o proceso auditado y de los actos ilícitos que puedan ocurrir, para que esté en posibilidad de identificar los indicios de que esos actos puedan haber ocurrido. Se reconoce no obstante, que el auditor no necesariamente está capacitado para investigar actos ilícitos que por su especialización o complejidad competen a las autoridades responsables de investigar esa clase de hechos o de aplicar las leyes correspondientes.



#### **d. Supervisión del Trabajo de Auditoría**

El trabajo de auditoría gubernamental debe ser apropiadamente supervisado para garantizar su calidad y cumplir los objetivos propuestos.

La supervisión será ejercida por el auditor encargado, el supervisor y los niveles inmediatos superiores vinculados directamente con el proceso del examen y se aplicará al planificar, ejecutar y elaborar el correspondiente informe de auditoría.

Se debe dejar evidencia de la labor de supervisión que permita establecer la oportunidad y el aporte técnico al trabajo de auditoría.

#### **e. Evidencia Suficiente, Competente y Relevante**

El Auditor Gubernamental debe obtener evidencia suficiente, competente y relevante mediante la aplicación de pruebas de control y procedimientos sustantivos que le permitan fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto al organismo, programa, proceso o función que sea objeto de la auditoría.

La evidencia deberá someterse a prueba para asegurarse que cumpla los requisitos básicos de suficiencia, competencia y relevancia. Los papeles de trabajo deberán mostrar los detalles de la evidencia y revelar la forma en que se obtuvo.

#### **f. Papeles de Trabajo**

Los auditores deben mantener un registro completo y detallado de la labor efectuada y las conclusiones alcanzadas, en los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo deberán contener la evidencia suficiente, competente y relevante necesaria para fundamentar los hallazgos, opiniones y conclusiones que se presenten en el informe.

#### **g. Comunicación de Observaciones**

Durante el proceso de la auditoría, los auditores deben comunicar oportunamente las observaciones a los funcionarios responsables de la Entidad examinada a fin que en un plazo perentorio establecido, presenten sus argumentos sustentados documentariamente, para su oportuna evaluación y consideración a efectos de su presentación en el informe correspondiente. La no presentación de los descargos por parte de la Entidad o funcionario responsable dentro del plazo previsto debe revelarse en el informe.



Los auditores deben desarrollar sus hallazgos y constarán en los papeles de trabajo, debidamente referenciados y documentados.

### **2.5.3 Normas relativas al Informe**

Los auditores deben preparar informes de auditoría por escrito para comunicar los resultados de cada examen.

Los informes de auditoría deben emitirse lo más pronto posible a fin que su información pueda ser utilizada oportunamente por el titular de la institución examinada y/o funcionarios de los niveles apropiados del gobierno.

El informe debe ser preparado en lenguaje sencillo y fácilmente entendible, tratando los asuntos en forma concreta y concisa, los que deben coincidir de manera exacta y objetiva con los hechos observados.

Cuando en la ejecución del trabajo de auditoría, se evidencien faltas graves y/o indicios razonables de comisión de delito, en perjuicio de los intereses del Estado, el auditor, sin perjuicio de la continuidad del respectivo examen, debe emitir con la celeridad del caso, un informe especial con el respectivo sustento técnico y legal, para que se efectúen las acciones pertinentes en forma inmediata por parte de las instancias correspondientes.

## **2.6 NORMAS LEGALES**

Las normas y guías de este Manual son de aplicación obligatoria en el cumplimiento de la función de los auditores gubernamentales de las tres instancias de auditoría. Ante la existencia de un mandato específico de cumplir otras normas, los auditores gubernamentales deberán complementar las del presente Manual.

A continuación se incluyen las principales leyes y disposiciones normativas que hacen al marco legal y procedimental en materia de auditoría gubernamental externa e interna en el Paraguay, donde en cada oportunidad que se haga referencia a “Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas”, “ Normas de Auditoría” , o similar, deberá entenderse que ellas corresponden a las Normas contenidas en el Presente Manual.

- Constitución Nacional
- Ley 276/94, de la Contraloría General de la República.
- Ley 1.535/1999, de Administración Financiera del Estado.



- Decreto N° 8.127/2000, que reglamenta la Ley 1.535/1999 y que en su Título VII hace referencia a la AGPE.
- Decreto N° 1.3245/2001, que reglamenta las funciones de la Auditoría General del Poder Ejecutivo y de las Auditorías Internas Institucionales.
- Decreto N° 1.249/2003, por el cual se aprueba la reglamentación del régimen de control y evaluación de la Administración Financiera del Estado.
- Ley N° 2.051/2003, de Contrataciones Públicas y sus Decretos Reglamentarios N° 21.909/2003 y N° 5.174/2005.
- Ley que aprueba el Presupuesto General de la Nación para cada Ejercicio Fiscal.
- Decreto por el cual se reglamenta la Ley que aprueba el Presupuesto General de la Nación para cada Ejercicio Fiscal.
- Resoluciones emitidas por la CGR y AGPE.

Es importante señalar que existen numerosas normativas no detalladas en esta Sección, pero cuyos alcances también deben ser considerados al momento de elaborar los programas de auditoría específicos para cada Institución del Estado.

## 2.7 ÉTICA DEL AUDITOR

La independencia, las facultades y las responsabilidades del auditor en el sector público plantean elevadas exigencias éticas para desempeñar la labor de auditoría.

Los auditores, así como el trabajo de auditoría gubernamental, deben ser creíbles y confiables, para lo cual, los auditores deben adoptar y aplicar, entre otras, las siguientes exigencias éticas:

- **Integridad:** Constituye el valor central de un Código de Ética. Los auditores están obligados a cumplir normas elevadas de conducta durante su trabajo y en sus relaciones con el personal de las Entidades fiscalizadas.
- **Independencia:** Para los auditores es indispensable la independencia con respecto a la Entidad fiscalizada y otros grupos de intereses externos.
- **Objetividad e Imparcialidad:** Se requiere objetividad e imparcialidad en toda labor efectuada por los auditores, y en particular en sus informes, que deberán ser exactos y objetivos.





- **Confidencialidad o Secreto Profesional:** La información obtenida por los auditores en el proceso de auditoría no deberá revelarse a terceros, ni oralmente ni por escrito, salvo a los efectos de cumplir las responsabilidades legales, como parte de los procedimientos normales de ésta, o de conformidad con las leyes pertinentes.
- **Competencia Profesional:** Los auditores tienen la obligación de actuar en todo momento de manera profesional y de aplicar elevados niveles profesionales en la realización de su trabajo con el objeto de desempeñar sus responsabilidades de manera competente y con imparcialidad.

Los auditores deben ejercer la profesionalidad debida en la realización y supervisión de la auditoría y en la preparación de los informes correspondientes.

Estas exigencias y otras deberán estar consideradas en los respectivos Códigos de Ética que las Instancias de Control deben establecer.



## **Capítulo 3 - Técnicas y Documentación de la Auditoría Gubernamental**

### **3.1 INTRODUCCIÓN**

En el presente capítulo se desarrollan dos aspectos de gran importancia en el desarrollo de las auditorías, como son las herramientas y técnicas de auditoría y la documentación de los procedimientos de auditoría

Las herramientas y técnicas de auditoría, usualmente denominadas “procedimientos de auditoría”, así como la adecuada documentación de los procedimientos de auditoría en “papeles de trabajo”, revisten suma importancia para la labor del Auditor de los organismos y entidades del Estado en atención a que:

- Los procedimientos de auditoría son los medios aplicados por los auditores a los efectos de la obtención de evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar sus opiniones y conclusiones, a fin de formarse un juicio profesional y objetivo sobre la materia bajo examen, y
- Los papeles de trabajo son imprescindibles para demostrar que dichas evidencias obtenidas, garanticen que la labor del auditor fue realizada de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental

En atención a ello, además de la adecuada aplicación de los procedimientos de auditoría, es vital que la selección de los procedimientos a aplicar haya sido apropiada a las circunstancias, riesgos y controles identificados en los procesos o saldos objeto de revisión por parte del Auditor. Los aspectos a ser considerados para tales evaluaciones se desarrollan en el presente Manual de Auditoría Gubernamental en los capítulos referidos al Proceso Auditor.

Con respecto a las herramientas y técnicas de auditoría, debe señalarse que en el presente capítulo se incluyen aquellas mayormente utilizadas por los auditores en el desarrollo de sus trabajos. Por lo tanto, existen otras técnicas que no se hallan definidas en el presente Capítulo, por las cuales el Auditor Gubernamental podrá optar en el caso que lo estime eficaz y eficiente, en función de los objetivos y alcances de los trabajos de auditoría a desarrollar.

Con el fin de asegurar que los procedimientos realizados queden documentados adecuadamente, se incluyen también las consideraciones básicas, objetivos y contenido de los Papeles de Trabajo, así como una guía general sobre la preparación y custodia de los mismos.

### 3.2 HERRAMIENTAS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA

El examen de cualquier operación, actividad, rubro o transacción, requiere la aplicación de técnicas de auditoría y respaldar dicho examen con la elaboración de papeles de trabajo que sirvan como documentación respaldatoria de cada proceso aplicado.

Es de vital importancia que el auditor utilice todo su conocimiento y criterio profesional en la aplicación de las diferentes técnicas en el transcurso de su labor, y determinar la oportunidad y eficacia de las diferentes técnicas buscando una mayor eficiencia en la auditoría.

Las técnicas de auditoría son actividades o tareas de verificación que son realizadas como parte de la tarea de auditoría buscando obtener evidencia suficiente y pertinente para respaldar las opiniones y conclusiones reportadas en los informes.

Al realizar la selección de una técnica específica, esta se convierte en un “procedimiento de auditoría”

Las diferentes técnicas pueden identificarse y clasificarse según la acción o tarea que se pretende efectuar. Estas acciones determinan la clasificación de las técnicas de auditoría que generalmente se agrupan en:



Cuadro 1 – Herramientas y Técnicas de Auditoría



### **3.2.1 Técnica Verbal**

#### **3.2.1.1 Indagación**

La Técnica de Indagación consiste en la averiguación, investigación y confirmación de información, por medio de reuniones con la Dirección de las Entidades sujetas a supervisión, con el fin de obtener datos que puedan ayudar a la formulación de opiniones y a comprender procesos administrativos y contables.

La indagación puede realizarse a través de técnicas verbales y escritas.

Mediante la técnica verbal es posible obtener información a través del diálogo con los distintos miembros de la Entidad, con el fin de conseguir información sobre posibles debilidades en los procedimientos, prácticas de control interno y otras situaciones que puedan considerarse de importancia dentro de los trabajos de auditoría.

Las informaciones obtenidas a través de la técnica verbal deben documentarse en los papeles de trabajo.

#### **3.2.1.2 Entrevista**

La entrevista es una de las formas básicas utilizadas por los auditores para obtener información, que consiste en indagar sobre aspectos considerados de importancia, de manera directa con los miembros de la Entidad.

La Guía 58 del Modelo Estándar de Control Interno de Paraguay - MECIP hace referencia a la “Aplicación Técnica de la Entrevista”, y señala algunos aspectos a tener en cuenta para la realización del procedimiento.

Para el desarrollo de las entrevistas es importante tener en cuenta los siguientes pasos:

- Preparación
- Iniciación
- Conducción
- Entrevistas Circulares
- Papel de Trabajo
- Resultados obtenidos
- Evaluación de la Información
- Comprensión de las Observaciones
- Diagramas de las Entrevistas



### 3.2.1.2.1 Preparación de Entrevistas

Las entrevistas requieren una preparación previa por parte de los auditores, que incluye las siguientes actividades:

- Selección previa de las personas a entrevistar.
- Preparar un calendario de entrevistas de forma anticipada.
- Conocer y revisar la información a tener en cuenta para la entrevista.
- Revisar la información obtenida en entrevistas anteriores.
- Preparar las preguntas.

### 3.2.1.2.2 Selección de los Entrevistados

- Para la selección de los entrevistados, es necesario utilizar alguna de las técnicas estadísticas relacionadas con la obtención del tamaño de la muestra.
- Los entrevistados seleccionados deben poseer conocimiento o tener alguna relación con el tema objeto de la encuesta.

### 3.2.1.2.3 Inicio de la Entrevista

Al comienzo de la entrevista, se debe:

- Comunicar en forma breve el objetivo de la entrevista.
- Registrar e identificar el nombre de la persona entrevistada, cargo que ejerce.
- Establecer una agenda para el desarrollo de la entrevista.
- Definir la duración de la misma.

### 3.2.1.2.4 Conducción de la Entrevista

Para facilitar el desarrollo de la entrevista, el auditor debe generar un ambiente agradable y de cordialidad, con el fin de obtener la confianza del entrevistado logrando que se sienta cómodo y seguro y así evitar que el entrevistado asuma una posición defensiva y no se logre obtener la información que se busca.

Se recomienda que las entrevistas se realicen en privado para evitar distracciones y obtener confidencialidad en las preguntas y respuestas.

Se recomienda que los auditores no pongan en duda los temas de la entrevista ni las respuestas proporcionadas por los entrevistados, por lo tanto, deben limitarse a hacer preguntas y evitar dar opiniones.



Durante la investigación, los auditores formularán hipótesis sobre la organización y que pueden ser comprobadas por medio de las entrevistas.

#### **3.2.1.2.5 Papeles de Trabajo**

El proceso de la entrevista debe ser documentado por medio de papeles de trabajo, en los cuales se registran los resultados, respuestas, opiniones y datos proporcionados por los entrevistados así como los del entrevistador, de manera de dejar evidencia y determinar hallazgos en el transcurso de la entrevista y, en su caso, definir la necesidad de profundizarlos posteriormente a través de otras técnicas.

#### **3.2.1.2.6 Comunicación de los resultados obtenidos al equipo auditor**

Es de vital importancia compartir con los demás integrantes del equipo de auditoría los resultados de las entrevistas. El compartir los resultados permite validar la información obtenida por medio de las diferentes opiniones de los miembros del equipo de auditoría.

#### **3.2.1.2.7 Evaluación de la Información**

Es tarea del auditor realizar la evaluación de la información obtenida, mediante los siguientes cuestionamientos:

- ¿Qué hechos se ofrecen para respaldar los puntos principales señalados?
- ¿El entrevistado está describiendo un hecho o dando una opinión?
- ¿Qué tan reciente es la información?
- ¿Es completa la información?
- ¿Tiene la información el nivel apropiado de detalle?
- ¿Existen aspectos que hayan sido omitidos en la entrevista?
- ¿Cómo se compara con información de otras fuentes?
- ¿Es importante la información?

Es importante que los auditores validen en conjuntamente la información con la cual sustentan sus propias observaciones, así como el comportamiento que los auditores observan en su contacto directo con la organización.



### 3.2.1.2.8 Comprensión de los resultados obtenidos

Para que los datos obtenidos a través de la entrevista puedan ser adecuadamente interpretados, el auditor debe comprender y entender de manera amplia y general a la Entidad objeto de estudio. Con ello el auditor podrá desarrollar y formular fundamentamente una opinión y sacar conclusiones.

### 3.2.1.3 Encuestas

La encuesta es un medio útil y sencillo de obtener información cuantitativa y cualitativa.

La Guía 57 del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP hace referencia a la “Aplicación Técnica de la Encuesta”, y señala algunos aspectos a tener en cuenta para la realización del procedimiento.

#### 3.2.1.3.1 Tipos de encuesta

Según el análisis que se pretende realizar, pueden utilizarse los siguientes tipos de encuesta:

- Vía Correo electrónico
  - Es un medio económico fácil de abarcar la mayor cantidad de personas.
  - El cuestionario debe ser atractivo y debe estar escrito de manera clara y sencilla.

- Entrevista Personal

Es el medio más adecuado cuando se trate de temas complejos, ya que la entrevista facilita la improvisación de los temas y preguntas de acuerdo a las necesidades.

Debe considerarse que, en el caso de tratarse de un número elevado de entrevistados, este procedimiento se vuelve costoso.

- Entrevista Telefónica

Es un medio para cubrir una mayor población de manera rápida. Sin embargo, sólo se pueden realizar preguntas sencillas.

No obstante, se pueden profundizar los temas realizando una buena preparación de la entrevista.



### 3.2.1.3.2 Consideraciones Generales sobre las Encuestas:

- Ante cada tipo de encuesta utilizada, es necesario validar la información obtenida de manera de identificar las respuestas inconsistentes y aquellas que son de utilidad para el propósito de la auditoría.
- También es importante realizar una planeación adecuada, para determinar con antelación la cantidad de tiempo que se utilizará para realizar las encuestas.
- Es tarea de los auditores determinar el tamaño de la muestra, el propósito y el diseño de la encuesta, así como la preparación y diseño de la misma de manera que sea comprendida por personas con diferente preparación académica.
- Las preguntas de la encuesta deben seguir una secuencia lógica.
- Se debe garantizar la confidencialidad de la información suministrada por los encuestados.

### 3.2.1.3.3 Cuestionario de la Encuesta

El cuestionario de la encuesta debe contener la siguiente información mínima:

- Datos de quién elabora la encuesta.
- Objetivos o propósitos de la encuesta.
- Instrucciones para su manejo.
- Formato de preguntas.
- Opciones de respuesta.
- Nota de agradecimiento al encuestado.

#### ● Preparación del Cuestionario

El cuestionario puede contener temas variados, dependiendo del objetivo de mismo.

Los cuestionarios pueden ser:

- Abiertos: Las preguntas presentan libertad para las respuestas, pudiendo llevarse a cabo de manera oral y escrita.





- Cerrados: Las preguntas utilizadas en los cuestionarios cerrados presentan de antemano las diferentes opciones de respuesta y su aplicación requiere de un estudio previo de los aspectos a abarcar.

#### **3.2.1.4 Indagación - Técnica Escrita**

Mediante la técnica escrita, el auditor puede documentar o registrar la información que a su criterio sea relevante y de utilidad dentro de su trabajo.

La técnica escrita puede realizarse de las siguientes formas:

#### **3.2.1.5 Análisis**

Mediante el análisis se puede identificar, clasificar y ordenar la información que constituye objeto de análisis, como contratos firmados, saldos, cuentas y procedimientos con el fin de obtener información que ayude al auditor a formular conclusiones y opiniones acerca de la Entidad auditada.

#### **3.2.1.6 Conciliación**

Mediante la conciliación se puede analizar la información obtenida sobre algún tema específico, comparándolo con otras fuentes sobre el mismo tema estudiado; por ejemplo, el cumplimiento de metas, objetivos, ejecución de contratos o de registros independientes que tengan relación entre sí, de manera de poder llegar a determinar su exactitud y veracidad.

El ejemplo mas común de conciliación es la “conciliación bancaria”, mediante la cual se confronta los saldos del extracto bancario con los saldos consignados en los libros de la Entidad.

#### **3.2.1.7 Confirmación de Saldos (Circularización)**

Mediante la circularización se puede obtener la certeza razonable sobre la existencia, cumplimiento, veracidad y autenticidad de planes y programas ejecutados, operaciones, cifras y datos.

Consiste en la solicitud de confirmación de alguna información, directamente con terceros relacionados con la Entidad sujeta a control.

Presenta las siguientes características:

- La misma es preparada por el auditor, posterior al estudio y selección de los terceros que serán circularizados.



- La misma debe ser firmada por los responsables de la Entidad objeto de auditoría.
- La respuesta debe ser dirigida directamente a los auditores de la Entidad.
- Las diferencias consignadas en las respuestas obtenidas deben estudiadas y analizadas por los auditores conjuntamente con los responsables de la Entidad.

### **3.2.1.8 Observación**

La técnica de observación consiste en la inspección visual, de manera de verificar la certeza de la existencia, veracidad y consistencia de la información obtenida de la Entidad auditada.

### **3.2.2 Técnica Ocular**

Consiste en la visualización directa, por parte de los auditores, de la forma en que los responsables de la Administración, desarrollan, documentan y registran los diferentes procesos o procedimientos utilizados por la Entidad.

Mediante la observación el auditor está en permanente contacto con los funcionarios de la Entidad y obtiene una percepción propia y directa acerca de los diferentes procesos, como por ejemplo la estructura de la organización, sus directivos, sus instalaciones físicas, sus movimientos diarios, etc.

#### **3.2.2.1 Inspección**

Es el examen físico de los planes, programas, contratos, registros, documentos o activos.

Para poder determinar la confiabilidad de los resultados de la inspección de documentos y registros, deberá evaluarse adecuadamente su naturaleza y fuente, así como la eficacia de los controles internos.

### **3.2.3 Técnica Documental**

Consiste en obtener información y comprobación escrita y documental sobre la ejecución de algunos cálculos, análisis o procesos realizados por la Entidad de manera de comprobar la correcta preparación de los mismos, documentando de manera concreta y concisa dichos procedimientos.



### 3.2.3.1 La Comprobación

Mediante a comprobación se obtiene evidencia de soporte de una operación o transacción con el fin de verificar su correcta elaboración, registro, nivel de autorización, etc., que permita al auditor formular conclusiones sobre los mismos. Por ejemplo, se realiza una revisión o examen de documentos tales como comprobantes, facturas, contratos, cheques cancelados, etc.

### 3.2.3.2 La Computación

Comprende la revisión y análisis de documentos, datos, cálculos, etc. proveídos por el sistema informático de la Entidad.

### 3.2.3.3 Flujograma

El Flujograma es la representación gráfica y de manera secuencial de los procesos y la relación existente entre ellos.

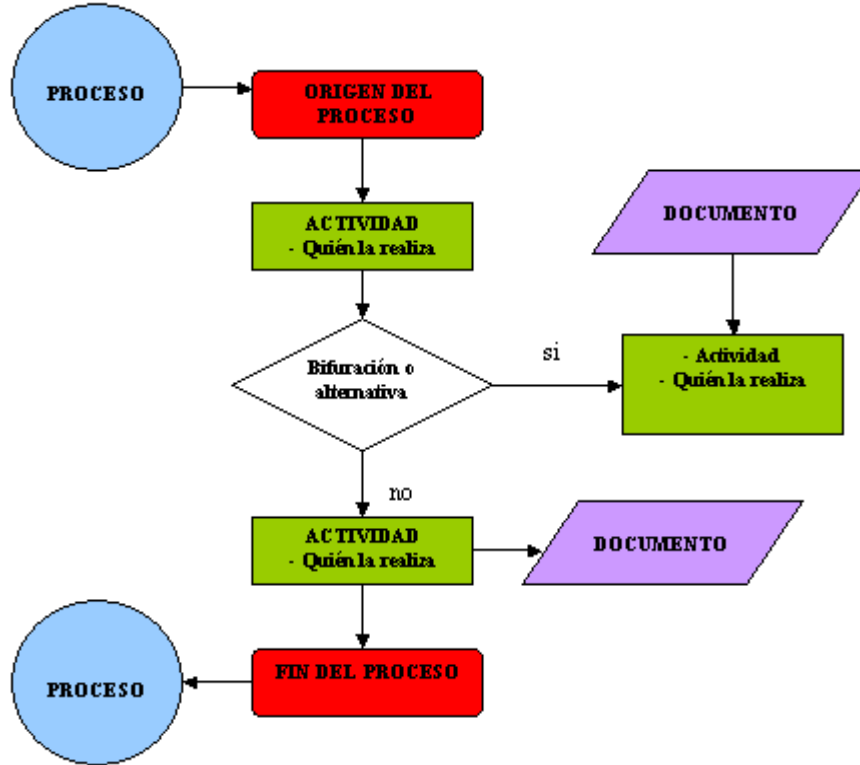
Se aconseja utilizar el flujograma cuando se requiere visualizar una imagen de un área, proceso o actividad específica de la Entidad auditada, con el objeto de identificar puntos deficientes, procesos y oportunidades de mejora, puntos de control, etc.

Los objetivos generales de los Flujogramas son:

- Identificar posibles deficiencias de control.
- Facilitar la distribución del trabajo.
- Representar gráficamente las áreas de la Entidad y la operativa de sus procesos.
- Redistribuir funciones cuando ello sea necesario.

La Guía 57 del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP hace referencia a la “Aplicación Técnica del Flujograma”, y señala algunos aspectos a tener en cuenta para su confección así como un formato sugerido (Nº 206) para el flujograma.




A continuación se describe un modelo descriptivo del flujograma de procesos:



### Simbología Básica:

Símbolo	Significado
	<b>Comienzo o final de proceso:</b> en su interior situamos materiales, información o acciones para comenzar el proceso o para mostrar el resultado en el final del mismo.
	<b>Actividad/Operación:</b> Tarea o actividad llevada a cabo durante el proceso. Puede tener muchas entradas, pero solo una salida
	<b>Documento:</b> Se utiliza este símbolo para hacer referencia a la generación o consulta de un documento específico en un punto del proceso.
	<b>Copias adicionales de documentos:</b> Se utiliza cuando un documento se realiza en varias copias además del original.
	<b>Toma de decisiones:</b> Indica las posibles alternativas que se presentan en el proceso.

	<h1>Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay</h1>
---	---

	<p><b>Archivo:</b> Indica el archivo del documento/s. El primero indica archivo definitivo y el segundo indica un archivo temporal.</p>
	<p><b>Conectores de página:</b> Se utilizan para realizar conexiones entre dos páginas.</p>
	<p><b>Conexiones de pasos:</b> Muestran dirección y sentido del flujo del proceso, conectando los símbolos.</p>

### 3.2.3.4 La Revisión Analítica

Es el análisis de índices, indicadores, ratios, variaciones y relaciones que a criterio de los auditores presenten desviaciones o variaciones sustanciales.

La Revisión Analítica implica:

- Realizar proyecciones o pronósticos de una cantidad, importe o valor futuro, basados en los conocimientos y la información disponible.
- Comparar la cantidad proyectada con los valores finales reales.
- Determinar cuáles son las variaciones más significativas.
- Determinar la importancia y relevancia de las explicaciones provistas por la Entidad, si son razonables y si se presentan evidencias válidas.
- Analizar las tendencias en los ratios o índices

Durante el proceso de análisis de estados financieros, el auditor dispone de una variedad de posibilidades para satisfacer los objetivos emprendidos al planear y llevar a cabo dicha tarea de evaluación. El auditor puede elegir entonces, las herramientas que mejor le parezcan para satisfacer el propósito de su labor, dentro de las cuales se destacan las siguientes:

#### 3.2.3.4.1 Análisis comparativo

Esta técnica de análisis consiste en comparar los estados financieros de dos o tres ejercicios contables y determinar los cambios que se hayan presentado en los diferentes períodos, tanto de manera porcentual como absoluta, con el objetivo de detectar aquellas variaciones que puedan ser relevantes o significativas para la Entidad.



#### 3.2.3.4.2 Análisis de tendencias

El método de análisis por tendencias es un refinamiento de los cambios anuales o análisis comparativo y se utiliza cuando la serie de años a comparar es mayor a tres. La comparación de estados financieros en una serie larga de períodos permitirá evaluar la dirección, velocidad y amplitud de la tendencia, así como utilizar sus resultados para predecir y proyectar cifras de una o más partidas significativas.

#### 3.2.3.4.3 Estados financieros proporcionales

El análisis de estados financieros proporcionales es, en el fondo, la evaluación de la estructura interna de los estados financieros, por cuanto los resultados se expresan como la proporción o porcentaje de un grupo o subgrupo de cuentas dentro de un total, que sea representativo de lo que se pretenda analizar. Esta técnica permite evaluar el cambio de los distintos componentes que conforman los grandes grupos de cuentas de una Entidad como los activos, pasivos, patrimonio, resultados y otras categorías que se conforman de acuerdo a las necesidades particulares de cada Entidad.

#### 3.2.3.4.4 Indicadores financieros

Finalmente, los indicadores o ratios financieros expresan la relación matemática entre una magnitud y otra, exigiendo que dicha relación sea clara, directa y comprensible para que se puedan obtener informaciones, condiciones y situaciones que no podrían ser detectadas mediante la simple observación de los componentes individuales de la razón financiera.

La metodología propuesta plantea el procedimiento de análisis financiero que deben seguir los auditores para evaluar y determinar de qué manera los administradores de las Entidades sujetas de control, han registrado, presentado y manejado los recursos financieros puestos a su disposición durante un período determinado. Asimismo, busca establecer el impacto que este manejo tiene sobre la gestión de la organización.

Los Indicadores financieros básicos que deben ser considerados en el análisis financiero son:

- Liquidez: Es la capacidad que tiene la Entidad de generar los fondos suficientes para cubrir sus compromisos de corto plazo, tanto operativos como financieros.
- Rentabilidad: Es la medida de productividad de los fondos comprometidos en la Entidad.
- Endeudamiento: Permite evaluar el riesgo implícito en el mantenimiento de un determinado nivel de deuda.



Para evaluar condiciones específicas y dependiendo del interés de quien realiza el análisis, pueden incluirse técnicas como análisis de tipo horizontal y vertical o análisis de movimiento de recursos, entre otras.

### **3.2.4 El muestreo en la Auditoría**

El muestreo es el proceso de determinar una muestra representativa que permita concluir sobre los hallazgos obtenidos en el universo de transacciones y saldos.

Es de aplicación en todos aquellos casos que por determinadas razones no sea posible examinar la totalidad de los elementos de la población.

Toda operación de toma de una muestra va dirigida a la estimación de un valor expresado en valor absoluto, cantidad, o en valor relativo porcentaje. Toda estimación o inferencia puede coincidir o no con el verdadero, y de ahí que el auditor tenga que echar mano de la teoría de la probabilidad para medir el grado de precisión.

En toda auditoría de una Entidad se utilizan procedimientos de muestreo. No sería posible por el tiempo o el costo involucrado, analizar uno por uno todos los documentos de la Entidad, por lo cual, en una auditoría que a lo mejor comprende además varios ejercicios económicos; se efectúan las comprobaciones que el auditor juzga de mayor interés. Por ello, el objeto de la labor de auditoría es la expresión de una opinión profesional, y no la certificación de la razonabilidad o veracidad absoluta de los estados financieros o de una gestión durante un periodo de tiempo específico.

La Guía 62 del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP hace referencia a la “Aplicación de la Técnica del Muestreo”, y sugiere un formato (Nº 208) de ficha técnica para documentar ciertos aspectos del muestreo.

#### **3.2.4.1 Consideraciones generales**

El muestreo en auditoría es especialmente útil en casos en los que el auditor requiere ampliar su conocimiento sobre los saldos de cuentas y transacciones, que a su juicio necesitan ser aprobados para cumplir con los objetivos de la auditoría. Es decir, con el muestreo el auditor podrá obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre alguna característica de las partidas seleccionadas para formar o ayudar en la formación de una conclusión concerniente al universo de la que se extrae la muestra.

El muestreo es aplicado en la auditoría, en las pruebas detalladas ya sean sustantivas o de cumplimiento. Por lo tanto, se utiliza en las pruebas de transacciones y balances.



Existen dos tipos de enfoques generales para muestreo en auditoría: estadístico y no estadístico. Ambos enfoques requieren que el auditor utilice su juicio profesional en el planeamiento, ejecución y evaluación del muestreo y en relacionar la evidencia producida por el muestreo con otras evidencias, cuando llega a alguna conclusión sobre el saldo de una cuenta o tipo de transacción.

Cualquier enfoque de muestreo cuando es apropiadamente aplicado, puede proporcionar evidencia suficiente para cumplir con lo requerido en las normas generales. Las normas generales de auditoría requieren que el Auditor obtenga evidencia comprobatoria suficiente y competente para emitir una opinión. El muestreo en auditoría puede proporcionar evidencia suficiente, pertinente y competente al Auditor durante un examen de auditoría.

La evidencia suficiente está relacionada con el diseño y el tamaño de la muestra a auditar, además de otros factores. El tamaño de la muestra necesaria para proporcionar una evidencia suficiente depende tanto de los objetivos como de la eficiencia de la muestra. Para un objetivo dado, la eficiencia de la muestra se relaciona con su diseño; una muestra es más eficiente que otras si puede obtener los mismos objetivos con un tamaño de muestra menor.

La evaluación de la suficiencia de la evidencia es un problema de juicio del Auditor y no es determinada por el diseño y evaluación de una muestra de auditoría.

En un sentido estricto, la evaluación de una muestra se refiere únicamente a la posibilidad que los errores monetarios o desviaciones existentes en los procedimientos establecidos, sean proporcionalmente incluidos en la muestra y no al tratamiento dado por el Auditor a ciertas partidas. Por lo tanto, la elección del muestreo estadístico o no estadístico no afecta directamente las decisiones del Auditor respecto a los procedimientos de auditoría a aplicar, la suficiencia de la evidencia obtenida con respecto a partidas individuales de la muestra o las acciones que deberán ser tomadas a la luz de la naturaleza y causa de errores individuales.

#### **3.2.4.2 Conceptos:**

- Universo: es el conjunto total de datos de los que se selecciona una muestra y sobre los cuales el auditor desea extraer conclusiones.
- Muestreo estadístico es cualquier enfoque al muestreo que tenga las siguientes características:
  - (a) selección al azar de una muestra; y
  - (b) uso de teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo medición de riesgos de muestreo.





Un enfoque de muestreo que no tenga las características (a) y (b) se considera un muestreo no estadístico.

- **Población:** Se considera como la colección de toda la posible información que caracteriza un fenómeno; en estadística el concepto es un poco más amplio y se refiere a cualquier colección ya sea de un número finito de mediciones o una colección grande, virtualmente infinita de datos acerca de algo de interés.
- **Muestra:** Es un subconjunto representativo seleccionado de la población; una buena muestra es aquella que refleja las características esenciales de la población de la cual se obtuvo. La muestra será representativa (muestra aleatoria) de la población si las probabilidades de selección de cada uno de los elementos es la misma; en caso contrario, es decir que algunos de los elementos de la población tengan más probabilidad de ser escogidos que otros, la muestra se considera no aleatoria.
- **Muestreo:** La "prueba selectiva" o "muestreo" es un procedimiento que sirve para derivar conclusiones sobre las características de un grupo de partidas (universo), mediante el examen de un grupo parcial (muestra) de éstas. El supuesto implícito es que la muestra permitirá efectuar inferencias precisas sobre la población (universo); es decir, muestreo es la utilización de cualquiera de los procedimientos establecidos para obtener una muestra.
- **Error:** significa tanto, desviaciones de control, cuando se desempeñan pruebas de control, o información errónea, cuando se aplican procedimientos sustantivos. De modo similar, error total se usa para definir la tasa de desviación o una información errónea total.
- **Error anómalo:** significa un error que surge de un suceso aislado que no es recurrente salvo en ocasiones identificables específicamente y, por tanto, no es representativo de errores en el universo

### 3.2.4.3 Diseño de la Muestra

Cuando se diseña una muestra de auditoría, el auditor deberá considerar los objetivos de la prueba y los atributos del universo de la que se extraerá la muestra.

El auditor debe considerar primero los objetivos específicos a lograr y la combinación de procedimientos de auditoría que es probable que cumplan mejor dichos objetivos. La consideración de la naturaleza de la evidencia de auditoría buscada y las condiciones de error posible u otras características relacionadas con dicha evidencia, ayudarán al auditor a definir qué constituye un error y qué universo usar para el muestreo.

También debe considerar qué condiciones constituyen un error por referencia a los objetivos de la prueba. Una comprensión clara de qué constituye un error es importante para asegurar que



solamente, aquellas condiciones que son relevantes a los objetivos de la prueba se incluyan en la proyección de errores. Por ejemplo, un mal asiento entre cuentas individuales a cobrar no afecta al saldo total de cuentas por cobrar.

Cuando se llevan a cabo pruebas de control, el auditor generalmente hace una evaluación preliminar de la tasa de error que espera encontrar en el universo que se somete a prueba y el nivel del riesgo de control. Esta evaluación se basa en el conocimiento previo del auditor o en el examen de un pequeño número de partidas del universo. De modo similar, para pruebas sustantivas, el auditor generalmente hace una evaluación preliminar del monto del error en el universo.

Estas evaluaciones preliminares son útiles para diseñar una muestra de auditoría y determinar el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si la tasa esperada de error es inaceptablemente alta, normalmente no se llevarán a cabo pruebas de control. Sin embargo, al llevar a cabo procedimientos sustantivos, si la cantidad esperada de error es alta, puede ser apropiado el examen de 100% o la revisión de una muestra bastante grande.

#### 3.2.4.4 Universo

Es importante para el auditor asegurarse que el universo es:

- *Apropiado* al objetivo del procedimiento de muestreo, lo que incluirá consideración de la dirección de la prueba. Por ejemplo, si el objetivo del auditor es poner a prueba la sobrestimación de cuentas por pagar, el universo podría definirse como el listado de cuentas por pagar. Por otro lado, cuando se pone a prueba la subestimación de cuentas por pagar, el universo no es el listado de cuentas por pagar sino más bien los pagos subsecuentes, facturas no pagadas, estados de cuenta de proveedores, reportes de recepción no identificados u otros universos que proporcionen evidencia de auditoría de subestimación de cuentas por pagar; y
- *Completa*. Por ejemplo, si el auditor tiene la intención de seleccionar talones de pago de un archivo, no puede concluirse sobre todos los talones por el periodo, a menos que el auditor esté satisfecho de que todos los talones han sido archivados en verdad. De modo similar, si el auditor tiene intención de usar la muestra para extraer conclusiones sobre la operación de un sistema de contabilidad y de control interno durante el periodo de información financiera, el universo necesita incluir todas las partidas relevantes de todo el periodo completo. Un enfoque diferente puede ser estratificar el universo y usar muestreo sólo para obtener conclusiones sobre el control durante, digamos, los primeros 10 meses de un año, y usar procedimientos alternativos o una muestra separada respecto de los dos meses restantes.



### 3.2.4.5 Estratificación

- La eficiencia de la auditoría puede mejorarse si el auditor estratifica un universo dividiéndolo en sub-universos que tengan una característica de identificación. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de partidas dentro de cada estrato y por lo tanto permitir que se reduzca el tamaño de la muestra sin un incremento proporcional en el riesgo de muestreo. Los sub-universos necesitan ser cuidadosamente definidos de modo que cualquier unidad de muestreo pueda pertenecer solamente a un estrato.
- Cuando se aplican procedimientos sustantivos, el saldo de una cuenta o clase de transacciones a menudo se estratifica por la importancia de su valor monetario. Esto permite que se dirija mayor esfuerzo de auditoría a las partidas de mayor valor que puedan contener el mayor potencial de error monetario. De modo similar, un universo puede ser estratificado de acuerdo a una característica particular que indique un riesgo más alto de error, por ejemplo, cuando se prueba la recuperación de cuentas por cobrar, los saldos pueden ser estratificados por antigüedad.
- Los resultados de procedimientos aplicados a una muestra de partidas dentro de un estrato pueden sólo proyectarse a las partidas que constituyen ese estrato. Para llegar a una conclusión sobre el universo entero, el auditor necesitará considerar el riesgo y la importancia relativa en relación a cualquier otro estrato que constituyan el universo total.

Por ejemplo, 20% de las partidas en un universo pueden constituir 90% del valor del saldo de cuenta. El auditor puede decidir examinar una muestra de dichas partidas. El auditor evalúa los resultados de esta muestra y llega a una conclusión sobre el 90% del valor independiente del restante 10% (sobre el cual se usará una muestra adicional u otros medios para reunir evidencia, o bien pueda considerarse de poca importancia relativa).

### 3.2.4.6 Selección ponderada del valor

Será eficiente en pruebas sustantivas, particularmente cuando se desea probar sobrestimación, identificar la unidad de muestreo como las unidades monetarias individuales (por ejemplo, dólares) que constituyen el saldo de cuenta o clase de transacciones. Habiendo seleccionado unidades monetarias específicas de dentro del universo, por ejemplo, el saldo de cuentas por cobrar, el auditor entonces examina las partidas particulares, por ejemplo, saldos individuales, que contengan dichas unidades monetarias. Este enfoque para definir la unidad del muestreo asegura que el esfuerzo de auditoría esté dirigido a las partidas de mayor valor porque tienen una mayor oportunidad de selección, y pueden dar como resultado tamaños más pequeños de muestra. Este enfoque normalmente se usa conjuntamente con el método sistemático de selección de muestras y es el más eficiente cuando se selecciona de una base de datos computarizada.



### 3.2.4.7 Tamaño de la Muestra

Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor deberá considerar si el riesgo de muestreo se reduce a un nivel aceptablemente bajo. El tamaño de la muestra es afectado por el nivel del riesgo de muestreo que el auditor esté dispuesto a aceptar. Mientras más bajo el riesgo que esté dispuesto a aceptar el auditor, mayor necesitará ser el tamaño de la muestra.

El tamaño de la muestra puede determinarse por la aplicación de una fórmula basada estadísticamente o mediante el ejercicio de juicio profesional aplicado objetivamente a las circunstancias.

### 3.2.4.8 Selección de la Muestra

El auditor deberá seleccionar partidas para la muestra con la expectativa de que todas las unidades de muestreo en el universo tengan una oportunidad de selección. El muestreo estadístico requiere que las partidas de la muestra sean seleccionadas al azar de modo que cada unidad de muestreo tenga oportunidad de ser seleccionada. Las unidades de muestreo podrían ser partidas físicas (tales como facturas) o unidades monetarias. Con el muestreo no estadístico, un auditor usa juicio profesional para seleccionar las partidas para una muestra. Dado que el propósito del muestreo es obtener conclusiones sobre el universo total, el auditor seleccionará una muestra representativa escogiendo partidas de la muestra que tengan características típicas del universo, y la muestra necesitará ser seleccionada de modo que se evite la parcialidad.

### 3.2.4.9 Métodos para la selección de muestreo:

A continuación se citan algunos métodos para la selección de la muestra.

- Muestreo de números al azar: Todas las unidades del universo de muestreo tienen las mismas posibilidades de ser seleccionadas.
- Muestreo sistemático de probabilidades: Se refiere a la selección de una muestra sobre la base de uno o más intervalos uniforme de muestreo.
- Muestreo por bloque: Se refiere a la selección al azar de varios grupos de unidades contiguos de muestreo.
- Muestreo básico en el criterio: Se basan en el criterio utilizado. Este tipo de muestreo es el más utilizado por los auditores para la selección de la muestra.
- Muestreo por selección específica: El muestreo confía en el criterio del auditor para identificar una muestra que se espera sea representativo en el universo.



- Muestreo sistemático de criterio: Es el criterio que no se basa en un intervalo fijo, tomando un punto inicial al azar.

#### **3.2.4.10 Aplicación de procedimientos de auditoría**

El auditor deberá aplicar los procedimientos de auditoría apropiados al objetivo de la prueba particular sobre cada partida seleccionada.

Si una partida seleccionada no es apropiada para la aplicación del procedimiento, el procedimiento se aplicará a otra partida. Por ejemplo, puede seleccionarse un cheque anulado cuando se desea probar la evidencia de autorización de pago. Si el auditor está satisfecho de que el cheque seleccionado ha sido anulado en forma apropiada de modo que no constituye un error, se examinará otro escogido en forma apropiada.

A veces, sin embargo, el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría planeados a una partida seleccionada porque, por ejemplo, la documentación relativa a dicha partida se ha perdido. Si no pueden realizarse procedimientos alternativos adecuados sobre dicha partida, el auditor deberá considerar que existe un error. Un ejemplo de un procedimiento alternativo adecuado podría ser el examen de cobros subsecuentes cuando no ha recibido respuesta a una petición de confirmación positiva.

#### **3.2.4.11 Naturaleza y Causa de Errores**

El auditor deberá considerar los resultados de la muestra, la naturaleza y causa de cualquier error identificado, y su posible efecto en el objetivo de la prueba particular y en otras áreas de la auditoría.

Al realizar pruebas de control, el auditor está primordialmente interesado en el diseño y operación de los controles mismos y la evaluación del riesgo de control. Sin embargo, cuando se identifican errores, el auditor también necesita considerar asuntos como:

- el efecto directo de los errores identificados sobre los estados financieros; y
- la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno y su efecto en el enfoque de auditoría cuando, por ejemplo, los errores son resultado de violaciones al control interno por parte de la administración.

Al analizar los errores descubiertos, el auditor puede observar que muchos tienen un rasgo común, por ejemplo, tipo de transacción, ubicación, línea de producto o periodo de tiempo. En tales circunstancias, el auditor puede decidir identificar todas las partidas en el universo que posean el rasgo común, y extender los procedimientos de auditoría en ese estrato. Además, estos errores



pueden ser intencionales, y pueden indicar la posibilidad de fraude.

El auditor puede establecer que un error surge de un suceso aislado que no es recurrente y que es identificable específicamente y, por lo tanto, no es representativo de errores similares en el universo (un error anómalo). Para ser considerado un error anómalo, el auditor debe tener un alto grado de certeza de que dicho error no es representativo del universo. El auditor obtiene esta certeza realizando trabajo adicional.

El trabajo adicional depende de la situación, pero debe ser adecuado para obtener evidencia suficiente de que el error no afecta a la parte restante del universo. Un ejemplo es un error causado por una descompostura de computadora que se sabe ocurrió sólo en un día durante el periodo. En tal caso, el auditor evalúa el efecto del desperfecto, por ejemplo, examinando transacciones específicas procesadas ese día, y considera el efecto de la causa del desperfecto en los procedimientos de auditoría.

Otro ejemplo es un error que fue causado por uso de una fórmula incorrecta al calcular todos los valores de inventario en una sucursal particular. Para establecer que éste es un error anómalo, el auditor necesita asegurarse que la fórmula correcta ha sido usada en otras sucursales.

#### **3.2.4.12 Proyección de errores**

Para procedimientos sustantivos, el auditor deberá proyectar los errores monetarios encontrados en la muestra al universo, y deberá considerar el efecto del error proyectado en el objetivo de la prueba particular y en otras áreas de la auditoría. El auditor proyecta el error total al universo para obtener una visión amplia de la escala de los errores, y para comparar éste con el error tolerable. Para procedimientos sustantivos, error tolerable será un monto menor que, o igual, al estimado preliminar del auditor de la importancia relativa usado para los saldos de cuenta individuales que están siendo auditados.

Cuando un error ha sido establecido como un error anómalo, puede excluirse cuando se proyecten errores de la muestra al universo. El efecto de cualquier error, si no se corrige, necesita aún ser considerado además de la proyección de los errores no anómalos. Si el saldo de cuenta o clase de transacciones ha sido dividido en estratos, el error se proyecta para cada estrato por separado. Los errores proyectados más los errores anómalos para cada estrato se combinan entonces cuando se considere el posible efecto de los errores en el saldo total de la cuenta o clase de transacciones.

Para pruebas de control, no es necesaria ninguna proyección explícita ya que la tasa de error en la muestra es también la tasa proyectada de error para la población como un todo.



### **3.2.4.13 Evaluación de los Resultados de la Muestra**

El auditor deberá evaluar los resultados de la muestra para determinar si la evaluación preliminar de la característica relevante del universo se confirma o necesita ser revisada. En el caso de una prueba de controles, una tasa de error inesperadamente alta en la muestra puede llevar a un incremento en el nivel evaluado de riesgo de control, a menos que se obtenga evidencia adicional que soporte la evaluación inicial.

En el caso de un procedimiento sustantivo, una cantidad inesperadamente alta de error en una muestra puede causar que el auditor estime que el saldo de cuenta o clase de transacciones contiene errores de importancia relativa.

Si el monto total del error proyectado más el error anómalo es menos que, pero cercano, al que el auditor considera tolerable, el auditor puede considerar apropiado obtener evidencia adicional de auditoría. El total del error proyectado más el error anómalo es el mejor estimado del auditor de error en el universo. Sin embargo, los resultados de muestreo son afectados por el riesgo de muestreo. Así, cuando el mejor estimado de error es cercano al error tolerable, el auditor reconoce el riesgo de que una muestra diferente daría un resultado diferente que podría exceder el error tolerable. Considerar los resultados de otros procedimientos de auditoría ayuda al auditor a evaluar este riesgo, mientras que el riesgo se reduce si se obtiene adicional evidencia de auditoría.

Si la evaluación de los resultados de la muestra indica que la evaluación preliminar de la característica relevante del universo necesita revisarse, el auditor puede:

- pedir a la administración que investigue los errores identificados y el potencial de errores adicionales, y que registre los ajustes necesarios; y/o
- modificar los procedimientos de auditoría planeados. Por ejemplo, en el caso de una prueba de control, el auditor podría ampliar el tamaño de la muestra, probar un control alternativo o modificar los procedimientos sustantivos relacionados; y/o
- considerar el efecto en la operación.

## **3.2.5 Técnicas de Auditoría con Ayuda de Computadora (TAACs)**

### **3.2.5.1 Software de Auditoría**

El software de auditoría consiste en programas de computadora usados por el auditor, como parte de sus procedimientos de auditoría, para procesar datos de importancia de auditoría del sistema de contabilidad de la Entidad. Puede consistir en programas de paquete, programas escritos para un propósito, y programas de utilitarios. Independientemente de la fuente de los programas, el auditor



deberá verificar su validez para fines de auditoría antes de su uso.

Los programas en paquete son programas generalizados de computadora diseñados para desempeñar funciones de procesamiento de datos que incluyen leer archivos de computadora, seleccionar información, realizar cálculos, crear archivos de datos e imprimir informes en un formato especificado por el auditor.

Los programas escritos para un propósito son programas de computadora diseñados para desempeñar tareas de auditoría en circunstancias específicas. Estos programas pueden ser preparados por el auditor, por la Entidad, o por un programador externo contratado por el auditor.

En algunos casos, el auditor puede usar programas existentes en la Entidad, en su estado original o modificado, porque ello puede ser más eficiente que desarrollar programas independientes.

Los programas utilitarios son usados por la Entidad para desempeñar funciones comunes de procesamiento de datos, como clasificación, creación e impresión de archivos. Estos programas generalmente no están diseñados para propósitos de auditoría y, por lo tanto, pueden no contener características tales como conteo automático de registros o totales de control.

### **3.2.5.2 Datos de prueba**

Las técnicas de datos de prueba se usan para conducir procedimientos de auditoría alimentando datos (por ej., una muestra de transacciones) al sistema informático de una Entidad, y comparando los resultados obtenidos con resultados predeterminados. Algunos ejemplos de dichos usos son:

- Datos de prueba usados para probar controles específicos en programas de computadora, como controles de palabras clave en sistemas en línea, y de acceso a datos.
- Transacciones de prueba seleccionadas de transacciones procesadas previamente o creadas por el auditor para probar características específicas de procesamiento del sistema de computadora de una Entidad. Dichas transacciones son procesadas generalmente por separado del procesamiento normal de la Entidad.
- Transacciones de prueba usadas en una instalación de pruebas integrada donde se establece una unidad "modelo" (por ej., un departamento o empleado), y al cual se le registran las transacciones de prueba durante el ciclo de procesamiento normal.

Cuando se procesan datos de prueba con el procesamiento normal de la Entidad, el auditor deberá asegurarse de que las transacciones de prueba sean posteriormente eliminadas de los registros contables de la Entidad.





La Guía 61 del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP hace referencia a la “Aplicación Técnica de Datos de Prueba”, y señala algunos aspectos a tener en cuenta para su ejecución.

### **3.2.5.3 Usos de TAACs**

TAACs pueden ser usadas para realizar diversos procedimientos de auditoría, incluyendo:

- Pruebas de detalles de transacciones y saldos, por ejemplo, el uso de software de auditoría para probar todas (o una muestra de) las transacciones de un archivo de computadora.
- Procedimientos de revisión analítica, por ejemplo, el uso de software de auditoría para identificar fluctuaciones o partidas inusuales.
- Pruebas de cumplimiento de controles generales de Procesamiento Electrónico de Datos - PED, por ejemplo, el uso de datos de prueba para probar los procedimientos de acceso a las bibliotecas de programas.
- Pruebas de cumplimiento de controles de aplicación de PED, por ejemplo, el uso de datos de prueba para probar el funcionamiento de un procedimiento programado.

### **3.2.5.4 Consideraciones en el uso de TAACs**

Al planear la auditoría, el auditor deberá considerar una combinación apropiada de técnicas de auditoría manuales y con ayuda de computadora. Al determinar si se usan TAACs, los factores a considerar incluyen:

- Conocimiento, pericia y experiencia del auditor en computadoras.
- Disponibilidad de TAACs e instalaciones adecuadas de computación.
- No factibilidad de pruebas manuales.
- Efectividad y eficiencia.
- Oportunidad.



### **3.3 PAPELES DE TRABAJO**

#### **3.3.1 Consideraciones básicas**

Los papeles de trabajo documentan de los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones pertinentes a las que se llegaron en la auditoría. Los papeles de trabajo son resguardados por el auditor.

El auditor emplea papeles de trabajo para facilitar el examen y proporcionar un registro de la auditoría realizada.

Los papeles de trabajo deben prepararse a medida que se realiza el trabajo de auditoría y deben ser lo suficientemente detallados y claros como para permitir a los auditores seguir las incidencias del mismo.

Las planillas, hojas de análisis, listas, documentos, que integran los papeles de trabajo, debidamente clasificados y comentados, sirven de evidencia para determinar si:

- El trabajo ha sido planeado y supervisado adecuadamente como lo exigen las presentes normas.
- Se ha estudiado y evaluado el control interno para determinar los procedimientos de auditoría.
- Se encuentran respaldadas las bases para preparar el informe, el alcance del trabajo y la responsabilidad profesional adquirida en la revisión.

#### **3.3.2 Objetivos de los papeles de trabajo**

Los objetivos fundamentales de los papeles de trabajo son:

- Proporcionar el principal sustento para la preparación del informe de auditoría.
- Comprobar y explicar en detalle las opiniones y conclusiones resumidas en el informe.
- Documentar el conocimiento, el estudio y la evaluación del sistema de control interno.
- Coordinar y organizar todas las etapas del trabajo. Proveer un registro histórico permanente desde la etapa de planeación hasta la etapa del informe, acerca de la información examinada, los procedimientos de auditoría aplicados, las pruebas efectuadas y los resultados obtenidos.
- Permitir las revisiones de calidad de la auditoría.



- Permitir verificar y evaluar el grado y forma en que los auditores cumplen con los planes, programas y normativa aplicados, así como su actuación ante situaciones imprevistas. Asimismo, al finalizar el examen facilita verificar la evidencia que respalda el contenido de los informes.
- Servir de guía para auditorías posteriores.
- Cumplir con las disposiciones legales.

La calidad de los papeles de trabajo depende de su contenido y ordenamiento; los papeles de trabajo deben ser legibles y lógicos para que la documentación sea clara.

Existen pautas para mejorar la organización de los papeles de trabajo, que incluyen algunas de las siguientes:

- Analizar y estudiar el contenido y modelos de los papeles de la auditoría anterior para que sirvan de guía.
- De acuerdo con la necesidad, se debe realizar un resumen de los papeles de trabajo. Este resumen facilita tener una visión general de la Entidad o área auditada.
- Cada papel de trabajo debe tener un seguimiento propio, es decir, ser completo y comprensible por sí mismo. Se puede hacer referencia a otros papeles de trabajo para documentar los hallazgos.

Los papeles de trabajo bien preparados dejan una impresión favorable del trabajo de auditoría, a diferencia de los incompletos y mal preparados que dejan una mala impresión, son difíciles de revisar y pueden ocultar deficiencias o errores de importancia.

Sin embargo, un excesivo cuidado en la preparación de los papeles de trabajo puede generar pérdida de tiempo y esfuerzo. Se debe evitar que la preparación de papeles de trabajo implique más horas de las que pueden considerarse razonables, sin perder el sentido de la buena preparación de los mismos.

Firmar la ejecución de un procedimiento sin haberlo realizado o completado, constituye una falta de conducta profesional.

### **3.3.3 Requisitos de los Papeles de Trabajo**

- Ser completos, exactos, con el objeto de que permitan sustentar debidamente los hallazgos, opiniones, conclusiones y demostrar la naturaleza y el alcance del trabajo realizado. La



concisión es importante, pero no deberá sacrificarse la claridad y la integridad con el único fin de ahorrar tiempo o papel.

- Deben ser lo suficientemente claros, comprensibles y detallados para que un auditor experimentado, que no haya mantenido una relación directa con la auditoría, esté en capacidad de fundamentar las conclusiones y recomendaciones, mediante su revisión. No deben requerir de explicaciones orales.
- Ser legibles y ordenados, pues de lo contrario podrían perder su valor como evidencia.
- Deben contener información relevante, esto es, limitarse a los asuntos que sean pertinentes e importantes para cumplir los objetivos del trabajo encomendado.

### **3.3.4 Contenido de los papeles de trabajo**

La forma y contenido de los papeles de trabajo se ven afectados por factores tales como:

- La naturaleza de la auditoría.
- El tipo de informe a emitir.
- La naturaleza y complejidad de la actividad de la Entidad.

Como regla general, los papeles de trabajo deben contener:

- Nombre de la Entidad auditada.
- El Memorándum de Planificación y los Programas de Auditoría, que deben estar debidamente referenciados a los papeles de trabajo.
- Nombre del área involucrada.
- Objetivos, alcance y metodología, incluyendo los criterios usados para la selección de las muestras.
- Indicación de la manera como se ha obtenido la información, con referencia a los documentos base y las personas que la facilitaron (fuentes).
- Documentación del trabajo que sustente las conclusiones y juicios significativos.
- Índices, referencias, cédulas y resúmenes adecuados.



- Conclusiones sobre cada uno de los componentes en que se divida el examen.
- Fecha y firma de la persona que los preparó.
- Evidencia de las revisiones efectuadas al supervisar el trabajo realizado.

La Guía 63 del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP hace referencia a la “Elaboración de los Papeles de Trabajo”, y señala algunos aspectos a tener en cuenta para su confección así como un formato sugerido (Nº 206) para los papeles de trabajo del auditor.

### **3.3.5 Propiedad y Custodia de los Papeles de Trabajo**

Los papeles de trabajo son propiedad de cada una de las Instancias de Control.

El auditor cautelará la integridad de los papeles de trabajo, debiendo asegurar en todo momento y bajo cualquier circunstancia, el carácter secreto de la información contenida en los mismos.

### **3.3.6 Metodología para la preparación de papeles de trabajo**

Los papeles de trabajo serán elaborados de acuerdo a las necesidades de cada uno de los auditores encargados de la auditoría. Para asegurar que los papeles de trabajo estén completos, sean rápidos de localizar y fáciles de comprender, es recomendable observar los siguientes aspectos:

#### **Antes de su preparación:**

- Determinar la necesidad de elaboración, teniendo presente que se alcancen los objetivos de la auditoría.
- Establecer el diseño basado en la información a obtener, así como las pruebas de cumplimiento y sustantivas que vayan a realizarse.
- Aprovechar, hasta donde sea posible, la documentación propia de las áreas auditadas.

#### **Durante su preparación:**

- Elaborar papeles de trabajo por cada área, capítulo o programa de trabajo.
- Utilizar letra legible.
- Redactar en forma clara y precisa.



- Anotar en una columna la información que se va a revisar y en otra, las revisiones efectuadas.
- Anotar la información conforme se obtenga.
- Respetar el orden en que aparece la información en los documentos fuente.
- Registrar de inmediato las observaciones y conclusiones que se deriven de las pruebas realizadas.
- Anotar las referencias que sean necesarias.
- No pasar los papeles de trabajo en limpio, salvo casos excepcionales.
- Cruzar la información entre los diferentes papeles preparados.

### **3.3.7 Archivo y referenciación de papeles de trabajo:**

Conforme lo establecido en las Normas de Auditoría Gubernamental, los papeles de trabajo deben archivarlos debidamente organizados, descartando las cédulas y documentos innecesarios, así como ordenándose de manera que posibilite su comprensión y fácil acceso.

Los archivos de papeles de trabajo para cada auditoría se clasifican en Archivo Permanente y Archivo Corriente:

#### **3.3.7.1 Archivo Permanente**

Se caracteriza por constituir la fuente sustancial de información actualizada para las auditorías, debiendo organizarse de acuerdo a las Entidades, áreas y asuntos relevantes que permitan atender las necesidades y requerimientos de información necesaria para la auditoría.

Este archivo es de carácter documental e incluye los registros de información y/o bases de datos automatizadas que corresponde llevar a toda organización moderna e informatizada, debiendo contener la información de interés, utilización continua o necesaria en auditorías subsiguientes.

El archivo permanente debe revisarse y actualizarse periódicamente. El archivo corriente de las dos últimas auditorías y el archivo permanente actualizado, deben estar a disposición del auditor. A continuación se incluye un detalle ejemplificativo del contenido mínimo del Archivo Permanente:

- Ley orgánica de la Entidad y normas legales que regulan su funcionamiento.

# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Organigrama aprobado.
- Reglamento de Organización y Funciones.
- Manual de Organización y Funciones.
- Manual de Procedimientos aprobado.
- Flujogramas de las principales actividades de la Entidad
- Plan Operativo Institucional
- Presupuesto institucional, incluyendo modificaciones y evaluaciones
- Estados financieros
- Informes de auditorías anteriores.
- Denuncias.
- Plan Anual de Control, incluyendo reprogramaciones.
- Informe de evaluación del Plan Anual de Auditoría.
- Resumen de las decisiones más importantes adoptadas por la Alta Dirección.
- Resoluciones y Directivas emitidas por la Entidad.
- Convenios y Contratos trascendentes.
- Cualquier otro documento que pueda ser utilizado en futuros exámenes.

Se actualizará periódicamente a fin de permitir su fácil utilización, especialmente en la fase de planificación de las auditorías.

### 3.3.7.2 Archivo Corriente

Contiene los papeles de trabajo que muestran las evidencias obtenidas en el proceso auditoría del ejercicio vigente.



El material que se coloque en el archivo corriente debe estar constituido por la información relacionada principalmente con las etapas de la auditoría y que no se consideran de uso continuo en auditorías posteriores.

A continuación se incluye un detalle ejemplificativo del contenido del Archivo Corriente:

Contenido:

- El proyecto de informe referenciado con los papeles de trabajo que lo respaldan. Pueden constar junto con el borrador del informe, las hojas de hallazgos que sirvieron para su desarrollo.
- Las hojas de datos personales de los funcionarios principales y, en su caso, de los funcionarios y empleados que son sujetos pasivos de responsabilidades.
- El balance de comprobación u hoja principal de trabajo.
- Hojas de ajustes y reclasificaciones.
- Hojas de supervisión /control.
- Correspondencia corriente relacionada con el examen que se ejecuta.
- Resumen de los tiempos, gastos, presupuestos y análisis de las variaciones.
- Cédulas que verifiquen el cumplimiento de las recomendaciones, así como de ser el caso la vigencia de las garantías o cauciones, la declaración jurada de bienes.
- Cédulas que documenten el estado en que se encuentran las responsabilidades derivadas de los informes emitidos por los auditores internos o externos.
- El memorando de planificación y los programas de auditoría.
- Evaluaciones de la estructura del control interno. Luego del período que se establezca para que se guarde en el archivo corriente, es recomendable pasarlo al archivo permanente con el fin de que se pueda tener una historia completa sobre la estructura del control interno de la Entidad.
- Cédulas sumarias o de resumen, análisis y otros papeles que respalden el examen y que correspondan a pruebas detalladas.
- Notas sobre las entrevistas o reuniones con funcionarios de la Entidad u otros ejecutivos.





- Sugerencias para siguientes auditorías.

La lista anterior incluye únicamente los papeles de trabajo más usuales. El archivo debe organizarse lógicamente y según las necesidades de cada auditoría específica.

Asimismo, el archivo corriente se clasifica de acuerdo a cada fase del proceso de auditoría, lo que permite la fácil y ordenada ubicación de los papeles de trabajo en base a tal criterio. Así, tenemos:

- Archivo de Planificación.
- Archivo de Ejecución.
- Archivo de Informe.

A continuación, se detalla el listado básico de papeles de trabajo y los índices sugeridos dentro de los archivos principales:

AC	Archivo corriente
AP	Archivo permanente

Dentro de los archivos se podrían incluir:

PA	Planificación y Programación de la auditoría
ECI	Evaluaciones de control interno
CI	Cuestionarios de control interno
AG	Archivo general
HPT	Hoja principal de trabajo
HA	Hoja de ajustes
HP	Hoja de pendientes
HH	Hoja de hallazgos
SR	Seguimiento de las recomendaciones

Las cuentas específicas que se examinen iniciarán con:

- **(A)** para los activos. Ej. Disponibilidades (A), Créditos (B)
- **(AA)** para los pasivos y el patrimonio. Ej. Deudas Sociales (AA), Deudas Financieras (BB)
- **(Y)** para los ingresos.
- **(X)** para los egresos.

A estas letras se agregarán los números necesarios para identificar el trabajo realizado en cada rubro, razón por la que estos índices se denominan alfanuméricos.



### 3.3.8 Marcas de Auditoría

“Marcas de auditoría” se denomina a los símbolos especiales creados por el auditor, los cuales tienen un significado específico y permiten dejar comprobación de los hechos, técnicas y procedimientos utilizados en los papeles de trabajo, con ahorro de espacio y tiempo.

Algunos requisitos y características de las marcas o símbolos de auditoría son:

- La explicación de las marcas debe ser específica y clara.
- Los procedimientos de auditoría efectuados que no se evidencian con base en marcas, deben ser documentados mediante explicaciones narrativas, análisis, etc.

Algunas de las principales marcas de uso general son:

Símbolo	Significado
≠	Chequeado con
S	Documentación respaldatoria
√	Re chequeado – vuelto a revisar
∞	Información cruzada
Σ	Sumatoria
□	Re calculado – vuelto a calcular
¢	Confirmado

La referenciación debe hacerse en la parte superior derecha del papel de trabajo y en color diferente al utilizado en la elaboración del papel de trabajo.



## **Capítulo 4 – Planificación Anual de Auditoría**

### **4.1 INTRODUCCIÓN**

Con el fin de lograr que las labores de control de los recursos públicos, se efectúen con eficiencia y de manera sistemática y optimizando los recursos humanos, tecnológicos y financieros disponibles para el ejercicio de las funciones de control que les fueron encomendadas por las normas legales vigentes, los Auditores de los organismos y entidades del Estado, deberán realizar una adecuada planificación de las labores de auditoría a ser realizadas a lo largo de un período - generalmente de un año- .

Ello implica que las instancias de control precisan determinar en forma oportuna los Organismos o entidades del Estado, así como las dependencias o áreas a ser examinados durante un período así como los alcances de dichas auditorías, en función de lo cual será posible la adecuada programación de los recursos humanos a ser asignados, y asegurar la adecuada provisión de los equipos y recursos financieros en tiempo y forma.

En consecuencia, en el presente capítulo se determina que la Contraloría General de la República, la Auditoría General del Poder Ejecutivo y las Auditorías Internas Institucionales deben documentar sus actividades de auditoría a través de un Plan Anual de Auditoría, donde tales actividades serán definidas aplicando criterios de riesgo y materialidad, economía, objetividad y oportunidad.

Se describen también los aspectos a considerar al momento de elaborar los Planes Anuales de Auditoría, por las tres Instancias de Control previstas en la Ley 1.525/99 “De Administración Financiera del Estado”.

Cabe destacar además que los Planes Anuales de Auditoría, tienen además una importancia especial en razón que ellos deberán ser consolidados por la Contraloría General de la República, a efectos de la conformación del Plan Nacional de Auditoría mediante un trabajo coordinado entre las tres Instancias de Control, tal como se indica en la sección 4.3 del presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay.

## 4.2 PLAN ANUAL DE AUDITORÍA DE CADA INSTANCIA DE CONTROL



**Cuadro 2 – Proceso de Planificación Anual de Auditoría**

El Plan Anual de Auditoría es el Documento que contiene el conjunto de actividades de Auditoría y el universo de Entidades y/o áreas, según corresponda, a examinar durante el período de un año y será elaborado en concordancia con las políticas y disposiciones establecidas por las diferentes Instancias de Control. Constituye el insumo básico para la consolidación del Plan Nacional de Auditoría.

El Plan Anual de Auditoría es de naturaleza reservada, para cuyo efecto los niveles pertinentes adoptarán medidas cautelares, siendo obligación del personal vinculado con las acciones de auditoría, mantener una absoluta confidencialidad de su contenido.

El Plan Anual de Auditoría será flexible, a fin de permitir cambios que previa autorización, se considere necesarios efectuar de acuerdo a las circunstancias.

Si bien se esperan que sean mínimas, como todo proceso de planificación, el Plan Anual de Auditoría puede sufrir modificaciones por distintas razones, específicamente cuando surja la necesidad de atender imprevistos e independiente de verificarse si existió suficiente cuidado en la implementación de las políticas y la selección de las Entidades y operaciones a examinar.

Dichos cambios, tan pronto se produzcan y autoricen por el nivel pertinente, deben ser incorporados al Plan Anual de Auditoría original para que sea veraz, se facilite la revisión del grado de cumplimiento que ha tenido y se identifiquen las causas de las variaciones como medio para mejorar esta fase del proceso.



#### 4.2.1 Objetivos específicos del Plan Anual de Auditoría

Las Instancias de Control, al preparar sus Planes Anuales de Auditoría, deben tener como objetivos:

- Planificar el alcance de las auditorías, identificando los procesos, actividades o áreas a ser examinadas.
- Servir de guía para facilitar la labor de supervisión y revisión del cumplimiento de las tareas planificadas.
- Permitir una adecuada distribución de los trabajos, en relación con el personal designado.
- Dejar evidencia que las labores de control sobre los recursos públicos se han ejecutado sobre la base de una planeación adecuada y sujeta a la normativa aplicable.
- Conseguir que las fiscalizaciones se efectúen con eficiencia y en forma sistemática.
- Optimizar el recurso humano, tecnológico y financiero disponible para el ejercicio del control

#### 4.2.2 Contenido del Plan Anual de Auditoría

El Plan Anual de Auditoría está compuesto por la relación de Entidades a auditar, el alcance en términos de procesos o áreas de control, el presupuesto de los días-hombre involucrados y sus respectivos costos consolidados y clasificados, así como el enfoque de auditoría previsto para el trabajo a desarrollar.

En el Capítulo 10, sección 10.1 del presente Manual se presenta una guía de referencia para la elaboración de un Plan Anual de Auditoría.

Para definir el Plan de Auditoría, cada instancia de control debe establecer los procedimientos, y sistemas de información que le permitan responder los siguientes interrogantes:

- Qué Auditar?
- Cuándo Auditar?
- Cómo Auditar?



**Como definir el Plan Anual de Auditoria**



Cuadro 3 – Como definir el Plan Anual de Auditoría

### 4.2.3 Qué auditar?

El diseño del Plan Anual de Auditoría debe fundamentarse en el conocimiento profundo de las Entidades controladas.

Para la selección de las Entidades y áreas de control a auditar se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

- Política Institucional de cada instancia de control.
- Alcance de las auditorías realizadas o a realizar por otras instancias de auditoría gubernamental
- Evaluación anterior del Sistema de Control Interno.
- Percepción sobre la gestión en la Entidad/Entidades.
- Indicadores de Riesgo Institucional/Reparticiones/Dependencias/Áreas.
- Importancia de la Entidad en el sector público (función social, económica y productiva, magnitud de recursos y complejidad de operaciones, entre otras).
- Resultados de auditorías anteriores (hayan sido realizados por la propia instancia de auditoría o por otras).
- Información obtenida mediante procesos de participación y control ciudadano.

Entre otros aspectos de importancia a tener en cuenta al momento de la definición de “qué auditar” cabe mencionar las siguientes dos guías del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay – MECIP, que si bien hacen referencia directa a la labor de las Auditorías Internas Institucionales



como componentes del Sistema de Control Interno, también podrán ser de utilidad para los auditores de la CGR y de la AGPE en sus procesos de planificación de las auditorías:

- La Guía 54 del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP hace referencia al “Conocimiento de la Institución y su Entorno”, y señala algunos aspectos a tener en cuenta al respecto, sugiriendo el uso del modelo N° 200 - “Documento Análisis General de la Institución” que forma parte de dicha Guía.
- La Guía 55 del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP indica los pasos a seguir para la “Elaboración del cronograma y Plan Anual de Auditoría Interna” entre los que se incluyen:
  - Identificación de procesos, actividades o áreas críticas (formato 201)
  - Compromisos de Auditoría Interna (formato 202)
  - Elaboración del cronograma del Plan Anual de Auditoría Interna (formatos 203 y 204)

#### **4.2.4 Cuándo auditar?**

Las Instancias de Control definirán la realización de auditorías, siguiendo los siguientes criterios:

- Se darán prioridad a la fiscalización a aquellas Entidades que:
  - No han sido examinadas en los últimos años.
  - Por la importancia de los recursos y actividades en el desarrollo del país, ameriten acciones de control.
- Deberán incluir las áreas de control o sector de Entidades de mayor importancia y/o déficit de control interno.
- Además, deberán incluir en sus Planes Anuales de Auditoría, aquellas Sub Entidades que se encuentren dentro de su ámbito de control.

La Contraloría General de la República, la Auditoría General del Poder Ejecutivo y las Auditorías Internas Institucionales, deben mantener un catastro actualizado de las Entidades / dependencias / procesos sujetas a su ámbito de control establecidas en las normas legales vigentes, como base para la ejecución oportuna de las diferentes auditorías.

#### 4.2.5 Cómo auditar?

El Plan Anual de Auditoría debe definir claramente el enfoque de auditoría, o sea la determinación del alcance de la auditoría en función a los objetivos establecidos, la estimación del tiempo que insumirá su ejecución, así como los recursos humanos y técnicos que serán necesarios asignar para la consecución de los objetivos.

Las Auditorías que requieran la participación de profesionales especializados en áreas específicas que no sean las relacionadas a contabilidad, administración y economía, deberán planificarse en coordinación con dichos profesionales especialistas, con el propósito de unificar su ejecución, integrar su resultado, conformar un equipo de trabajo multidisciplinario y evitar duplicaciones de esfuerzos.

La aprobación de los Planes Anuales de Auditoría estará a cargo de las máximas autoridades de cada institución.

#### 4.2.6 Pasos para elaborar el Plan Anual de Auditoría

A los efectos de la elaboración del Plan Anual de Auditoría, existen una serie de aspectos que deben ser considerados. Ellos pueden resumirse en el esquema siguiente:



Cuadro 4 – Pasos para elaborar el Plan Anual de Auditoría





A continuación se comentan cada uno de los pasos identificados:

a) Coordinación:

Coordinar acciones entre todas las unidades operativas para definir el alcance y objetivos de los exámenes que cada unidad estima realizar.

Evaluar los alcances de auditorías planificadas por otras instancias de auditoría gubernamental y la conveniencia de planificar alcances complementarios de auditoría.

b) Catastro:

Conformar o actualizar un catastro o detalle de las Entidades y/o áreas de su ámbito sujetas a control.

c) Exámenes en ejecución:

Elaborar un listado de exámenes programados e imprevistos que se encuentran en ejecución y que deberán ser concluidos en el año para el cual se hace el plan, con la estimación de los días laborales que se van a utilizar.

d) Exámenes programados no ejecutados:

Preparar un listado de exámenes programados e imprevistos que se encuentren en ejecución y que no podrán ser concluidos en el año, con el propósito de incluirlos en el plan de año siguiente. En el caso de los exámenes con cargo a imprevistos, que fueron autorizados y que no se ejecutaron, se formulará un listado con igual propósito.

e) Plan Preliminar:

Las unidades operativas podrán recabar, de ser necesario, informaciones de las Entidades para conocer los sistemas vigentes tales como archivos, registros, organización, control interno, etc., y con ello poder establecer el tipo de examen, objetivos, alcance, recursos y el tiempo para realizar cada uno de los trabajos a ser incluidos en el Plan Anual de Control. En este sentido, deberán además considerar informes anteriores y estado de situación de los planes de mejoramiento, así como la información obtenida a través de los procesos de participación ciudadana.

Aquí, se definirán los recursos humanos disponibles para cada trabajo de Auditoría, así como los días laborales a insumir en la ejecución de los mismos. Además, se debe preparar el presupuesto de recursos financieros y otros destinados a viáticos y movilidad que se estima necesario para realizar los trabajos de control fuera de la sede central de la Entidad.



f) Recursos humanos y financieros:

Determinar el número de recursos humanos disponibles para las labores de control, clasificando en personal directivo, de supervisión, operativo y de apoyo que ejecutarán el plan.

Asimismo, preparar el presupuesto de recursos financieros destinados a viáticos y movilidad que se estima necesario para cubrir las labores de control fuera de la sede central, así como los recursos materiales aproximados que se requerirán para la realización de los trabajos.

g) Aprobación

El procedimiento de aprobación del Plan Anual de Auditoría, será el que determine cada instancia de control de acuerdo con su naturaleza.

#### **4.2.7 Codificación de las Auditorías**

Posteriormente a la identificación de las Entidades y/o áreas auditables, se debe asignar las denominaciones de las auditorías y su codificación, con el propósito de poder identificarlos fácilmente. La codificación podrá componerse de una combinación de números, siglas, o ambos.

La CGR y la AGPE establecerán el método de codificación a seguir.

### **4.3 COORDINACIÓN EN LA ELABORACIÓN DEL PLAN NACIONAL DE AUDITORÍA**

Con el fin de lograr un Control Gubernamental efectivo y eficiente las tres Instancias de Control comprendidas en el Sistema de Control y Evaluación Gubernamental actuarán de manera coordinada, dando lugar a que en sus respectivos planes se incorporen acciones concurrentes o complementarias entre sí, evitando duplicidades innecesarias e incrementando la cobertura y el alcance en el ejercicio del control gubernamental en el Paraguay.

Al respecto, cabe destacar sin embargo que durante las acciones de coordinación deberá tenerse siempre presente la prevalencia de la Contraloría General de la República con respecto a las otras instancias, en función a la cual ella en todo momento podrá optar por el nivel de avance de coordinación que estime adecuado, así como reservar para sí la decisión de realizar todo tipo de auditoría o procedimiento específico que estime conveniente en el ejercicio de sus funciones, independientemente del hecho que tales auditorías o procedimientos hayan sido ya ejecutadas previamente por otras instancias de auditores, o bien se encuentren previstas en sus planes anuales.

Dicha prevalencia es igualmente atribuible a la Auditoría General del Poder Ejecutivo con respecto a las Auditorías Internas Institucionales.



#### **4.3.1 Pasos para la Consolidación del Plan Nacional de Auditoría**

La CGR y la AGPE definirán los procedimientos a seguir por cada instancia en el proceso de consolidación del Plan Nacional de Auditoría y los plazos respectivos para su cumplimiento.

#### **4.3.2 Seguimiento al Plan Nacional de Auditoría**

La CGR y la AGPE definirán los procedimientos a seguir para que cada Instancia reporte los avances en la ejecución del Plan Anual de Auditoría.

#### **4.3.3 Publicidad de Plan Nacional de Auditoría**

La CGR y la AGPE definirán las condiciones de uso y consulta del Plan Nacional de Auditoría por parte de las demás instancias de auditoría y de terceros, en su caso.



## **Capítulo 5 – Auditoría Gubernamental - Proceso Auditor**

### **5.1 INTRODUCCIÓN**

Con el fin de alcanzar los resultados esperados de una manera eficiente y confiable, el Proceso de la Auditoría Gubernamental propiamente dicho, se realiza siguiendo un proceso sistemático que comprende su ejecución en 3 etapas: Planeación, Ejecución e Informe.

A través de dicho proceso se buscan además:

- Incrementar los niveles de productividad;
- Agregar valor en el desarrollo de los diferentes proyectos de auditoría; y
- Contribuir al mejoramiento continuo de las organizaciones auditadas.

Cada una de las etapas proporciona un producto diferente, destinado a satisfacer las diferentes expectativas organizacionales y pasa a convertirse en fuente de datos importante para la siguiente etapa.

En el presente capítulo, se desarrollan los aspectos generales a tener en cuenta en la ejecución del Proceso Auditor, en cada una de las etapas mencionadas

A fin de facilitar la comprensión de conceptos de la Auditoría Gubernamental y para unificarlos en su utilización por parte de los Auditores Gubernamentales, se incorpora inicialmente en el presente Capítulo un esquema de clasificación de la Auditoría Gubernamental, teniendo en cuenta quien la realiza, los objetivos y alcances de cada auditoría, así como su programación.

## 5.2 CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

La Auditoría Gubernamental se clasifica como sigue:

- Según quién la realice
- Según los objetivos perseguidos por la auditoría
- Según su programación

Según quien la realice	Según sus objetivos	Según su programación
Interna	Auditoría Integral  Auditoría Financiera  Auditoría de Gestión  Auditoría de Cumplimiento	Auditorías Programadas
Externa	Auditoría Especial  Auditoría Especializada	Auditorías Excepcionales



### 5.2.1 SEGÚN QUIEN LA REALICE

Según se halla previsto en la Ley 1.535/99, el Sistema de Control y Evaluación Gubernamental comprende el control interno y externo, como sigue:

Control Interno		Control Externo
Auditoría Interna Institucional AII	Auditoría General del Poder Ejecutivo AGPE	Contraloría General de la República CGR

(i) Externa:

Cuando la Auditoría Gubernamental es practicada por la Contraloría General de la República; e

(ii) Interna:

Cuando es ejecutada por la Auditoría General del Poder Ejecutivo y las Auditorías Internas Institucionales del Sector Público.



## 5.2.2 SEGÚN LOS OBJETIVOS PERSEGUIDOS POR LA AUDITORÍA

La Auditoría Gubernamental puede ser:

- a. Auditoría Integral
- b. Auditoría Financiera
- c. Auditoría de Gestión
- d. Auditoría de Cumplimiento
- e. Auditoría Especial: Cualquier auditoría con alcance específico y puntual
- f. Auditorías Especializadas:
  - Ambiental
  - Obras Públicas
  - Bienes Patrimoniales
  - Sistemas Informáticos
  - Contrataciones
  - Fiscales y Tributarias
  - Proyectos Sociales
  - Impacto
  - Otras



### 5.2.2.1 AUDITORÍA INTEGRAL

La Auditoría Integral, es el examen sobre la base de procesos sistemáticos y metódicos con la finalidad de medir y evaluar la gestión de una Entidad, dependencia o área del Sector Público, a los efectos de determinar con conocimiento y certeza razonable la calidad de su información, el cumplimiento de las leyes y reglamentaciones, la eficiencia en la administración de los recursos públicos, la eficacia con que se logran los resultados y su concordancia entre las estrategias y objetivos y la efectividad del sistema de control interno, realizado por el Auditor Gubernamental, de manera de fundamentar sus opiniones y conceptos.

La Auditoría Integral:

- Está orientada al examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas, efectuadas con posterioridad a su ejecución, cuyas tareas están determinadas en las normas de Auditoría Gubernamental y normativas jurídicas vigentes.
- Se efectúa con el propósito de establecer el grado en que las Entidades del sector público han cumplido con su finalidad, y si los funcionarios han cumplido con las funciones, deberes y atribuciones asignadas por la autoridad competente; si éstas se han efectuado de manera eficiente y económica; si los objetivos y metas propuestas han sido alcanzados; si la información gerencial producida es útil, oportuna y confiable; y, si se han cumplido las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales y normativas pertinentes.
- Favorece al buen funcionamiento del sistema de control interno, acceso a la información, la rendición de cuentas y los planes de mejora, fomentando acciones preventivas que ayuden al buen manejo de la administración pública. La implementación de estas medidas preventivas es responsabilidad de la Administración de la Entidad, siendo sus efectos de utilidad para la realización de una auditoría.
- Promueve el fortalecimiento de los sistemas de control interno de las instituciones, observando la implantación del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay – MECIP.

#### 5.2.2.1.1 Propósitos de la Auditoría Integral

La Auditoría Integral, como instrumento para la aplicación del control tiene principalmente, los siguientes propósitos:

- Promover el mejoramiento continuo de las Entidades del Estado.
- Promover la transparencia y adecuado uso de los recursos del Estado.





### **5.2.2.1.2 Alcance de la Auditoría Integral**

Para el desarrollo de una Auditoría Integral, es importante que el auditor o el equipo de auditoría centren su atención en el conocimiento de las actividades, transacciones, operaciones, gestiones y funciones de la Entidad pública, es decir, que comprendan y entiendan estos aspectos y el entorno en que ésta opera, la naturaleza de sus operaciones, los métodos utilizados y su sistema de control interno.

También es de vital importancia la evaluación de los riesgos, tanto del riesgo inherente al que la Entidad y las actividades están expuestas como de los riesgos de control y de detección en la auditoría.

La Auditoría Integral incorpora los alcances de la Auditoría Financiera, Auditoría de Gestión y de Cumplimiento descritas a continuación:

### **5.2.2.2 AUDITORÍA FINANCIERA**

Es el examen objetivo, sistemático, profesional e independiente, que se efectúa sobre los estados financieros del organismo o Entidad del Estado con el objeto de determinar la razonabilidad de los mismos en su conjunto, o de manera independiente sobre un Estado Financiero específico.

Los estados financieros pueden comprender:

a) Estados Básicos:

Son aquellos estados preparados por los organismos o Entidades del Estado al cierre de un periodo, con el fin de proporcionar la información relacionada con la situación financiera y económica de la Entidad pública, los resultados y la generación de flujos de fondos.

b) Balance General:

Es un resumen clasificado y consistente de la situación financiera de la Entidad, a través de la manifestación total de sus bienes, derechos, obligaciones y su situación patrimonial.

c) Estado de Evolución Patrimonial:

Es un resumen detallado y clasificado de las variaciones generadas de un ejercicio a otro, en las cuentas patrimoniales.



d) Estados de Flujos de Efectivo:

Muestra los fondos recibidos y utilizados por las Entidades públicas durante el transcurso de sus actividades operativas, de inversión y financiación.

Permite evaluar a partir del origen y aplicación de los fondos en un período, la capacidad del ente público para generar flujos futuros de fondos, determinando sus necesidades de financiamiento interno y externo, para cumplir con sus planes y obligaciones.

#### 5.2.2.2.1 Propósitos

La evaluación a los Estados Financieros tiene como propósito primordial emitir una opinión respecto a si estos presentan o no razonablemente la situación financiera de la Entidad pública, los resultados de sus operaciones y las variaciones en la posición financiera, teniendo en cuenta las Normas de Auditoría de aceptación general.

Además, la evaluación a los estados financieros contribuye a:

- Determinar el cumplimiento, por parte de la Entidad, de disposiciones legales, tanto internas como externas.
- Determinar si los recursos financieros asignados a la Entidad fueron manejados con eficiencia.
- Determinar la calidad y efectividad del Control Interno Contable.

#### 5.2.2.2.2 Características

- Posterior. Se practica generalmente después de la ejecución y registro de las operaciones financieras.
- Objetiva. Se fundamenta en los mismos criterios que tiene el administrador para realizar sus registros y preparar los Estados Financieros.
- Independiente. Es un examen que requiere alto grado de independencia de criterio de quien lo practica.
- Oportuna. El carácter de posterior no impide que en el desarrollo de las actividades y antes de formular los estados financieros, se practiquen pruebas preliminares tendientes a obtener información de carácter general.

## Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Profesional. Se requiere de sólidos conocimientos de contabilidad, auditoría y disciplinas afines, por parte del auditor
- Crítica. Exige amplitud de criterio para analizar, interpretar y dictaminar el desarrollo y registro de las operaciones, así como la observancia de las normas y procedimientos contables.
- Sin limitaciones. Comprende revisión y verificación de transacciones financieras a satisfacción del auditor, sin limitación alguna, y la obtención de evidencia comprobatoria de personas ajenas a la Entidad auditada, además de la evaluación de los sistemas y procedimientos de orden contable y financiero.
- Técnica. El examen supone una aplicación de técnicas y procedimientos diseñados y establecidos para cada rubro en particular que permita emitir un dictamen sobre los estados financieros en su conjunto.
- Selectiva. El auditor empleará criterios de selección y muestreo que constituyan evidencia suficiente con relación al monto total de las operaciones.
- Normativa. Evalúa el cumplimiento de las disposiciones legales y políticas administrativas de todo orden aplicables a la Entidad.

### 5.2.2.2.3 Aseveraciones en los Estados Financieros

Los Estados Financieros proveen información sobre la situación patrimonial y el desempeño de la Entidad. Esta información constituye las representaciones, tanto implícitas como explícitas, que hace la administración, las cuales se conocen como aseveraciones en los Estados Financieros y son:

- Integridad: Todos los activos, pasivos o clases de transacciones están registrados.
- Existencia: Existe un activo o pasivo en una fecha dada; y ocurrió una transacción o clase de transacción durante el periodo cubierto por los estados contables. Un sinónimo de existencia, en algunos contextos, es validez.
- Exactitud: Los detalles de los activos, pasivos y clases de transacciones se han registrado y procesado correctamente y se han emitido en forma correcta los informes con respecto a parte, fecha, descripción, cantidad y precio.
- Valuación: Los activos y pasivos se han registrado a un valor apropiado en los libros.



- Propiedad: La Entidad tiene los derechos apropiados (por ejemplo título) con respecto a los activos reflejados en los Estados Contables y los pasivos son efectivamente las obligaciones de la Entidad.
- Presentación y Revelación: La información apropiada se revela, se clasifica, se describe de acuerdo con normas contables, y requerimientos legales o contractuales, ejemplos, proyectos financiados por Entidades internacionales.

En el Capítulo 10, sección 10.4 del presente Manual se incluyen posibles procedimientos aplicables a la realización de una Auditoría de Estados Financieros.

### **5.2.2.3 AUDITORÍA DE GESTIÓN**

#### **5.2.2.3.1 Definición**

La Auditoría de Gestión es un examen sistemático y evaluación profesional de las actividades realizadas en una Entidad, áreas, programas, proyectos u operaciones con el fin de determinar, dentro del marco legal aplicable, su grado de eficiencia, eficacia, economía y equidad; y por medio de las recomendaciones que se formulen, impulsar y promover el correcto manejo y administración de los recursos públicos. Considerará también la información sobre el desempeño de los funcionarios respecto a sus competencias y funciones inherentes al área de revisión.

La Auditoría de Gestión implica una revisión sistemática de las actividades de una Entidad en relación al cumplimiento de objetivos y metas (eficacia) y, respecto de la correcta utilización de los recursos (eficiencia y economía).

#### **5.2.2.3.2 Propósitos**

La Auditoría de Gestión tiene, entre otros, los siguientes propósitos:

- Determinar si la Institución protege y emplea sus recursos de manera económica y eficiente.
- Evaluar si los objetivos de un programa son apropiados, suficientes o pertinentes y el grado en que producen los resultados deseados.
- Determinar el grado de cumplimiento de los objetivos y metas de los planes y programas institucionales, y las causas de desvíos.
- Evaluar la congruencia de la organización, respecto del marco jurídico administrativo aprobado, el funcionamiento y el cumplimiento de las funciones y procesos establecidos en los manuales administrativos.

# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Evaluar el cumplimiento de las Líneas de Acción establecidas en el Programa de Gobierno y en el de Modernización del Estado, verificando la periodicidad y veracidad de los informes remitidos a la Secretaría Técnica de Planificación.
- Establecer la eficacia de los controles que tiene la Entidad sobre las actividades y operaciones para el cumplimiento de sus propósitos.
- El análisis y la evaluación del Sistema de Control Interno de la Entidad se realizará sobre la base del Modelo Estándar de Control Interno para el Paraguay.

### 5.2.2.3.3 Importancia de la Evaluación de Gestión

La importancia de la evaluación de gestión radica en la necesidad de medir las actuaciones de los gestores públicos, en su gestión de tomar decisiones, reorientar esfuerzos y aplicar los recursos de manera más efectiva.

### 5.2.2.3.4 Características de la Evaluación de la Gestión

- Mide el cumplimiento de planes y programas en un período determinado.
- Enfoca el análisis en actividades y procesos.
- Evalúa Indicadores.
- Determina el comportamiento de los montos o cifras durante el período de análisis (tendencias, desviaciones y participaciones).
- Contribuye a la eficiencia en el manejo de los recursos públicos.

### 5.2.2.3.5 Alcance de la Evaluación de la Gestión

En la auditoría de gestión y de resultados, el desarrollo de un programa de trabajo de auditoría depende de la particularidad de cada Entidad. Se propone al auditor evaluar las siguientes áreas o funciones:

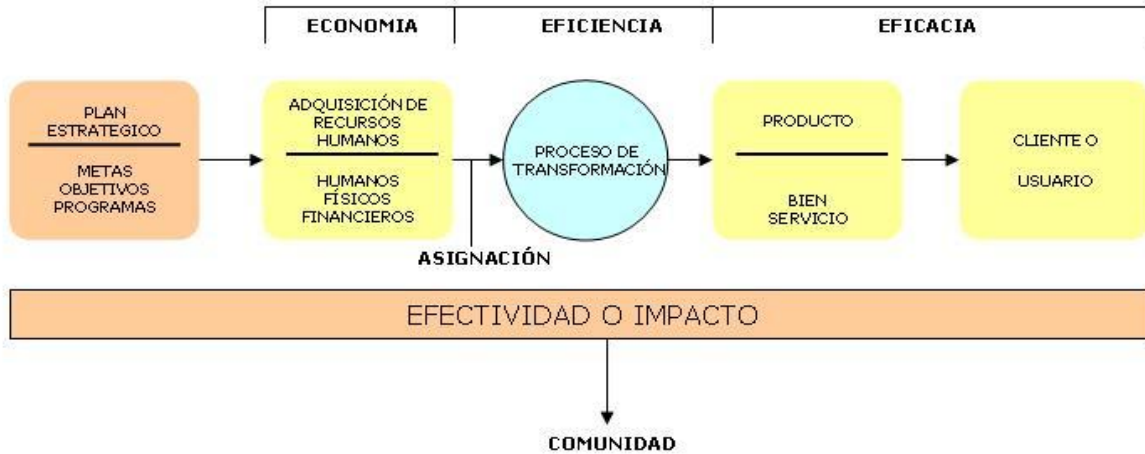


# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

ÁREAS O FUNCIONES	ELEMENTOS
<b>Gestión Global</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estructura Organizacional.</li> <li>• Posicionamiento de la Entidad.</li> <li>• Niveles directivos.</li> <li>• Proceso de la Dirección Estratégica.</li> <li>• Políticas de Estado en que Participa la Entidad.</li> <li>• Plan Estratégico Institucional.</li> <li>• Plan Nacional de Gobierno.</li> </ul>
<b>Gestión Financiera</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capital de trabajo.</li> <li>• Inversiones.</li> <li>• Financiación a Largo Plazo.</li> <li>• Planificación Financiera.</li> <li>• Negocios Internacionales.</li> <li>• Políticas de subsidio y condonación.</li> <li>• Políticas de recuperación de créditos incobrables.</li> </ul>
<b>Gestión Recursos Humanos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Productividad.</li> <li>• Clima laboral.</li> <li>• Políticas de capacitación, promoción e incentivos.</li> <li>• Políticas de selección y formación.</li> <li>• Diseño de tareas y puestos de trabajo.</li> </ul>
<b>Gestión Administrativa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análisis de proyectos y programas.</li> <li>• Auditoría de procedimientos administrativos y formas de control interno en las áreas funcionales.</li> <li>• Política y Programación de Contrataciones (PAC y su fundamentación)</li> </ul>
<b>Gestión de Información</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistema de Planeación Estratégica (Formulación de Políticas).</li> <li>• Sistema de Información Gerencial.</li> <li>• Procesamiento electrónico de datos.</li> <li>• Oportunidad y veracidad de la información.</li> </ul>

### 5.2.2.3.6 Principios de la Evaluación de Gestión

La Auditoría de Gestión y de Resultados se fundamenta en la evaluación de los siguientes principios, que se presentan relacionados con las diferentes etapas de los procesos productivos:



### 5.2.2.3.7 Principio de Economía

El principio de Economía permite evaluar la adecuada, justa y racional adquisición y asignación de recursos (Humanos, tecnológicos, técnicos, financieros) en condiciones de cantidad, calidad, oportunidad, lugar y precio, en procura de maximizar resultados, conforme a los objetivos de la Entidad.

Esto implica que los recursos se adquieran y apliquen dependiendo de la necesidad específica que se tenga de cada uno de ellos.

La Gestión Pública se inicia cuando le son asignados recursos a un administrador. Esto hace que se deban ejecutar una serie de acciones encaminadas a planear, asignar, adquirir, mantener, adecuar, capacitar y conservarlos.

En estas actividades se debe enfocar el examen al evaluar este principio:

#### Evaluación del Principio de Economía

OBJETIVOS	CRITERIOS A TENER EN CUENTA	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Determinar la planeación y programación de necesidades.</li> <li>- Determinar la racionalización en la adquisición de recursos.</li> <li>- Evaluar el costo de adquisición de</li> </ul>	<b>Atributos</b>	<p><b>Racionalidad:</b> Identificación de necesidades y aspiraciones que se demandan.</p> <p><b>Prioridad:</b> Ordenación de necesidades y soluciones, con el grado de urgencia, impacto y costo implicados para suplirlas o solucionarlas.</p>

 	<h2 style="margin: 0;">Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay</h2>
--	--

<p>insumos.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Establecer la forma como se asignan los recursos y si ésta permite maximizar resultados.</li> <li>- Evaluar el beneficio o pérdida social derivado de los diferentes proyectos y/o programas realizados por las Entidades.</li> </ul>	<p><b>Procedimiento</b></p>	<p>Evalúe la existencia de procedimientos que garanticen:</p> <p>Una definición adecuada de las necesidades de recursos en cada una de las dependencias de la organización.</p> <p>Una adecuada adquisición, utilización y retiro de recursos, una vez cumplido su ciclo de vida.</p> <p>Análisis de costo/beneficio con relación a la consecución de los objetivos.</p>
--	-----------------------------	--

### 5.2.2.3.8 Principio de Eficiencia

Evalúa la relación existente entre los recursos utilizados en la producción de bienes y/o servicios frente a los resultados obtenidos.

La eficiencia tiene dos medidas esenciales: técnica y económica. La técnica es el resultado de su medición en términos físicos (productividad) y la económica en términos monetarios (costos).

Una operación eficiente produce la máxima cantidad de bienes y/o servicios con una cantidad adecuada de recursos.

#### Evaluación del Principio de Eficiencia

OBJETIVOS	CRITERIOS A TENER EN CUENTA	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Medir la productividad administrativa y operativa.</li> <li>- Establecer la rentabilidad pública como indicador principal de eficiencia.</li> <li>- Evaluar la celeridad y los costos de los procesos productivos, utilizados en la transformación de recursos.</li> <li>- Determinar el logro de metas relacionadas con la cobertura en la producción de bienes y/o servicios.</li> </ul>	<p><b>Atributos</b></p>	<p><b>Cantidad:</b> Volumen de productos y/o servicios producidos.</p> <p><b>Calidad:</b> Características necesarias de un bien o servicio para satisfacer una necesidad específica.</p> <p><b>Costo:</b> Cuantificación de factores productivos utilizados en la producción de un bien o servicio.</p>
	<p><b>Procedimiento</b></p>	<p><b>Examine:</b> Los recursos utilizados frente a los productos obtenidos y/o servicios prestados. Los datos del ejercicio auditado con relación a ejercicios anteriores. El empleo de datos de rendimiento que permitan el mejoramiento de la productividad.</p> <p><b>Considere:</b> La variación de costos de productos y servicios del entorno. El efecto inflacionario en la producción en las ventas de bienes y/o servicios. Los costos y/o gastos incurridos frente a los recursos utilizados.</p>



### 5.2.2.3.9 Principio de Eficacia

Es el grado de cumplimiento de objetivos, planes y programas, demostrado por los resultados obtenidos en términos de cantidad, calidad, oportunidad y cobertura.

Es el grado en el cual se alcanzan las metas y los objetivos para una actividad particular o un programa (el logro de los resultados correctos con el uso de recursos y operaciones de la organización).

#### Evaluación del Principio de Eficacia

OBJETIVOS	CRITERIOS A TENER EN CUENTA	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verificar el grado de cumplimiento de objetivos, planes y programas institucionales y sectoriales frente a las políticas de desarrollo económico y social determinadas por el Gobierno.</li> <li>- Medir el cumplimiento de resultados frente al plan indicativo.</li> <li>- Evaluar la oportunidad, cantidad y calidad del bien o servicio entregado al usuario. (Conforme a la Planeación de la Entidad)</li> <li>- Establecer el grado de cobertura del servicio prestado.</li> </ul>	<b>Atributos</b>	<p><b>Cantidad:</b> Volumen o número de bienes y servicios generados en el tiempo.</p> <p><b>Calidad:</b> Características necesarias que un bien o servicio debe tener para satisfacer una necesidad específica.</p> <p><b>Oportunidad:</b> Cumplimiento de metas en un tiempo acordado.</p> <p><b>Cobertura:</b> Volumen o número de bienes frente a cantidad de beneficiarios o usuarios</p>
	<b>Procedimiento</b>	<p><b>Evaluar si la Entidad:</b>            Tiene políticas, objetivos y metas, debidamente autorizados. Posee políticas, objetivos y metas claras, suficientes, relevantes, realizables, confiables y son congruentes frente a los beneficiarios o usuarios potenciales.            Identifica y precisa los objetivos de los programas y sus efectos. Cumple con efectividad los programas e informa sus resultados. Cuenta con sistemas de información y procesos bien definidos para el logro de objetivos.            Tiene prácticas administrativas consistentes con objetivos y metas.            Imparte instrucciones consistentes con las prácticas administrativas.            Detecta y corrige los conflictos entre los objetivos, metas y/o prácticas adoptadas.</p>

### 5.2.2.3.10 Principio de Equidad

Identifica los receptores de la acción económica y evalúa la distribución de costos y beneficios entre los diferentes agentes económicos.

 	<h1>Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay</h1>
--	---

### Evaluación del Principio de Equidad

OBJETIVOS	CRITERIOS A TENER EN CUENTA	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Identificar los receptores del bien o servicio.</li> <li>- Evaluar la distribución de recursos financieros entre los factores que intervienen en la producción de bienes y/o servicios.</li> <li>- Determinar los criterios tenidos en cuenta en la selección de la población objetivo de planes y programas.</li> <li>- Establecer los agentes económicos y su participación en los beneficios derivados del proceso productivo.</li> </ul>	<b>Atributos</b>	<p><b>Progresividad:</b> Contribuciones o tarifas gravadas según capacidad de pago de los individuos, y su equivalencia con el esfuerzo realizado por cada uno de ellos.</p> <p><b>Proporcionalidad:</b> La retribución a los beneficiarios está dada por el grado de necesidad y urgencia de los individuos.</p>

#### 5.2.2.3.11 Principio de Efectividad

La efectividad es el grado de satisfacción o impacto que produce un bien o servicio dentro de una comunidad o población objeto. Este impacto debe medirse en la comunidad receptora de dicho bien y/o servicio, la que generalmente se encuentra fuera de la organización que lo produce.

### Evaluación del Principio de Efectividad

OBJETIVOS	CRITERIOS A TENER EN CUENTA	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Establecer el grado de satisfacción de necesidades de la comunidad receptora con relación a los servicios prestados y/o bienes producidos.</li> <li>- Establecer que el producto (bien o servicio) cumpla con el propósito para el cual fue diseñado.</li> <li>- Evaluar la gestión de la Entidad en términos de resultados.</li> <li>- Determinar el impacto económico, social, ambiental y el nivel de necesidades insatisfechas.</li> </ul>	<p><b>Satisfacción o Impacto:</b> Se producen en la comunidad receptora y se manifiestan en beneficio o detrimento en la calidad de vida.</p> <p><b>Naturaleza de la Entidad:</b> El impacto económico, social o ambiental, está directamente relacionado con la función y propósitos de la Entidad que lo genera.</p> <p><b>Tipo de Bien o Servicio:</b> Relacionado con la comunidad receptora y el grado de satisfacción de necesidades.</p>	

#### 5.2.2.3.12 Identificación de las oportunidades de mejora

El incremento de las condiciones de eficacia, eficiencia y economía, constituyen las categorías bajo las cuales pueden clasificarse las áreas problemáticas y las mejoras en las operaciones. Pueden identificarse oportunidades de mejoras, mediante análisis de información, entrevistas con funcionarios de la Entidad o fuera de ella, observando el proceso de operaciones, revisando los informes internos, requiriéndose en cada caso, la utilización del juicio profesional basado en la experiencia del auditor.



### **5.2.2.3.13 Desarrollo de recomendaciones para promover mejoras u otras acciones correctivas**

Del proceso de auditoría de gestión resultan recomendaciones para promover mejoras y acciones correctivas, cuya naturaleza y alcance es variable. Los criterios referidos al carácter sistemático de la auditoría, orientada a evaluar los beneficios económicos/sociales obtenidos en relación con el gasto ejecutado y su vinculación con las políticas gubernamentales, constituyen postulados que guían el ejercicio de la auditoría de gestión.

En el Capítulo 10, sección 10.5 del presente Manual se incluyen posibles procedimientos aplicables a las Auditorías de Gestión.

Además se comentan los siguientes aspectos de importancia en la Auditoría de Gestión:

- Anexo I: Visión Sistémica.
- Anexo II: Evaluación de Gestión por “Indicadores”.

## **5.2.2.4 AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO**

### **5.2.2.4.1 Definición**

Consiste en la evaluación del grado de cumplimiento de las políticas, normas, procedimientos, estatutos, normas legales, etc., durante la práctica de las operaciones financieras, contables y presupuestarias de las Entidades del Sector Público.

### **5.2.2.4.2 Propósito**

El propósito fundamental de la evaluación de cumplimiento es verificar el grado de cumplimiento de las normas vigentes para la actividad específica de la Entidad, dependencia o área y si fueron aplicadas dichas normas para los objetivos que fueron establecidos.

### **5.2.2.4.3 Criterios**

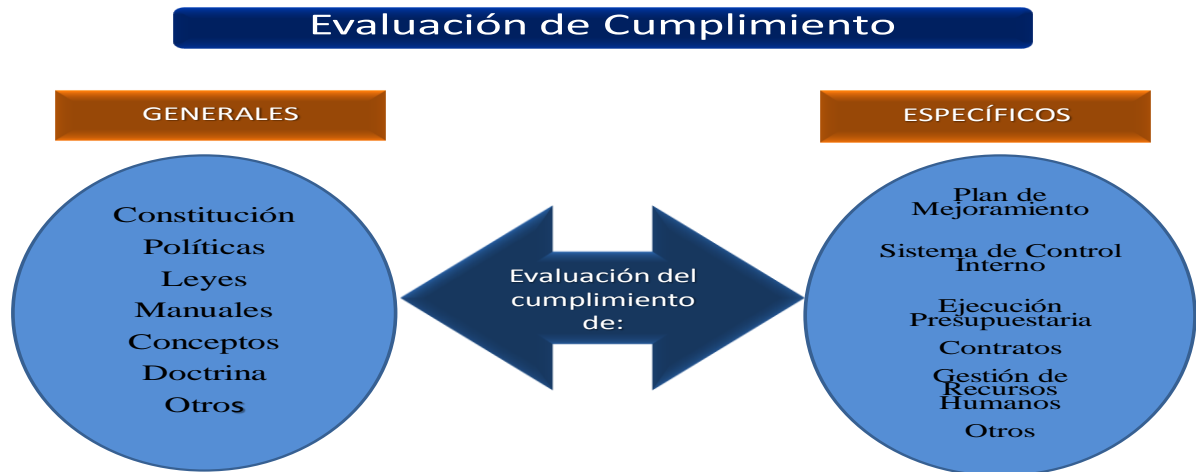
Los criterios de la evaluación de cumplimiento o legalidad están dados por la normatividad interna y externa que regula las actividades y operaciones de la Entidad, dependencia o área auditada. Los criterios de evaluación se encuentran en fuentes como:

- Constitución, Leyes, Decretos y Resoluciones
- Jurisprudencia
- Conceptos y Doctrina
- Políticas y Planes Estratégicos Institucionales
- Manuales

- Planes de Mejoramiento, Sistema de Control Interno, entre otros

#### 5.2.2.4.4 Procedimientos

Los procedimientos con que se estructuran los programas de este tipo de auditoría, permiten al auditor evidenciar si en el desarrollo de las actividades y el registro de las operaciones se da cumplimiento a la normatividad, tanto interna y externa a que esta sometida la Entidad. Para ello se hace necesario determinar la naturaleza jurídica de la Entidad, dependencia o área auditada y enmarcar bajo qué régimen jurídico opera, así como determinar con anticipación la normatividad que le es aplicable en sus actividades misionales, estratégicas y de apoyo.



**Cuadro 5 – Evaluación de Cumplimiento: Aspectos Generales y Específicos**

La auditoría de cumplimiento puede realizarse sobre temas generales como políticas, leyes, manuales, etc., como también la revisión del grado de cumplimiento de aspectos específicos como Plan de Mejoramiento, Sistema de Control Interno, Ejecución Presupuestaria, Contrataciones, etc.

Para la evaluación del cumplimiento se consideran las siguientes áreas, actividades o procesos:

- Proceso Misional
- Proceso Contractual
- Proceso Presupuestal y Financiera
- Proceso de Administración del Talento Humano
- Cumplimiento del Plan de Mejoramiento
- En la Evaluación del Sistema de Control Interno

La evaluación de cumplimiento y legalidad debe contemplar procedimientos inherentes a cada una de las actividades que se estén auditando.



Para la evaluación de cumplimiento o legalidad no existen procedimientos estándar, para ello se debe confrontar la actividad con la norma, por cuanto el procedimiento está asociado a la línea o área objeto de evaluación. Por tanto, los procedimientos a desarrollar en cada auditoría serán específicos, en función a las áreas de interés auditadas.

El incumplimiento se refiere a actos, acciones u omisiones, sean éstos intencionales o no, que sean contrarias a las leyes y/o normas vigentes.

El entrenamiento y experiencia del equipo de auditoría, el entendimiento de la Entidad, dependencia o área y el entorno en que opera, proporciona una base para el reconocimiento de actos que puedan constituir incumplimientos.

Al evidenciar información relacionada con un posible caso de incumplimiento, se hace necesario comprender la naturaleza del acto y las circunstancias en las que ocurrió. Asimismo, se deberá obtener información adicional que permita evaluar las posibles consecuencias como multas, recargos y litigios, y su incidencia en la razonabilidad de los estados contables.

En el enfoque de Auditoría Integral, la evaluación del cumplimiento y legalidad es una actividad inherente a la evaluación de la gestión, la evaluación de la razonabilidad de los estados financieros o contables y la evaluación del Sistema de Control Interno, por lo tanto, en los programas que se elaboren para evaluar estos aspectos, deben incluirse los procedimientos que permitan al auditor obtener evidencias del cumplimiento de las normas.

En el Capítulo 10, sección 10.6 del presente Manual se incluyen posibles procedimientos aplicables a la realización de una Auditoría de Cumplimiento.

### **5.2.2.5 AUDITORÍA ESPECIAL**

Se denomina Auditoría Especial a aquella que se realiza por solicitud o motivos específicos, generalmente sobre temas puntuales de interés institucional o del Control Externo.

Puede comprender o combinar la Auditoría Financiera con un alcance menor al requerido para la emisión de un dictamen, la auditoría de gestión, destinada en forma genérica o específica, a la verificación del manejo de los recursos presupuestarios de un periodo dado, así como del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias 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 Institución, evaluar el grado de cumplimiento y la 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 Instituciones.

Así mismo, se efectúan Auditorías Especiales para investigar denuncias de diversas índoles y ejercer el control de las donaciones recibidas, así como de procesos licitatorios, del endeudamiento público y cumplimiento de contratos de gestión gubernamental, entre otros.

#### 5.2.2.6 AUDITORÍA ESPECIALIZADA

De acuerdo con la naturaleza especializada de su alcance, los auditores gubernamentales pueden llevar a cabo trabajos especializados con la participación de especialistas, según sea el tipo de trabajo a realizar.

Algunos tipos de auditoría especializada pueden ser:

- **Auditoría Ambiental:** La auditoría ambiental considera como objeto de examen a los sistemas de gestión ambiental; las acciones asociadas a la gestión ambiental desarrolladas por las Entidades; los tratamientos preferenciales y beneficios ambientales otorgados por el Estado; los ecosistemas y los recursos naturales.

Comprende el examen objetivo y metodológico de evidencia, cuyos propósitos son:

- Emitir una opinión independiente sobre la eficacia de los sistemas de gestión ambiental.
- Recomendar acciones orientadas a mejorar los aspectos examinados.

La auditoría ambiental está dirigida a toda Entidad cuyos sistemas de gestión ambiental están vinculados al objeto de auditoría ambiental.

- **Auditoría de Obras Públicas:** Comprende el examen posterior, objetivo, sistemático e independiente, cuyo objetivo es expresar una opinión sobre el desempeño de un proyecto de inversión pública.

La auditoría de obras públicas comprende a los proyectos a nivel de pre inversión, ejecución y operación, incluyendo etapas o etapas concluidas y sin concluir, pudiendo realizarse bajo enfoques de eficacia, eficiencia o economía y cumplimiento, según su naturaleza y objetivos.

En el Capítulo 10, sección 10.7 del presente Manual se incluyen posibles procedimientos aplicables a una Auditoría de Obras Públicas.

## Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- **Auditoría de Bienes Patrimoniales:** Abarca el examen posterior, objetivo, sistemático e independiente, de los Bienes Patrimoniales de una Entidad, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, y los documentos o instrumentos legales que acrediten, intenten probar o se refieran a la propiedad u otros derechos sobre dichos activos.
- **Auditoría de Sistemas Informáticos:** se define como cualquier auditoría que abarca la revisión y evaluación de todos los aspectos (o una porción de ellos) de los sistemas automáticos de procesamiento de la información, incluidos los procedimientos manuales relacionados con ellos y las interfaces correspondientes.
- **Auditoría de Contrataciones:** abarca la revisión, evaluación y fiscalización de los procedimientos administrativos de adquisición y contratación pública, en cualquier etapa de su ejecución. Se realiza en base a la información obtenida directamente de las Entidades sujetas a control, del Sistema de Información de las Contrataciones Públicas – SICP y/o a través del Sistema Integrado de Administración Financiera – SIAF, los auditores designados efectuarán la evaluación de la etapa que haya sido seleccionada: i) Precontractual, ii) de Ejecución Contractual, iii) Post-contractual, validando los resultados obtenidos a través de la aplicación de los procedimientos y programas de auditoría para la evaluación de la etapa pertinente, y de conformidad con el procedimiento de contratación evaluado, y la naturaleza del mismo.
- **Auditorías Fiscales y Tributarias:** abarca el análisis y estudio del conjunto de procesos, actividades y procedimientos desarrollados por la Entidad para verificar el cumplimiento de las normas impositivas, tendientes a lograr la correcta liquidación y pago oportuno de sus obligaciones tributarias.
- **Auditoría de Proyectos Sociales:** Comprende el examen posterior, objetivo, sistemático e independiente que se realiza, en cumplimiento de los respectivos convenios o a solicitud de los organismos internacionales de crédito, sobre los préstamos concedidos por éstos, al Gobierno Nacional o Entidades públicas, cuyo objetivo es expresar una opinión profesional respecto al comportamiento financiero y/u operaciones de los proyectos y/o Entidades ejecutoras de los mismos.
- **Auditoría de Impacto:** considera como objeto de examen los cambios que se observan en la población objetivo y su contexto durante y/o después de un proyecto. La intervención social produce un conjunto de modificaciones (económicas, sociales, políticas, culturales, ambientales, etc.), tanto en los sectores que forman parte de ella, como en el contexto donde se produce dicha intervención. Se trata de medir el nivel del resultado o de la finalidad última del proyecto, los beneficios previstos en su operación, y del mejoramiento de la calidad de vida de un grupo de beneficiarios dentro de un determinado período de tiempo.



### **5.2.3 SEGÚN SU PROGRAMACIÓN**

Las Auditorías según su programación pueden ser:

#### **5.2.3.1 Auditorías Programadas**

Las Auditorías Programadas son aquellas que se incluyen desde un principio en el Plan Anual de Auditoría.

La Auditoría Programada en las Entidades y/o áreas objeto de fiscalización, implica la ejecución de los procedimientos de auditoría, con el propósito de obtener evidencia acerca de la información financiera, el cumplimiento de las normas, políticas, leyes, el funcionamiento del Sistema de Control Interno y los resultados de la gestión, con el objeto de emitir un informe sobre la razonabilidad de la información contable, el comportamiento económico, el desempeño de la administración y emitir un dictamen sobre la rendición de cuentas.

#### **5.2.3.2 Auditorías Excepcionales**

La Auditoría Excepcional no está incluida inicialmente en el Plan Anual de Auditoría, sino que su ejecución se basa en requerimientos específicos, ya sean por pedido de la propia Administración de la Entidad o por medio de denuncias, con el objeto de formular unas Conclusiones y Recomendaciones, basados en los resultados obtenidos durante desarrollo de la auditoría.

Una vez aprobada la realización de esta auditoría, deberá ser incluida en el Plan anual de Auditoría con el fin de controlar los efectos que sobre la programación y la administración de los recursos disponibles tiene esta decisión.



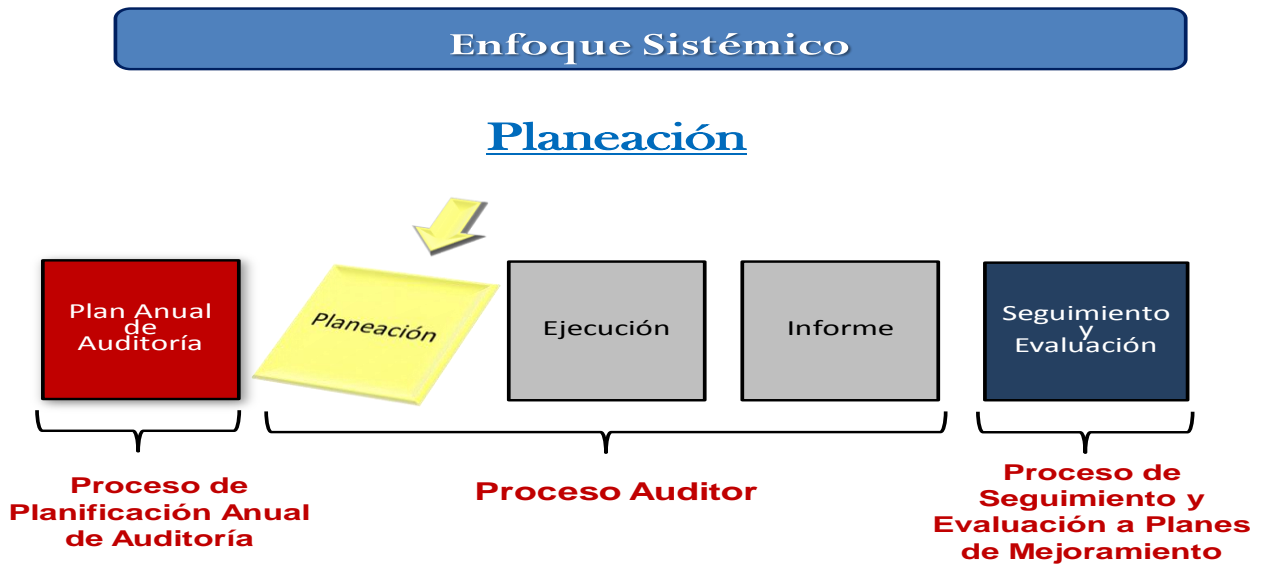


### **5.3 ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL**

En las secciones siguientes se describen en detalle cada una de las etapas del Proceso de Auditoría Gubernamental que son:

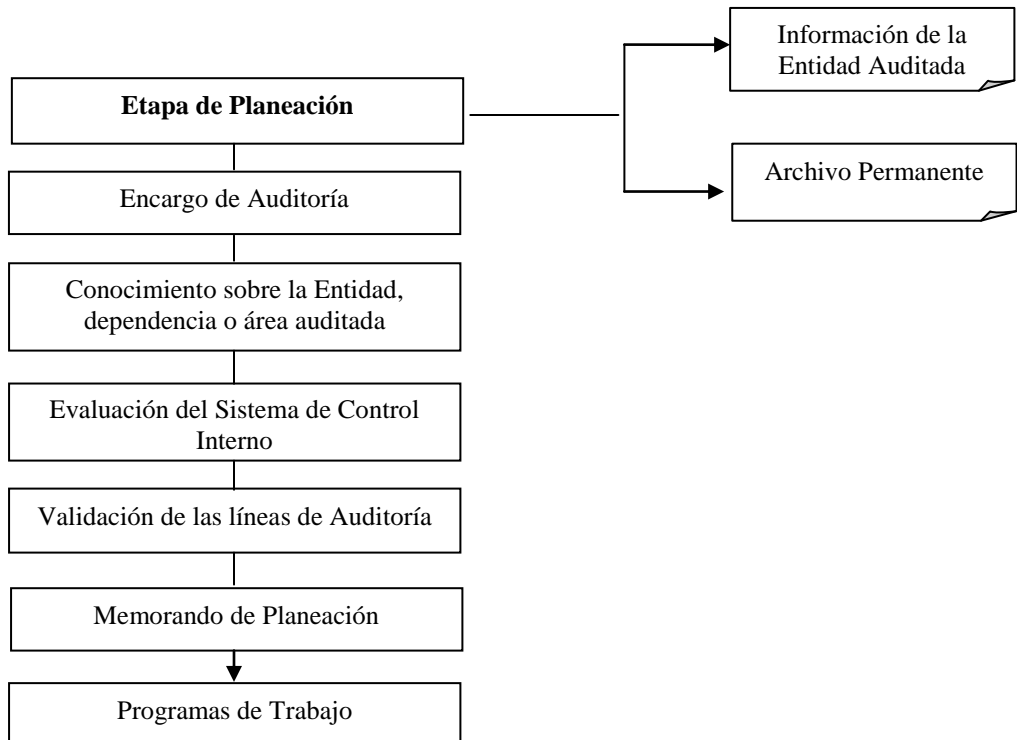
- La Planeación
- La Ejecución
- El Informe

### 5.4 ETAPA DE PLANEACIÓN



**Cuadro 6 – Proceso Auditor: Planeación**

El proceso a seguir para el desarrollo de la etapa de planeación se sintetiza en el siguiente gráfico:



### 5.4.1 Alcance

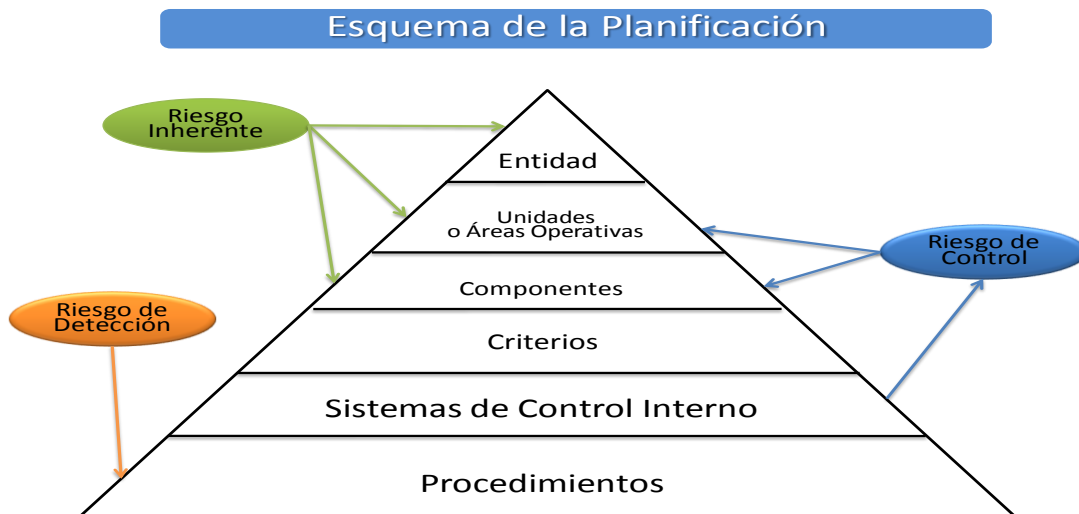
La planeación operativa de la auditoría supone definir, por parte de las instancias correspondientes, una estrategia general y un enfoque para su conducción y ejecución, a modo de asegurar que el auditor alcance un razonable conocimiento y comprensión de las actividades, antecedentes, sistemas de control interno, riesgos institucionales e información y disposiciones legales aplicables a la Entidad, dependencia o área a examinar, que le facilite determinar y programar el alcance, objetivos y la oportunidad de la auditoría, así como el uso de los procedimientos, herramientas y recursos pertinentes a aplicar.

Para todos los procesos de auditoría se deben determinar los objetivos que se buscan lograr en la ejecución de las tareas de Auditoría. Los objetivos deben ser formulados previamente en la designación de auditoría, de forma clara, precisa, concreta y viable.

Los auditores, una vez evaluado el sistema de control interno de la Entidad o de la unidad o área específica de la auditoría, según los objetivos perseguidos, deben determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos a aplicar.

En la Etapa de Planeación, el equipo de auditoría determinará las necesidades de requerimientos de apoyo de profesionales especializados, de acuerdo con la naturaleza de la Entidad, dependencia o área sujeta a control y las áreas a evaluar en la auditoría.

La planeación incluye diversos procedimientos más relacionados con una lógica conceptual que con una técnica de auditoría propiamente dicha. Los mismos pueden sintetizarse en el siguiente cuadro:



Cuadro 7 – Planificación y los Riesgos de Auditoría

# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- **Entidad:** para llevar a cabo cualquier auditoría es imprescindible que el auditor obtenga un conocimiento profundo de las actividades principales de la Entidad, dependencia o área a ser auditada, esto implica el comprender acabadamente las características funcionales y operativas de la misma, fuentes de recursos y sus usos, aspectos estratégicos, riesgos a los cuales están expuestos, normativa legal que le afecta, sistemas de información, entre otras.
- **Unidades o áreas operativas:** habiendo conocido a la Entidad, dependencia o área a ser auditada, se está en condiciones de definir las unidades o áreas operativas en las cuales resultará de utilidad dividir la Entidad, dependencia o área, a los efectos de facilitar la auditoría a ser llevada a cabo. Se entiende en este caso como unidades o áreas operativas a todas aquellas actividades de la Entidad, dependencia o área que, por tener características distintivas, son susceptibles de ser consideradas con criterios y procedimientos de auditoría propios.
- **Componentes:** determinadas las unidades o áreas operativas, se deben definir los componentes que la forman. Estos componentes están vinculados con los sistemas, procesos, ciclos de transacciones o circuitos administrativos desarrollados en las unidades o áreas operativas.
- **Criterio:** definir los criterios, más importantes que incluyen los componentes y cuya validez deberá probarse en el transcurso de la auditoría. Son el “criterio” de lo que se evalúa en la organización. Se constituyen en parámetros razonables frente a los cuales deben evaluarse las prácticas administrativas, los sistemas de control e información, los procesos operacionales o los comportamientos observados. Los criterios se utilizan como base para determinar el grado de cumplimiento de metas, planes, programas u objetivos de una organización. Son el referente para evaluar la condición o situación actual.
- **Sistemas de control:** los riesgos que afectan a la Entidad, dependencia o área a ser auditada, así como los mecanismos o medidas adoptadas para minimizar sus impactos en cada uno de los sistemas, procesos, ciclos de transacciones o circuitos administrativos desarrollados en las unidades o áreas operativas, deben ser motivo de una adecuada evaluación y valoración por parte del auditor. Es de suma importancia que el auditor tenga una adecuada comprensión de cómo los riesgos se vinculan con cada uno de estos componentes, ya que esto es clave para la determinación del enfoque de auditoría a aplicar.
- **Procedimientos:** definido el enfoque de auditoría, se determinan los procedimientos de auditoría específicos que se aplicarán a efectos de verificar la validez de las afirmaciones, condición y/o situación. Los procedimientos así definidos, deben detallarse en los programas de trabajo que expliciten en forma pormenorizada los pasos a seguir para obtener evidencia suficiente y pertinente para sustentar las conclusiones de auditoría.



#### **5.4.2 Encargo de auditoría**

El Encargo de Auditoría es el documento formal a través del cual se informa a los auditores sobre los objetivos de la auditoría, su alcance y, se autoriza el inicio de las actividades de Auditoría. Incluye, entre otras, las informaciones siguientes:

- La nómina de profesionales que conforman los equipos de Auditoría en sus diversas categorías y/o especialidades.
- Las actividades a las cuales han sido asignados.
- Los aspectos generales de la Entidad y/o área asignada.
- El alcance de la auditoría, los objetivos generales y específicos que buscan alcanzar la actividad.
- Los plazos establecidos para la realización de la auditoría.

En el Capítulo 10, sección 10.2 del presente Manual se incluyen consideraciones adicionales así como un modelo de Encargo de Auditoría.

#### **5.4.3 Aspectos a tener en cuenta en el Encargo de Auditoría**

Para la preparación del Encargo de Auditoría se tienen en cuenta:

- Plan Anual de Auditoría
- Instrucciones específicas a ser consideradas en la Auditoría.
- Riesgos inherentes a la Entidad y/o área.
- Informes de auditorías anteriores y sus resultados.
- Plan de Mejoramiento.
- Informaciones presentadas por la Entidad y/o áreas a ser auditada.
- Información obtenida por medio de los procesos de participación ciudadana.



#### 5.4.4 Otros factores a considerar

Al elaborar el encargo de Auditoría también deberá tenerse en cuenta, entre otros, lo siguiente:

- Recursos Humanos

Los funcionarios serán asignados a cada trabajo de auditoría, en función a la formación y experiencia necesaria, de tal forma que garantice el cumplimiento de los objetivos generales y específicos que buscan alcanzar las Auditorías en forma eficiente.

- Plazo de ejecución de la auditoría

Se estimará la duración de la Auditoría en función a los objetivos generales y específicos de la misma.

#### 5.4.5 Actividades específicas de la etapa de Planeación

El propósito principal de la Planeación es estudiar y analizar la información y datos obtenidos, de manera de comprender la naturaleza y características de las actividades de la Entidad, dependencia o área auditada, lo que puede lograrse una vez realizados los relevamientos detallados de tales informaciones.

A continuación se detallan y describen los pasos a seguir por los auditores para realizar una adecuada planeación.

- a) Conocer y entender la Entidad, dependencia, área o proceso a ser auditada.
- b) Identificación, Análisis y Valoración del riesgo institucional (herramienta para orientar y enfocar la auditoría hacia aquellas áreas definidas como de mayor riesgo e incluirlas en el objeto de la auditoría).
- c) Evaluación del Sistema de Control Interno.
- d) Definir la Estrategia de la auditoría.
- e) Documentar la Estrategia de la auditoría (Memorando de Planificación).
- f) Elaboración de los Programas de Auditoría.

Estos pasos pueden ser graficados como sigue:



**Cuadro 8 – Pasos de la Etapa de Planeación**

#### 5.4.6 Conocer y entender la Entidad, dependencia, área o proceso a ser auditada

Conocer y entender a la organización, determinar cuál es su negocio o negocios y reconocer cuál es el entorno en el que opera, se constituye en una de las prioridades que debe tener el auditor para lograr una visión integral o global de la Entidad que le permita comenzar a evaluar sus actuaciones, para posteriormente formarse una opinión con argumentos válidos, sobre la razón de ser de la Entidad y la forma como desarrolla su gestión.

Si los auditores interiorizan la Entidad auditada y pueden observar independientemente actuando en un entorno específico, podrán establecer qué implicaciones genera la organización cuando se relaciona con su entorno, determinar cuáles son los factores críticos de éxito y/o fracaso, identificar qué negocios inciden más en los resultados y qué rol desempeña cada uno de los actores que hacen parte de ella.

Para este fin su examen estará apoyado especialmente en la información relacionada con:

- Normativa aplicable.
- Misión, Visión, objetivos y funciones.
- Negocios, procesos y métodos operativos.
- Recursos financieros, fuentes y usos, e información estadística.
- Políticas, planes, programas, indicadores y resultados.
- Entorno en el cual opera.



- Resultados de auditorías anteriores (hayan sido realizados por la propia instancia de auditoría o por otras).
- Número de Funcionarios por unidades y su ubicación.

Abarca la obtención de información sobre los siguientes aspectos relacionados con la Entidad:

- Estructura organizativa.
- Políticas Institucionales.
- Marco regulatorio.
- Origen y aplicación de recursos.
- Ambiente interno y externo a la Entidad.
- Misión, visión, objetivos y funciones.

#### **5.4.7 Identificación, análisis y valoración del riesgo institucional**

Al estudiar y valorar los procesos y/o áreas de la Entidad, dependencia o área auditada, se debe tener presente aquellos elementos o factores de incidencia crítica o riesgo que afecten la consecución de los fines y metas institucionales (Contexto Estratégico), de manera a considerarlos en los objetivos y procedimientos de la auditoría.

El sistema de control interno debe minimizar los riesgos, por lo que se hace necesario identificarlos, analizarlos y determinar cómo deben ser administrados para atenuar su impacto.

Esta evaluación tiene como propósito identificar los riesgos institucionales, evaluar los niveles de control interno con que cuenta la Entidad y fijar de manera real el alcance de la auditoría, de manera de realizar una correcta preparación de programas de trabajo, basados en los niveles de riesgos detectados.

Para ello, se tendrán en cuenta los resultados del estudio que se practique de la información de la Entidad y su sistema de control interno, así como los criterios y pruebas de medición pertinentes que se orienten a identificar debidamente sus causas, efectos e impacto en la organización.

Los factores de riesgo pueden ser muy diversos y estarán en función al tipo de Entidad, sus objetivos, el ambiente en que desarrolla sus actividades, etc.





Existen tres categorías de riesgo, que son:

- Riesgo inherente: Es la susceptibilidad a la existencia de errores o irregularidades significativas, antes de considerar la efectividad de los sistemas de control interno.

El riesgo inherente está totalmente fuera del control de los auditores, ya que es propio de la operatoria de la Entidad, dependencia o área.

- Riesgo de control: Es el riesgo de que los controles estén incapacitados para detectar o evitar errores o irregularidades significativas de forma oportuna.

Este tipo de riesgo también está fuera del alcance de los auditores, sin embargo, las recomendaciones resultantes del análisis de los sistemas de control e información pueden ayudar a mejorar los niveles de riesgo.

- Riesgo de Auditoría o detección: Es el riesgo de que los procedimientos de auditoría seleccionados no detecten errores o irregularidades existentes.

A diferencia de los dos tipos de riesgos anteriores, el riesgo de detección es totalmente controlable por la labor del auditor y depende exclusivamente de la forma en que se diseñen y lleven a cabo los procedimientos de auditoría.

#### **5.4.8 Proceso de identificación, análisis y valoración de riesgos**

La identificación, análisis y valoración de los riesgos existentes en la Entidad, dependencia o área auditada es un paso importante dentro de la etapa de planeación de la auditoría.

Cabe destacar que dicha actividad (identificación, análisis y valoración de riesgos) deben realizarla los Administradores de las Entidades, tal cual se requiere en la Guía de Implantación del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP, ya que los riesgos deben ser considerados para una adecuada definición de la estructura, funciones y procedimientos a establecerse en la Entidad.

Por lo tanto, el auditor deberá solicitar la documentación elaborada por la Entidad al efecto, a fin de, previa evaluación de su razonabilidad, utilizarla para su labor de planificación de la auditoría.

El proceso, que debiera haber realizado la Entidad se inicia con la identificación de los factores de riesgo y termina con la definición de una política de administración de riesgos y puede graficarse como sigue:



**Cuadro 9 – Proceso de Identificación, análisis, valoración y Políticas de Administración de Riesgos**

A continuación, se comentan brevemente los aspectos a considerar por la Entidad en cada paso.

### **5.4.8.1 Identificación de Riesgos**

De acuerdo con la Guía 25 del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP, se procederá a:

- a) Identificar el riesgo que representa la posibilidad de ocurrencia de un evento que pueda afectar el cumplimiento de los objetivos de la institución o del macro proceso analizado.

La identificación se hace a través de:

- Los objetivos institucionales de la Entidad definidos en los planes y programas.
  - El despliegue del modelo de operación en macro procesos, procesos, sub procesos y actividades.
- b) Identificar los agentes generadores, que se entienden, como todos los sujetos u objetos que tienen la capacidad de originar un riesgo (Personas, materiales, equipos, instalaciones y entorno).
  - c) Determinar las causas, razones o motivos por los cuales se genera un riesgo. Su identificación es necesaria, ya que ellas influyen directamente en la probabilidad de



ocurrencia de los eventos y por lo tanto, tienen incidencia en el establecimiento de políticas para su disminución o eliminación.

- d) Determinar los efectos o consecuencias de la ocurrencia del riesgo, sobre los objetivos de la institución. Generalmente los efectos se presentan en personas o bienes materiales o inmateriales (daños físicos y fallecimientos, sanciones, pérdidas económicas, de información, de bienes, interrupción del servicio, daño ambiental, pérdida de imagen y de mercado)

#### 5.4.8.2 Análisis de Riesgos

De acuerdo con la Guía 26 del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP, se procederá a:

- a) Establecer la probabilidad de ocurrencia de los riesgos identificados como capaces de afectar la capacidad institucional para cumplir con su propósito constitucional y legal.
- b) Medir el impacto de los efectos del riesgo sobre las personas, los recursos o sobre la coordinación de las acciones necesarias para llevar a cabo los objetivos institucionales.
- c) Calificar el riesgo a través del producto de la estimación de la probabilidad y del impacto de los efectos causados por la materialización del riesgo. La primera representa el número de veces que se ha presentado o puede presentarse el riesgo, y la segunda se refiere a la magnitud de sus efectos
- d) Determinar los criterios de evaluación de los riesgos, y proceder a evaluar el riesgo mediante la comparación de los resultados de su calificación con los criterios definidos para establecer el grado de exposición de la institución. Así, es posible distinguir entre los riesgos aceptables, tolerables, moderados, importantes o inaceptables.

Las siguientes tablas registran, la calificación de la probabilidad y del impacto para cada riesgo identificado:

Probabilidad	Descripción	Valor
Alta	Es muy factible que el hecho se presente.	3
Media	Es factible que el hecho se presente.	2
Baja	Es muy poco factible que el hecho se presente.	1



# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

Impacto	Descripción	Valor
Grave	Si el hecho llegara a presentarse, tendría alto impacto o efecto sobre la institución.	20
Moderado	Si el hecho llegara a presentarse, tendría medio impacto o efecto sobre la institución.	10
Leve	Si el hecho llegara a presentarse, tendría bajo impacto o efecto sobre la institución.	5

Se debe calificar el riesgo a través del producto de la estimación de la probabilidad y del impacto de los efectos causados por la materialización del riesgo.

En la siguiente Matriz de Evaluación y Respuesta a los Riesgos, se ubica el resultado de la calificación del riesgo analizado, pudiendo ser las Zonas de Riesgos las siguientes: inaceptable, importante, moderado, tolerable o aceptable.

Probabilidad	Valor			
<b>ALTA</b>	<b>3</b>	<b>15</b>	<b>30</b>	<b>60</b>
		Zona de riesgo Moderado. Prevenir el riesgo.	Zona de riesgo Importante. Prevenir el riesgo. Proteger la institución. Compartir.	Zona de Riesgo Inaceptable. Evitar el riesgo. Proteger la institución. Compartir.
<b>MEDIA</b>	<b>2</b>	<b>10</b>	<b>20</b>	<b>40</b>
		Zona de riesgo tolerable. Aceptar el riesgo. Prevenir el riesgo.	Zona de riesgo Moderado. Prevenir el riesgo. Proteger la institución. Compartir.	Zona de riesgo Importante. Prevenir el riesgo. Proteger la institución. Compartir.
<b>BAJA</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>20</b>
		Zona de riesgo Aceptable. Aceptar el riesgo.	Zona de riesgo Tolerable Proteger. Compartir.	Zona de riesgo Tolerable. Proteger. Compartir.
<b>IMPACTO</b>		<b>LEVE</b>	<b>MODERADO</b>	<b>GRAVE</b>
<b>VALOR</b>		<b>5</b>	<b>10</b>	<b>20</b>

### 5.4.8.3 Valoración del Riesgo

De acuerdo con la Guía 27 del Modelo Estándar de Control Interno - MECIP, se procederá a:

- Ponderar los riesgos en los objetivos institucionales, macro procesos, procesos y actividades como base para la fijación de prioridades.
- Priorizar los riesgos en los objetivos institucionales, macro procesos, procesos y actividades como base para la fijación de políticas.



#### **5.4.8.4 Elaboración de Mapas de Riesgos**

La elaboración de Mapas de Riesgos, facilita la visualización y entendimiento de los riesgos que se presentan para la institución, tanto a nivel de objetivos institucionales como de su modelo de operación (macro procesos, procesos, sub procesos y actividades), facilitando la definición de las medidas de respuesta o tratamiento, de acuerdo con su nivel de importancia para la institución. La Guía 28 del Modelo Estándar de Control Interno - MECIP hace referencia a la elaboración de Mapas de Riesgos.

#### **5.4.8.5 Política de Administración de Riesgos**

De acuerdo con la Guía 29 del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP, se procederá a:

- Estructurar los criterios orientadores en la toma de decisiones, respecto del tratamiento de los riesgos y sus efectos al interior de la institución pública.
- Identificar las opciones para tratar y manejar los riesgos con base en su valoración, y permitir tomar decisiones adecuadas para evitar, reducir, compartir o transferir y asumir el riesgo.

### **5.4.9 Evaluación del Sistema de Control Interno**

#### **5.4.9.1 El Control Interno**

Un aspecto relevante dentro del proceso de la auditoría es la consideración y evaluación del Sistema de Control Interno vigente. Debido a ello, se incorporan en la presente sección los principales conceptos referidos al control interno y su evaluación por parte de los auditores.

La definición del Control Interno y la estructura del Sistema de control Interno, según se halla previsto en el Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP, se incluye en el Capítulo 8, Sección 8.5.1 Normas Relativas a la Planeación.

#### **5.4.9.2 Definición del Sistema de Control Interno**

Es el conjunto de sistemas, decisiones, acciones e instrumentos de aplicación dirigida, coherente y articulada, que se desarrollan en etapas o puntos previos, coincidentes o posteriores a determinados actos administrativos como un medio para el logro de los objetivos previstos. En tal sentido, está presente en las operaciones institucionales, desde antes que se inicien hasta después que han concluido, mediante procesos de verificación, autorización, supervisión u otros de finalidad similar.



### 5.4.9.3 Objetivo del Control Interno

El Control Interno tiene como objetivo fundamental, proporcionar una seguridad razonable, sobre la consecución de los objetivos de las Entidades y organismos del Estado a través de la generación de una cultura institucional del Autocontrol, generando de manera oportuna acciones y mecanismos de prevención y de control en tiempo real de las operaciones; de corrección, evaluación y de mejora continua de la institución de manera permanente.

Brinda la autoprotección necesaria para garantizar una función administrativa íntegra, eficaz y transparente con una alta contribución al cumplimiento de la finalidad social del Estado.

### 5.4.9.4 Limitaciones del Sistema de Control Interno

- Seguridad razonable. No garantiza con certeza absoluta el cumplimiento de objetivos de la organización.
- Se realiza con personas, de cualquier estrato de la organización. Ello lo hace vulnerable a que pueda existir colusión, es decir, que dos o más personas se pongan de acuerdo para realizar actos ilícitos.
- El sistema de control interno es un medio no un fin en sí mismo.
- Proceso dinámico multidireccional, multidimensional, repetitivo y permanente. Requiere de monitoreo y seguimiento permanentes con el fin que los mecanismos de control no pierdan vigencia.
- No es un parámetro rígido. No es aplicable de una forma idéntica en todas las organizaciones, difiere de acuerdo con la naturaleza, tamaño, cultura y filosofía de cada organización.

### 5.4.9.5 Responsabilidades de la implementación del Control Interno:

La Máxima Autoridad de la Entidad es la responsable de:

- Implementar un sistema de Control Interno confiable.
- Conocer y entender el papel del Sistema de Control Interno.
- Evaluar, valorar y recomendar para mejorar.

### 5.4.9.6 Estudio y evaluación del Control Interno

El estudio y evaluación del Sistema de Control Interno de cada organismo o Entidad del Estado, debe ser llevado a cabo de acuerdo al tipo de auditoría que se ejecute, sea financiera, de gestión, de cumplimiento o se trate de auditorías especiales o especializadas.

La evaluación del sistema de control interno, permite a los auditores determinar durante el desarrollo de los trabajos de auditoría, el grado de confianza que éstos puedan depositar en los mecanismos de control implementados por la Entidad, dependencias o áreas, establecer la profundidad de las pruebas de auditoría y la focalización de los trabajos.

Los auditores podrán evaluar, hasta donde sea necesario para cumplir los objetivos de la auditoría, aquellas políticas, procedimientos, prácticas y controles que sean aplicables a los programas, funciones y actividades que sean materia de la auditoría.

La evaluación comienza en la etapa de Planeación, donde se identifican los riesgos y se verifica el diseño y aplicación de los controles para mitigarlos; finaliza en la etapa de Ejecución, con la aplicación de los procedimientos de auditoría incluidos en los programas de trabajo, orientados a probar la vigencia y eficacia de los controles.

En caso de encontrarse computarizados los sistemas de información y registro, el auditor debe establecer si los controles internos están funcionando apropiadamente, a fin de brindarle confianza respecto a la integridad de los datos procesados mediante medios informáticos.

A fin de la identificación de los controles vigentes en cada proceso operativo objeto de la auditoría, se podrá obtener la documentación referida al modelo de control interno implantado por la Entidad, dependencia o área auditada, tal como se prevé en las Guías del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP, con lo cual se logrará un conocimiento detallado de los macro procesos, procesos y subprocesos, tal como se muestran en el cuadro siguiente, e incluyen:



Cuadro 10 – Esquema del Relevamiento Detallado en la Planeación



La información a ser obtenida incluirá:

- a) La definición de los macro procesos que garantizan el cumplimiento de la función y misión de la Institución y clasificarlos según sean estratégicos, misionales o de apoyo. (Guía 15 del MECIP).
- b) La identificación de los procesos / sub procesos en que se hace necesario desagregar cada macro procesos, definiendo su objetivo y como resultado de ello, la estructura de la cadena de valor.
- c) La definición de los objetivos de los macro procesos y procesos, estableciendo su congruencia y alineación con la función, misión y objetivos estratégicos de la institución.
- d) La determinación de la base legal de los macro procesos y procesos de acuerdo con la normatividad general y específica que aplica a la institución, y el Normograma, donde se recopilan las normas, asociadas con los objetivos del proceso, ya sean estos de carácter externo (leyes, acuerdos, decretos, resoluciones, etc.) o de carácter interno que brindan elementos para su direccionamiento (Guía 16 del MECIP).
- e) La definición de la relación entre los diferentes macro procesos y procesos de la institución (Guía 17 del MECIP).
- f) El mapa de procesos que contenga el despliegue de los macro procesos en el primer nivel, la identificación de los procesos en el segundo nivel y los sub procesos en el tercer nivel (Guía 18 del MECIP).

#### **5.4.9.7 Propósitos de la Evaluación del Sistema de Control Interno**

A continuación se describen los propósitos de la evaluación del Sistema de Control Interno en la auditoría de una institución del sector público:

- Determinar si el Sistema de Control Interno como instrumento de gestión, está garantizando de manera razonable el logro de las metas y objetivos institucionales de manera eficaz y el eficiente uso de los recursos públicos. Mediante una adecuada evaluación del control interno, es posible identificar las áreas, procesos o ciclos críticos que requieren de acciones correctivas.
- Tener una base confiable para determinar el alcance y la extensión necesaria de las pruebas, en las que deberán concentrarse los procedimientos de la Auditoría Gubernamental.





- Contribuir a fortalecer en los administradores públicos el principio de responsabilidad, ya que es a ellos a quienes corresponde de manera indelegable, el adecuado diseño, adopción e implementación del Sistema de Control Interno en el ámbito de su jurisdicción y competencia.

#### **5.4.9.8 Método de Evaluación**

La evaluación del sistema de control interno debe realizarse con base en la estructura prevista en Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP. La Guía 52 del MECIP propone métodos y cuestionarios base para la realización de la evaluación considerando los Estándares de Control, los Componentes Básicos y Componentes Corporativos de Control.

La evaluación del Sistema de Control Interno vigente debe dirigirse básicamente a las áreas o procesos objeto de la auditoría.

A tal efecto, el auditor deberá considerar los Mapas de Riesgos elaborados por la Entidad para las áreas o procesos objeto de la auditoría y los controles establecidos por la Entidad en función de los riesgos identificados, a fin de minimizar sus posibles efectos negativos sobre el buen funcionamiento de la Entidad y la consecución de sus objetivos.

Las evaluaciones que el auditor realice siguiendo la metodología antedicha permitirán además efectuar un seguimiento sobre el grado de implantación del MECIP, cuyos resultados deberán ser informados a las instancias respectivas.

En el Capítulo 10, sección 10.6 del presente Manual se incluye una guía para la evaluación del Sistema de Control Interno con base en el Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay – MECIP.

Ésta guía está incorporada en una herramienta desarrollada en “excel o planilla electrónica” que se incluye en “CD” adjunto al presente Manual.

#### **5.4.9.9 Evaluación de modelos de control interno diferentes al MECIP**

Las organizaciones son sistemas contenidos dentro de sistemas mayores, aspecto que implica que la Entidad enfrenta una variedad de riesgos derivados de fuentes externas e internas, que pueden afectar el logro de sus objetivos.

El sistema de control interno debe minimizar los riesgos, por lo que se hace necesario identificarlos, analizarlos y determinar cómo deben ser administrados para atenuar su impacto.

El hecho que las instituciones no tengan implantado el MECIP no significa que no exista un sistema de control interno en vigencia.



La evaluación de los sistemas de control interno en vigencia en tales casos, igualmente deberá ser efectuada tomando como base los Estándares de Control del MECIP y recomendando los ajustes que se estimen convenientes para el mejoramiento del control interno en general y asimismo, para una mejor implantación del MECIP.

#### **5.4.9.10 Identificar las Áreas Críticas**

El universo de las operaciones o actividades que han de revisarse dependerá de la naturaleza de los objetivos y metas de la Entidad y del análisis que se haga de los componentes importantes de las actividades bajo examen.

Para identificar áreas críticas pueden considerarse aspectos relacionados con:

- Estructura funcional global y por áreas.
- Actividades que desarrollan el objeto social de la Entidad.
- Asignación de recursos por áreas o actividades.
- Bienes o servicios que se producen y áreas o actividades que los generan.
- Contratos de servicio, compra, arrendamiento, obras civiles y de empréstito.
- Otros

#### **5.4.9.11 Coordinación en las evaluaciones de sistemas de control interno**

Tal como se ha previsto en los demás procesos del Sistema de Control y Evaluación Gubernamental, las instancias comprendidas en el Sistema actuarán de manera coordinada, con el fin que las acciones de cada una, sean concurrentes o complementarias entre sí, evitando duplicidades innecesarias.

En este sentido, las Auditorías Internas Institucionales tienen la responsabilidad primaria por la evaluación de los sistemas de control interno en vigencia, propendiendo a su mejoramiento continuo.

Los resultados de las evaluaciones realizadas, con un grado de calificación a ser definido, deberán informarse, además de las autoridades de la propia institución a la Auditoría General del Poder Ejecutivo –AGPE-, en el caso de las Entidades del Poder Ejecutivo, que luego de un proceso de consolidación de los informes recibidos, brindará tal información a la Contraloría General de la República –CGR-. Las instituciones que no se hallen bajo la supervisión de la AGPE remitirán sus informes directamente a la CGR.

La CGR y la AGPE determinarán la metodología y canales para el proceso de la información mencionada.



Al respecto, cabe destacar sin embargo que durante las acciones de coordinación, deberá tenerse siempre presente la prevalencia de la Contraloría General de la República con respecto a las otras instancias, en función a la cual ella en todo momento, podrá optar por el nivel de avance de coordinación que estime adecuado, así como reservar para sí la decisión de realizar todo tipo de evaluación específica que estime conveniente en el ejercicio de sus funciones; independientemente del hecho que tales evaluaciones hayan sido ya ejecutadas previamente por otras instancias de auditores, o bien se encuentren previstas en sus planes anuales.

Dicha prevalencia es igualmente atribuible a la Auditoría General del Poder Ejecutivo con respecto a las Auditorías Internas Institucionales.

#### **5.4.10 Definición de la estrategia de Auditoría**

El alcance de la auditoría esta relacionado con la profundidad y horizonte que el auditor pretende lograr con el estudio que se propone realizar, para tal fin es preciso que tenga en cuenta:

- Los Objetivos Generales de la Auditoría.
- Las Líneas de Auditoría.
- Los Objetivos para cada una de las Líneas de Auditoría.
- Los Procedimientos y técnicas de auditoría a aplicar.

Sobre la base de los resultados de la evaluación del sistema de control interno vigente, el auditor determinará su estrategia de auditoría, donde la definición del enfoque de auditoría a ser aplicado tiene vital importancia.

Para los casos donde el riesgo de control determinado haya sido Bajo o Medio (porque existen buenos controles, que, de funcionar eficazmente, permitirán minimizar de manera importante los efectos de los principales riesgos identificados), se podrá aplicar un “enfoque de controles”, donde se hará mayor énfasis en las pruebas de cumplimiento, otorgando un menor alcance a las pruebas sustantivas o de transacciones. Dichas pruebas de cumplimiento deberán ser incorporadas en los programas de trabajo específicos a ser elaborados por el auditor

Sin embargo, en caso que se haya determinado un riesgo de control Alto (porque los controles no existen o no están bien diseñados), el enfoque de auditoría a aplicar será necesariamente un “enfoque sustantivo”, con la aplicación extensiva de pruebas sustantivas.

En consideración de lo anterior, el trabajo del auditor será más eficiente si aplica un enfoque de controles (utilizará menor tiempo para lograr el mismo fin) que si debe optar por un enfoque sustantivo.



### 5.4.11 Líneas de Auditoría

Línea de Auditoría es un proceso, ciclo, proyecto, programa, área o actividad que el auditor después de haber valorada, considera relevante incluir en el examen de auditoría.

Las líneas de auditoría incluidas en el examen deberán ser evaluadas con criterio integral y que involucre aspectos de gestión, de estados contables o financieros y de disposiciones legales, así como los mecanismos de control que estas contienen.

Como ejemplos de líneas de auditoría que pueden incluirse dentro de un proceso auditor están:

- El sistema de entrega empleado para garantizar que los resultados de los programas sean recibidos por los beneficiarios.
- Los procedimientos para medir e informar sobre la efectividad de los programas.
- Los sistemas de información de recursos humanos.
- Los controles ejercidos sobre los sistemas de procesamiento electrónico de datos empleados para el manejo de las transacciones financieras.
- El manejo y control de los activos físicos, haciendo énfasis sobre la utilización, o de ser el caso, sobre todo el ciclo de vida.
- Las áreas o actividades administrativas, financieras y técnicas de la organización.

#### 5.4.11.1 Aspectos a Considerar para Identificar Líneas de Auditoría

Para identificar y comprender las Líneas de Auditoría a incluir en el examen, el auditor debe dar respuesta a cuestionamientos como:

- ¿Qué hace la organización?,
- ¿Cómo lo hace?,
- ¿Para qué lo hace?,
- ¿Cuándo lo hace? y
- ¿Con quién lo hace?.

#### 5.4.11.2 Factores que Determinan la Importancia de las Líneas de Auditoría

La importancia de las líneas de auditoría está determinada por factores que tienen relación con aspectos de riesgo y con los objetivos de la auditoría, para lo cual el auditor debe tener en cuenta:

- Asuntos o inquietudes de la administración de la Entidad auditada, conocidos o presumibles.
- Áreas de preocupación particular identificadas en auditorías anteriores.
- Áreas potenciales de operaciones antieconómicas o ineficientes.

# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Aspectos relacionados con el incumplimiento de las regulaciones financieras, fraudes u otras irregularidades.
- Incertidumbre en cuanto al conocimiento de la Entidad acerca de la efectividad de sus programas y deficiencias en sus procedimientos para evaluar la efectividad.
- Naturaleza y tamaño relativo de un programa o actividad y su importancia o impacto.
- Importancia de nuevos programas o actividades.
- Características de la administración o gerencia del programa, tales como restricciones o libertades poco usuales en el desempeño de funciones.
- Naturaleza e importancia de los recursos físicos, humanos y financieros involucrados.

### 5.4.11.3 Parámetros para la Selección de las Líneas

Los parámetros más significativos para la selección de líneas de auditoría son:

- Materialidad.
- Importancia para el Cumplimiento de los Objetivos
- Interés para la Comunidad
- Interés de la Instancia de Control
- Interés de la administración de la Entidad auditada

### 5.4.12 Memorando de Planeación

La labor realizada en la Etapa de planeación quedará resumida en el Memorando de Planeación, en el cual se registra en forma resumida, el conocimiento obtenido sobre la Entidad, los resultados preliminares de la evaluación del sistema de control interno o procedimientos puntuales de control y detección de riesgos, y las estrategias y actividades a realizar en las Etapas de Ejecución e Informe.

El Memorando de Planeación sirve como instrumento para el control de calidad del proceso.

Debe ser breve, preciso, no repetitivo, lógico y, al mismo tiempo, detallar aspectos relevantes que permitan tomar decisiones en el desarrollo de la auditoría.

En el Capítulo 10, sección 10.3 del presente Manual se incluye un modelo de Memorando de Planeación.



#### 5.4.12.1 Propósitos

El Memorando de Planeación tiene, entre otros, los siguientes propósitos:

- Compartir con los diferentes niveles de administración de la auditoría, los resultados de la etapa de planeación.
- Focalizar el proceso auditor.
- Comunicar nuevos requerimientos y propuestas.
- Definir la estrategia de auditoría para las etapas de ejecución e informe, mediante un plan de trabajo con su cronograma de actividades.
- Proporcionar una base de discusión sobre diferentes aspectos del proceso.
- Servir como elemento de control de calidad y seguimiento de la auditoría.
- Obtener la aprobación de los recursos requeridos para el desarrollo de la auditoría.

#### 5.4.12.2 Contenido del Memorando de Planeación

El Memorando de Planeación debe contener:

##### a) Objetivos y alcance de la Auditoría

Los objetivos y alcance de la auditoría se orientan a establecer si la gestión de la administración ha sido económica, eficaz, efectiva, y si sus operaciones se registraron adecuadamente.

La auditoría no pretende evaluar la totalidad de actividades de una Entidad por lo que se requiere plantear objetivos específicos, los cuales se relacionan usualmente con las áreas críticas, es decir aquellas que potencialmente contienen más factores de éxito o de fracaso. También es necesario establecer el alcance que se dará al estudio.

Para definir objetivos y alcance, es necesario que el equipo auditor conozca la Entidad auditada y que éstos se enmarquen dentro de los propuestos en la designación de auditoría.

##### b) Estrategia de la Auditoría o Plan de Trabajo

Consiste básicamente en definir “el cómo” se va a desarrollar la auditoría, considerando aspectos tales como:

###### i) Líneas de auditoría objeto de análisis:

Deben ser descritas con su propósito específico.



Cada línea de auditoría deberá contener una breve descripción, el objetivo que se quiere lograr mediante su examen, los requerimientos de recursos para su análisis y el tiempo estimado para el mismo.

ii) Cronograma de actividades para las etapas de ejecución e informe:

Es la relación detallada de actividades a desarrollar en el proceso auditoría en un tiempo determinado a emplear en el desarrollo de las etapas de ejecución e informe.

**c) Requerimientos adicionales**

Es la relación de elementos y recursos que el auditor considera necesarios para continuar el trabajo de auditoría de manera efectiva, como por ejemplo, recursos humanos, recursos financieros, equipos, etc.

Cuando sea necesario el desplazamiento del equipo auditor de su sede habitual de trabajo, deberá incluir un plan de visitas que contenga: justificación, programa de trabajo, objetivos, procedimientos, cronograma y programa de visitas.

**d) Revisión y Aprobación del Memorando de Planeación**

El Memorando de Planeación debe ser revisado y aprobado por la Dirección General o equivalente en la respectiva instancia de control, para posteriormente elaborar los programas de auditoría específicos.

**5.4.13 Programas de Auditoría**

El Programa de Auditoría es un esquema detallado del trabajo a realizar y contiene los procedimientos a emplearse durante la fase de ejecución, en el cual se determina la extensión y oportunidad de su aplicación, así como los papeles de trabajo que han de ser elaborados.

Al preparar y aplicar los programas de auditoría, se deben tener en cuenta los objetivos de la auditoría inicialmente establecidos, así como la suficiencia y pertinencia de la evidencia.

Dichos objetivos están relacionados con lo que el equipo auditor pretenderá buscar al realizar un examen específico a un área, proceso, ciclo, proyecto o actividad, denominada línea de auditoría, que han quedado documentados en el Memorando de Planificación.

El Objetivo u objetivos al evaluar las líneas específicas de auditoría pueden establecerse, por ejemplo, con relación a:

- Cumplimiento de políticas, planes y programas.



- Coherencia entre las actividades del proceso con las políticas, los planes y los programas.
- Economía en la adquisición de bienes y servicios.
- Eficiencia en la aplicación de los recursos
- Efectividad de los procesos o actividades.
- Confianza hacia los controles establecidos y aplicados.
- Riesgo o riesgos de procesos o actividades.
- Efectividad de los sistemas de información.

En general los objetivos son planteados con el conocimiento específico de cada caso en particular y deben guardar coherencia con los propósitos generales de la auditoría.

Para elaborar un Programa de Auditoría Gubernamental se deben tener en cuenta, entre otros, los siguientes requisitos:

- Establecer objetivos específicos, comprensibles y alcanzables.
- Debe ser flexible de tal manera que de lugar a la iniciativa y criterio del auditor.
- Debe incluir información relevante que permita efectuar el trabajo en forma adecuada y hacer evaluaciones. No se deben incluir descripciones largas sobre antecedentes.
- Preparar el programa por línea de auditoría.
- Establecer tareas específicas por programa con propósitos y fuentes de información.
- Formular las tareas en términos de instrucciones positivas, no deben estar a manera de pregunta, pues el fin no es obtener una respuesta, sino hacer evaluación y análisis.
- Redactar las instrucciones del programa de auditoría en forma clara.

La Guía 54 del MECIP hace referencia a la “Elaboración del Programa de Auditoría Interna”, y señala algunos aspectos a tener en cuenta para ello, sugiriendo el uso del modelo N° 205 - “Programa de Auditoría Interna” que forma parte de dicha guía.

En el Capítulo 10, secciones 10.4 del presente Manual se incluyen posibles procedimientos de auditoría que pueden tenerse en cuenta para incluirlos en los programas de auditoría.





#### **5.4.13.1 Propósitos del Programa de Auditoría**

Un Programa de Auditoría tiene, entre otros, los siguientes propósitos:

- Servir de mecanismo para dar integralidad al proceso auditor.
- Disponer de un esquema de trabajo que le permita al auditor desarrollar sus tareas de manera coherente y lógica.
- Documentar el trabajo del auditor como mecanismo de autocontrol.
- Documentar la relación lógica entre los objetivos y los procedimientos de la auditoría.
- Permitir la identificación de criterios que se emplearán en la evaluación específica de cada línea de auditoría.
- Garantizar el cumplimiento de las normas de auditoría.
- Proporcionar evidencia sobre el debido cuidado y ejercicio del juicio profesional en la planeación y ejecución de una auditoría.

El Programa de Auditoría proporciona una base para la asignación de tiempo y recursos. Los presupuestos de tiempo son más fáciles de preparar cuando los procedimientos de auditoría se han identificado previamente, así como las decisiones sobre el recurso humano y programación del proceso.

#### **5.4.13.2 Responsabilidades en la Elaboración del Programa de Auditoría**

La elaboración, contenido y ejecución de los programas de auditoría es responsabilidad del equipo de auditoría, por cuanto éste es responsable de obtener un conocimiento pleno sobre la Entidad y sus procedimientos operativos

#### **5.4.14 Aspectos especiales a considerar en la Planificación de la auditoría**

##### **5.4.14.1 La auditoría en un ambiente “Sistema de Información Computarizado” – SIC**

El objetivo y alcances globales de una auditoría no cambian en un ambiente SIC.

Sin embargo, el uso la informática cambia el sistema de procesamiento, almacenamiento y comunicación de la información financiera y puede afectar tanto el sistema de contabilidad y de control interno implantados por la Entidad.

Por consiguiente, un ambiente SIC puede afectar:



- Los procedimientos seguidos por un auditor para obtener una comprensión suficiente de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- La consideración del riesgo inherente y del riesgo de control a través de la cual el auditor llega a la evaluación del riesgo.
- El diseño y desarrollo por el auditor de pruebas de control y procedimientos sustantivos apropiados para cumplir con el objetivo de la auditoría. El auditor debe tener suficiente conocimiento del SIC para planear, dirigir, supervisar y revisar el trabajo desarrollado. El auditor debe considerar si se necesitan habilidades especializadas en SIC en una auditoría.

Estas pueden necesitarse para:

- Obtener una suficiente comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno afectados por el ambiente SIC.
- Determinar el efecto del ambiente SIC sobre la evaluación del riesgo global y del riesgo al nivel de saldo de cuenta y de clase de transacciones.
- Diseñar y desempeñar pruebas de control y procedimientos sustantivos apropiados.

Si se necesitan habilidades especializadas, el auditor buscará la ayuda de un profesional con dichas habilidades, quien puede pertenecer al personal del auditor o ser un profesional externo. Si se planea el uso de dicho profesional, el auditor debe obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría.

**a) Obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo**

Al planear las partes de la auditoría que pueden ser afectadas por el ambiente SIC de la Entidad, dependencia o área auditada, el auditor debe obtener una comprensión de la importancia y complejidad de las actividades de SIC y la disponibilidad de datos para uso en la auditoría.

Esta comprensión incluiría asuntos como:

- La importancia y complejidad del procesamiento informático en cada operación importante de contabilidad. La importancia se refiere a la importancia relativa de las aseveraciones de los estados financieros o de las transacciones específicas afectadas por el procesamiento por computadora.



Se puede considerar como compleja una aplicación cuando, por ejemplo:

- El volumen de transacciones es tal que los usuarios encontrarían difícil identificar y corregir errores en el procesamiento.
  - Los Sistemas Informáticos automáticamente generan transacciones o entradas de importancia relativas directamente a otra aplicación.
  - Los Sistemas Informáticos desarrollan cómputos complicados de información financiera y/o automáticamente genera transacciones o entradas de importancia relativa que no pueden ser (o no son) validadas independientemente.
  - Las transacciones son intercambiadas electrónicamente con otras organizaciones (como en los sistemas electrónicos de intercambio de datos - EDI) sin revisión manual para la propiedad o razonabilidad.
- La segregación de funciones puede verse afectada por la estructura organizacional de las actividades SIC de la Entidad y el grado de concentración o distribución del procesamiento informático en toda la Entidad.
  - La disponibilidad de datos. Los documentos fuente, ciertos archivos de computadora, y otro material de evidencia que pueden ser requeridos por el auditor, pueden existir por un corto periodo de tiempo o sólo en forma legible por computadora. El SIC de la Entidad puede generar reportes internos que pueden ser útiles para llevar a cabo pruebas sustantivas (particularmente procedimientos analíticos). El potencial de uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora puede permitir una mayor eficiencia en el desempeño de los procedimientos de auditoría, o puede capacitar al auditor a aplicar en forma económica ciertos procedimientos a una población completa de cuentas o transacciones.

### **Obtener una comprensión del Ambiente SIC y de si puede influir en la evaluación de los riesgos inherente y de control, cuando el SIC es significativo**

La naturaleza de los riesgos y las características del control interno en ambientes SIC incluyen lo siguiente:

- Falta de rastros de las transacciones. Algunos SIC son diseñados de modo que un rastro completo de una transacción, que podría ser útil para fines de auditoría podría existir por sólo un corto periodo de tiempo o sólo en forma legible por computadora. Donde un sistema complejo de aplicaciones desempeña un gran número de pasos de procesamiento, puede no haber un rastro completo. Por consiguiente, los errores incrustados en la lógica de un programa de aplicaciones pueden ser difíciles de detectar oportunamente por procedimientos manuales.

## Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Procesamiento uniforme de transacciones. El procesamiento por computadora procesa uniformemente transacciones iguales con las mismas instrucciones de procesamiento. Así, los errores de oficina ordinariamente asociados con el procesamiento manual son virtualmente eliminados. Por el lado contrario, la programación con errores (u otros errores sistemáticos en el hardware o software) ordinariamente darán como resultado que todas las transacciones sean procesadas incorrectamente.
- Falta de segregación de funciones. Muchos procedimientos de control que ordinariamente serían desempeñados por individuos por separado en los sistemas manuales, pueden ser concentrados en SIC. Así, un individuo que tiene acceso a los programas de computadora, al procesamiento o a los datos, puede estar en posición de desempeñar funciones incompatibles.
- Potencial para errores e irregularidades. El potencial para error humano en el desarrollo, mantenimiento y ejecución de SIC puede ser mayor que en los sistemas manuales, parcialmente a causa del nivel de detalle inherente a estas actividades. También, el potencial para que los individuos ganen acceso no autorizado a los datos o a la alteración de datos sin evidencia visible puede ser mayor en SIC que en los sistemas manuales. Además, la disminución de involucramiento humano en el manejo de transacciones procesadas por SIC puede reducir el potencial para observar errores e irregularidades. Los errores o irregularidades que ocurren durante el diseño o modificación de programas de aplicación o del software de los sistemas pueden permanecer sin detectar por largos periodos de tiempo.
- Iniciación o ejecución de transacciones. El SIC puede incluir la capacidad de iniciar o causar la ejecución de ciertos tipos de transacciones, automáticamente. La autorización de estas transacciones o procedimientos puede no estar documentada en la misma forma que en el sistema manual, y la autorización de la administración de estas transacciones puede estar implícita en su aceptación del diseño del SIC y modificación subsecuente.
- Dependencia de otros controles del procesamiento por computadora. El procesamiento por computadora puede producir reportes y otros datos de salida que son usados en el desempeño de procedimientos de control manuales. La efectividad de estos procedimientos de control manuales puede depender de la efectividad de controles sobre la integralidad y precisión del procesamiento por computadora. A su vez, la efectividad y operación consistente de los controles de procesamiento de transacciones en las aplicaciones de computadora a menudo depende de la efectividad de los controles generales de SIC.
- Potencial para mayor supervisión de la administración. SIC puede ofrecer a la administración una variedad de herramientas analíticas que pueden ser usadas para revisar y supervisar las operaciones de la Entidad. La disponibilidad de estos controles adicionales, si se usan, puede servir para mejorar toda la estructura de control interno.



## Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Potencial para el uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora. El caso del procesamiento y análisis de grandes cantidades de datos usando computadoras puede brindar al auditor oportunidades para aplicar técnicas y herramientas generales o especializadas de auditoría con computadora en la ejecución de pruebas de auditoría.
- Tanto los riesgos como los controles introducidos como resultado de estas características de SIC tienen un impacto potencial sobre la evaluación del auditor del riesgo, y sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

### c) **Evaluar los riesgos inherente y de control para las aseveraciones importantes de los estados financieros**

Los riesgos inherentes y los riesgos de control en un ambiente SIC pueden tener tanto un efecto general como un efecto específico en la probabilidad de representaciones erróneas importantes, como sigue:

- Los riesgos pueden resultar de deficiencias en actividades generales de SIC como desarrollo y mantenimiento de programas, soporte al software de sistemas, operaciones, seguridad física de SIC, y control sobre el acceso a programas de privilegio especial. Estas deficiencias tenderían a tener un efecto significativo en todos los sistemas de aplicación que se procesan en la computadora.
- Los riesgos pueden incrementar el potencial de errores o actividades fraudulentas en aplicaciones específicas, en bases de datos específicas o en archivos maestros, o en actividades de procesamiento específicas. Por ejemplo, los errores no son poco comunes en los sistemas que desarrollan una lógica o cálculos complejos, o que deben manejar muchas diferentes condiciones de excepción. Los sistemas que controlan desembolsos de efectivo u otros activos líquidos son susceptibles a acciones fraudulentas por los usuarios o por personal de SIC.

Al surgir nuevas tecnologías de SIC, frecuentemente son empleadas por las Entidades para construir sistemas de computación cada vez más complejos que pueden incluir enlaces micro a redes, bases de datos distribuidas, procesamiento de usuario final, y sistemas de administración de negocios que alimentan información directamente a los sistemas de contabilidad. Dichos sistemas aumentan la sofisticación total de SIC y la complejidad de las aplicaciones específicas a las que afectan. Como resultado, pueden aumentar el riesgo y requerir una consideración adicional.

### d) **Considerar el ambiente SIC al diseñar los procedimientos de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo**

Los objetivos específicos de auditoría del auditor no cambian ya sea que los datos se procesen manualmente o por computadora. Sin embargo, los métodos de aplicación de procedimientos de



auditoría para reunir evidencia pueden ser influenciados por los métodos de procesamiento por computadora. El auditor puede usar procedimientos de auditorías manuales, técnicas de auditoría con ayuda de computadora, o una combinación de ambos para obtener suficiente material de evidencia. Sin embargo, en algunos sistemas que usan una computadora para procesar aplicaciones significativas, puede ser difícil o imposible para el auditor obtener ciertos datos para inspección, investigación, o confirmación sin la ayuda de la computadora.

#### **5.4.14.2 Criterios**

Constituyen los parámetros razonables contra los cuales pueden evaluarse las prácticas administrativas, los sistemas de control e información, los procesos operacionales o los comportamientos observados.

Durante la planificación de la Auditoría Gubernamental se deberán definir los criterios aplicables al objeto de la auditoría, con el fin de asegurar que los procedimientos de auditoría a aplicar estén dirigidos a la evaluación de su cumplimiento.

Los criterios se utilizan como base para determinar el grado de cumplimiento de metas, planes, programas u objetivos de una organización. Son unidades de medida que permiten la evaluación de la condición actual.

Normalmente no existen criterios tan claros y aceptados como aquellos suministrados por las normas de contabilidad pública o las disposiciones presupuestarias y contractuales. Sin embargo, en algunas áreas operativas el auditor encontrará criterios básicos definidos y aceptados por las personas responsables. Muchos criterios están basados en sentido común y prácticas prudentes bien conocidas o comúnmente aplicadas.

El criterio varía según los objetivos de la auditoría. Tal vez el más conocido de los criterios de auditoría, en lo que respecta a Estados Financieros, se refiere a las normas de contabilidad generalmente aceptadas que aparece en la opinión del auditor. Las desviaciones significativas de estas normas constituyen una observación desde el punto de vista del auditor.

Al escoger criterios es esencial que el auditor aplique su juicio profesional respecto a lo apropiado de los mismos, en relación con su aplicación en la Entidad auditada. Para ello el auditor debe investigar y consultar las posibles fuentes de criterios.

#### **Fuentes de Criterio**

Las fuentes de criterios de mayor consulta por los auditores son:

- Procedimientos.



- Documentación emanada de la administración. (Dictamen Jurídico)
- Cláusulas contractuales.
- Experiencias del auditor con Entidades o actividades similares.
- Publicaciones autorizadas sobre el tema.
- Instrucciones en forma de planes estratégicos, manuales, directivas, procedimientos.
- Objetivos, políticas, metas.
- Opiniones de expertos.
- Sistemas de registro y reportabilidad de la información.
- Legislaciones pertinentes, reglamentos y otros.
- Normas financieras, legislativas o administrativas externas del caso o de las pautas o normas establecidas por la misma organización, así como los requisitos estipulados en leyes, como la Ley de Administración Financiera.
- Guías y pautas internas y operaciones externas que se deban seguir en la planificación, conducción o evaluación de las informaciones.
- Presupuesto y sus modificaciones.
- Acta e informes anuales de las Entidades.
- Documentación de la Auditoría Interna sobre la Entidad.
- Informes presentados por Auditores Externos.

Es posible que los archivos de auditoría de años anteriores suministren datos importantes, lo cual debe establecerse antes de gastar tiempo y esfuerzos en la recopilación de información que ya se encuentre disponible.

#### **5.4.14.3 El Sistema Integrado de Información Financiera - SIAF**

El SIAF es el sistema de Administración Financiera integrada de la Administración Nacional del Estado, del cual hacen parte las Entidades pertenecientes al Sector Central y al Sector Descentralizado de la misma.

Este sistema está conectado en red y contiene información relacionada con el presupuesto, inversión, tesorería, crédito y deuda pública, contabilidad, recurso humano, jubilaciones y pensiones y control, entre otros, de cada Entidad.

Por la información que contiene este sistema, el SIAF se convierte en una herramienta central para los auditores en el proceso de Auditoría Gubernamental, especialmente en lo pertinente a la información presupuestaria, y contable de las Entidades que audita.

En el desarrollo del proceso auditor es importante que los auditores, consulten permanentemente desde sus computadores la información que el SIAF contiene, en procura de agilizar el proceso de obtención de datos y mejorar la calidad y consistencia de la información que se debe analizar, con el consecuente ahorro de tiempo y esfuerzo en el proceso auditor.



Para interactuar en línea con este sistema es necesario que los auditores conozcan en detalle la operatividad del mismo, desarrollada y tutoriada en el SIAF.

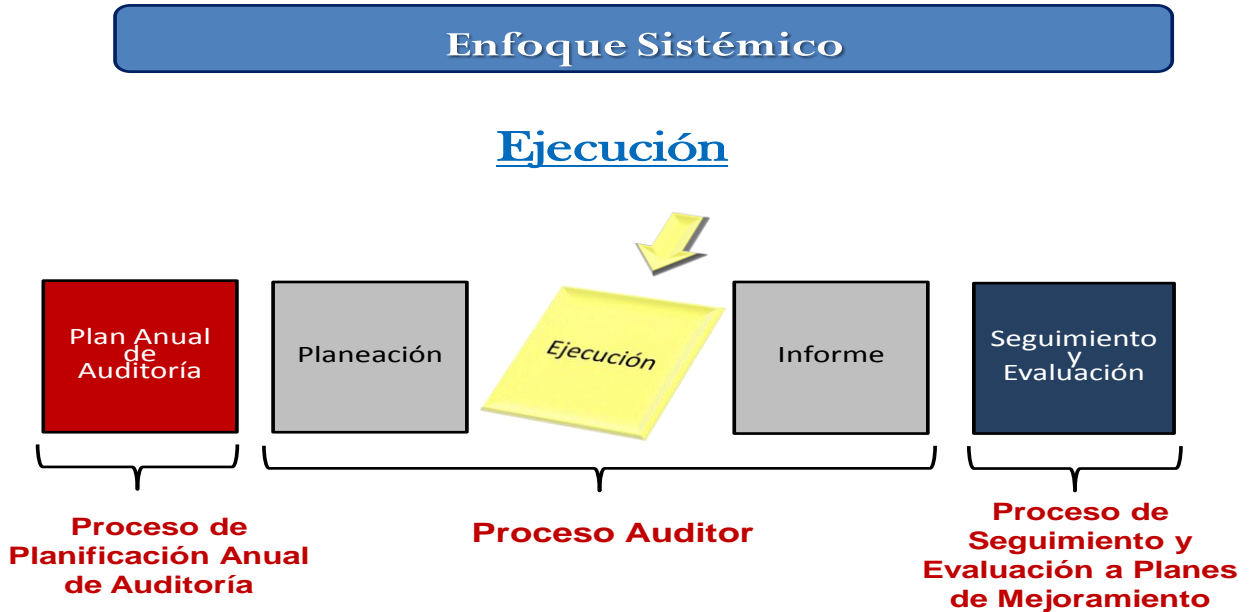
#### **5.4.14.4 La Rendición de Cuentas**

La Rendición de Cuentas está constituida por la información que deben presentar los sujetos de control sobre la administración y el manejo de los fondos, bienes y/o recursos públicos. La Cuenta Fiscal brinda información contable, financiera, estadística, presupuestal, contractual, de gestión y del sistema de control interno, relacionada con cada Entidad o sujeto de control a ser auditado.

Esta información ayuda a definir el alcance y estrategia de la auditoría a incluir en el Plan de Trabajo, así como la preparación del estudio complementario, el cual se fortalecerá con la evaluación preliminar del sistema de control interno.



## 5.5 ETAPA DE EJECUCIÓN



Cuadro 11 – Proceso Auditor: Ejecución

### 5.5.1 Alcance

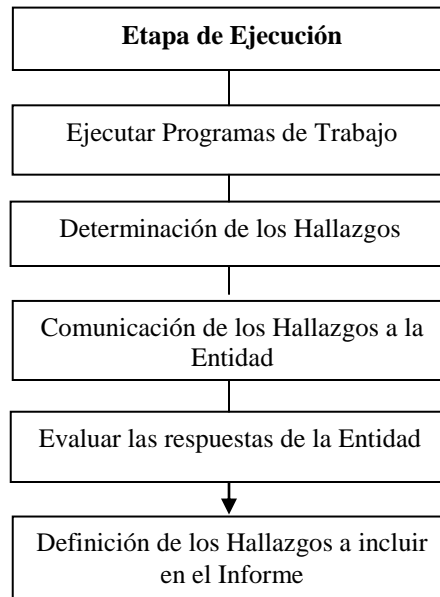
La Etapa de Ejecución constituye la parte principal en la tarea de auditoría, aquí se realizan y ejecutan las tareas de auditoría previstas en el Memorando de Planificación y los Programas de Trabajo.

El esfuerzo de los auditores se concentra en la validación y análisis de datos, información, hallazgos, hechos relevantes, obtención de evidencias, aplicación de pruebas, generación de debate y logro de consenso, para llegar a conclusiones válidas y soportadas que finalmente permitirán trasladar hallazgos a otras instancias y conformar el informe de auditoría.

En esta fase el equipo auditor ejecuta los programas de auditoría para cada línea o área, mediante las diferentes técnicas de auditoría que conduzcan a determinar los aspectos positivos y hallazgos negativos, los que, una vez estructurados, validados, soportados, serán comunicados a la Entidad, dependencia o área auditada y evaluada su respuesta, para posteriormente definir la necesidad de pasar los puntos conflictivos a la autoridad competente.



En el gráfico siguiente se exponen los pasos a desarrollar durante la etapa de ejecución de la Auditoría gubernamental:



A continuación se comenta cada uno de los pasos detallados.

### 5.5.2 Ejecutar Programas de Trabajo:

Una vez aprobados los Programas de Trabajo de auditoría, los integrantes del equipo de trabajo, procederán a la aplicación de los mismos, mediante la realización de las pruebas y verificaciones indicadas en el programa, las cuales se registrarán en los papeles de trabajo.

### 5.5.3 Aplicación de Procedimientos - Concepto

El examen en profundidad a las líneas de auditoría se hace mediante la aplicación de procedimientos como la revisión de registros y archivos, aplicación de pruebas, verificación y confirmación de hechos y actuaciones de la Entidad, hasta cuando el equipo auditor considere que se han cumplido los propósitos de la auditoría.

Los programas de auditoría detallan las tareas y las pruebas que deben realizarse. Las pruebas se refieren a la aplicación de un procedimiento de auditoría, dados ciertos ítems dentro de un grupo.

Las pruebas se aplican para recopilar evidencias de auditoría adecuadas sobre el funcionamiento eficaz de las actividades claves, los sistemas y los controles identificados durante la etapa de Planeación.



Estudio Preliminar. Este tipo de estudio proporciona al auditor los elementos necesarios para determinar el grado de cumplimiento con los criterios de auditoría especificados.

Las pruebas se aplican de acuerdo con los programas de auditoría sobre las líneas seleccionadas, mediante el uso de técnicas de auditoría.

#### 5.5.4 Obtención de Evidencia suficiente, competente y relevante

Las pruebas de auditoría se refieren a la aplicación de los procedimientos, a fin que se pueda detectar e identificar en forma razonable el comportamiento y las características de las situaciones o actividades objeto de evaluación.

Las pruebas deben ser documentadas y referenciadas en los papeles de trabajo por el responsable de la ejecución de las tareas.

Mediante la aplicación de las pruebas se debe obtener la evidencia suficiente y pertinente que permita formular y fundamentar opiniones, conceptos y conclusiones sobre las áreas, ciclos y procesos objeto de la evaluación.

##### 5.5.4.1 Características de las Evidencias

Las evidencias deben cumplir las características siguientes:

- a) **Suficiencia:** Es suficiente la evidencia objetiva y convincente que basta para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor. La evidencia será suficiente cuando por los resultados de la aplicación de una o varias pruebas, el auditor podrá adquirir certeza razonable que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados. Para determinar si la evidencia es suficiente se requiere aplicar el criterio profesional. Cuando sea conveniente, se podrán emplear métodos estadísticos con ese propósito.

Las siguientes fuentes de información pueden agregar suficiencia a la evidencia:

SUFICIENCIA DE LA EVIDENCIA	
FUENTES	COMENTARIO
<b>Funcionarios de la Entidad</b>	La interacción con funcionarios de diferentes niveles de la Entidad es una fuente importante de información, pero es necesaria la prudencia del auditor en su obtención y clasificación, teniendo en cuenta los diferentes puntos de vista al seleccionar la que considere más conveniente, veraz y oportuna para el caso particular.
<b>Asistencia Técnica</b>	Cuando sea necesario evaluar asuntos eminentemente técnicos y no se posean los recursos para hacerlo, es preciso recurrir a los niveles superiores del proceso auditor para su obtención, de tal manera que las opiniones y conceptos emitidos tengan un valor agregado.

# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

<p><b>Resumen de Transacciones</b></p>	<p>Los papeles de trabajo deben mostrar en forma resumida cómo fueron seleccionadas las transacciones, cómo se examinaron y las conclusiones obtenidas.</p> <p>El muestreo estadístico es una herramienta para seleccionar la muestra, pero se debe evitar proyectar resultados cuando ésta no es representativa o no se evalúan características comunes en una población homogénea.</p> <p>El trabajo realizado en la determinación y análisis de hallazgos debe estar suficientemente documentado para que respalde la conclusión u opinión, sin que sea necesario examinar todas las transacciones relacionadas con el tema.</p> <p>Si se obtienen diversas conclusiones basadas en un examen selectivo, los papeles de trabajo deben demostrar la validez del proceso utilizado, para asegurarse que los asuntos examinados sean representativos.</p>
<p><b>Manuales</b></p>	<p>Es importante examinar si las actividades desarrolladas por una Entidad están debidamente documentadas en manuales y procedimientos, pues aunque éstos no constituyen evidencia en sí mismos sí establecen los criterios que rigen el deber ser.</p>
<p><b>Disposiciones Reglamentarias</b></p>	<p>Cuando el auditor tenga como base las normas y reglamentos para evaluar y emitir opiniones y conceptos, es necesario que verifique su vigencia y aplicabilidad en el caso objeto de examen.</p>
<p><b>Copia Documentos</b></p>	<p>Normalmente se aceptan como confiables las copias de documentos autenticados, de los archivos de la Entidad, si son necesarios para respaldar un hallazgo.</p>
<p><b>Extractos frente a Copias</b></p>	<p>Los extractos de documentos de la Entidad preparados por el equipo de auditores, son generalmente un respaldo aceptable para los papeles de trabajo. Sin embargo, es aconsejable tener también copia autenticada de los documentos de importancia.</p>
<p><b>Material Gráfico</b></p>	<p>El mejor registro posible de una condición física existente en el momento del examen, lo constituyen las fotografías, los mapas, los cuadros, etc. Éstos utilizados de manera adecuada hacen que los informes tengan un mejor significado.</p>
<p><b>Periódicos y Revistas</b></p>	<p>Son fuentes de información general y de antecedentes con las actividades examinadas. Sin embargo, se les debe considerar como fuentes colaterales y no principales de información sustantiva.</p> <p>El auditor debe tener acceso directo a la fuente básica de la información publicada, especialmente cuando se trata de actividades de la Entidad, dicho acceso debe ser más amplio que el de los autores de los artículos del periódico o revista, e incluso de periodistas.</p>

b) **Competencia:** Para que sea competente, la evidencia debe ser válida y confiable. A fin de evaluar la competencia de la evidencia, el auditor deberá considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de su validez o de su integridad. De ser así, deberá obtener evidencia adicional o revelar esa situación en su informe.

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

- La evidencia que se obtiene de fuentes independientes es más confiable que la obtenida del propio organismo auditado.
- La evidencia que se obtiene cuando se ha establecido un sistema de control interno apropiado es más confiable que aquella que se obtiene cuando el sistema de control interno es deficiente, no es satisfactorio o no se ha establecido.



- La evidencia que se obtiene físicamente mediante un examen, observación, cálculo o inspección es más confiable que la que se obtiene en forma indirecta.
  - Los documentos originales son más confiables que sus copias.
  - La evidencia testimonial que se obtiene en circunstancias que permiten a los informantes expresarse libremente merece más crédito que aquella que se obtiene en circunstancias comprometedoras (por ejemplo, cuando los informantes pueden sentirse intimidados).
- c) **Relevancia:** Se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso. La información que se utilice para demostrar o refutar un hecho será relevante si guarda una relación lógica y patente con ese hecho. Si no lo hace, será irrelevante y, por consiguiente, no deberá incluirse como evidencia.

Cuando lo estime conveniente, el auditor deberá obtener de los funcionarios de la Entidad, dependencia o área auditada declaraciones por escrito respecto a la relevancia y competencia de la evidencia que haya obtenido.

La experiencia acumulada y el juicio profesional del auditor encaminan y facilitan el análisis de las evidencias obtenidas, como también tienen su preponderancia al momento de considerar la confiabilidad de la evidencia documental obtenida para respaldar sus hallazgos.

#### **5.5.4.2 Clasificación de las Evidencias**

Las evidencias de auditoría se clasifican en:

a) Evidencia Física:

Se obtiene por medio de la inspección u observación directa de:

- Actividades realizadas por las personas.
- Bienes o sucesos.
- Documentos y registros.
- Situaciones vinculadas con el objetivo de la auditoría.

La evidencia de esta naturaleza puede presentarse en forma de memorándum (donde se resumen los resultados de la inspección o de la observación), fotografías, gráficos, mapas o muestras materiales.



## b) Evidencia Testimonial

La evidencia testimonial es la información obtenida por auditor, a través de terceros y pueden consistir en cartas o declaraciones, entrevistas, indagaciones, etc.

Las declaraciones que sean importantes para la auditoría deberán corroborarse, siempre que sea posible, mediante evidencia adicional. También será necesario evaluar la evidencia testimonial para cerciorarse que los informantes no hayan estado influidos por prejuicios o tuvieran sólo un conocimiento parcial del área auditada.

## c) Evidencia Documental

Es la obtenida a través de documentos diversos, como ser la contenida en cartas, contratos, registros de contabilidad, facturas y documentos de la administración relacionados con su desempeño. Pueden generarse en forma interna o externa a la Entidad, dependencia o área auditada.

- Externos: Se originan fuera de la Entidad como por ejemplo, facturas de vendedores y correspondencia que se recibe.
- Internos: Tienen origen dentro de la Entidad como los registros contables, correspondencia que se envía, contratos, informes o comunicación interna.

Los siguientes aspectos incrementan la confiabilidad de la evidencia obtenida a través de documentos internos:

- Documentación que ha circulado fuera de la Entidad.
- Procedimientos de control interno vigentes apropiados que permitan admitir que la evidencia es precisa y confiable.
- Evidencia que sirva para confirmar otros tipos de evidencia.

## d) Evidencia Analítica

Se obtiene al analizar o verificar la información. Comprende cálculos y comparaciones, razonamiento y separación de la información en sus componentes. Puede originarse en los resultados de:

- Operaciones Computarizadas.



- Comparaciones con normas prescritas, datos comparativos, otras operaciones y transacciones o rendimientos, leyes o reglamentos, decisiones legales.
- Información dividida en componentes.

#### **5.5.4.3 Confiabilidad de la Evidencia**

Una evidencia puede ser confiable, cuando se obtiene mediante circunstancias o situaciones también confiables, como en los siguientes casos:

- Cuando su conocimiento es adquirido directamente por el auditor, por ejemplo la observación directa.
- Cuando se obtiene directamente por el auditor de fuente independiente a la Entidad auditada, por ejemplo una confirmación directa de saldos bancarios, préstamos, o actividades de contratistas.
- Cuando se produce bajo condiciones satisfactorias de control interno, por ejemplo pruebas de que una transacción no ha sido iniciada, autorizada, ejecutada o registrada exclusivamente por una sola persona.
- Cuando se soporta en documentos originales.

La inversión en tiempo y dinero para obtener una evidencia confiable en ocasiones puede ser muy alta, por lo que se hace necesario sopesar esta situación y recurrir a otro tipo evidencias que satisfagan al auditor y que impliquen menor costo. Sin embargo, si se requiere que el hallazgo esté soportado con una evidencia cuya obtención resulte costosa, debe justificarse dicho costo.

En todo caso, se debe tener en cuenta que la calidad de una evidencia puede ser más confiable que su cantidad.

#### **5.5.4.4 Confiabilidad de la Evidencia Proveniente de Sistemas de Información Computarizados (SIC)**

Como se mencionó anteriormente, el objetivo y alcances globales de una auditoría no cambian en un ambiente SIC. Sin embargo, los sistemas de contabilidad y control interno pueden verse afectados, y consecuentemente, el auditor deberá realizar evaluaciones específicas y considerar sus efectos en los procedimientos de auditoría a aplicar.



Cuando la información procesada por medios electrónicos constituya una parte importante o integral de la auditoría, y su confiabilidad sea esencial para cumplir los objetivos del examen, el auditor deberá cerciorarse de la relevancia y de la confiabilidad de esa información.

Para determinar la confiabilidad de la información, el auditor:

- Podrá efectuar una revisión de los controles generales de los sistemas computarizados y de los relacionados específicamente con sus aplicaciones, que incluya todas las pruebas que sean permitidas; o
- Si no revisa los controles generales y los relacionados con las aplicaciones o comprueba que esos controles no son confiables, podrá practicar pruebas adicionales o emplear otros procedimientos.

Cuando el auditor utilice datos procesados por medios electrónicos o los incluya en su informe a manera de antecedentes o con fines informativos, por no ser significativos para los resultados de la auditoría, bastará generalmente que en el informe se cite la fuente de esos datos para cumplir las normas relacionadas con la exactitud e integridad de su informe.

### **5.5.5 Determinación de los Hallazgos**

La aplicación de técnicas y procedimientos permite al auditor encontrar hechos o situaciones que impactan el desempeño de la organización; estas técnicas y procedimientos se aplican sobre información, casos, situaciones, hechos o relaciones específicas.

Para que dichas situaciones sean consideradas hallazgos, deberán ser evaluadas, discutidas y valorizadas por los auditores, considerando sus causas (factores que determinaron que sucediera la situación) y efectos (resultados de la ocurrencia de la situación anterior) y determinando su cuantificación.

El hallazgo representa un hecho relevante que se constituye en resultado determinante en la evaluación específica de un asunto en particular. Se refiere a deficiencias o debilidades encontradas que inicialmente se presentan como observaciones, y se configuran como hallazgos una vez evaluadas, valoradas y validadas, con base en la respuesta de la administración.

La palabra "hallazgo" en auditoría representa un hecho relevante que se constituye en un resultado determinante en la evaluación específica de un asunto en particular, al comparar la condición con el criterio.

El hallazgo normalmente se refiere a deficiencias o debilidades, pero es importante señalar que también existen hallazgos positivos.





PROGRAMA  
**UMBRAL**  
PARAGUAY  
*Una Causa Nacional*



# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

## Hallazgo

Hecho suficientemente importante que se debe resaltar y comunicar dentro del proceso auditor

Los hallazgos se constituyen en un componente importante en los resultados de la auditoría, toda vez que el análisis profesional y objetivo de cada uno de sus componentes refleja la situación de la organización auditada.

La información que sustenta un hallazgo debe estar disponible y desarrollada en una forma lógica, clara y objetiva, en la que se pueda observar una narración coherente de los hechos.

La valoración de los hallazgos debe ser producto del análisis y juicio profesional y objetivo de los auditores.

### 5.5.5.1 Características del Hallazgo

- **Objetivo:** Contar con fundamento que surja de la comparación entre el criterio y la condición y/o situación relevada.
- **Fáctico:** Basado en hechos y evidencias precisas que figuren en los papeles de trabajo. Presentados como son, independientemente del valor emocional o subjetivo.
- **Verificable:** Que se pueda confrontar con hechos, evidencias o pruebas.
- **Basado en hechos y evidencias verificables.**
- **Claro y preciso.**
- **Relevante:** Donde la materialidad y frecuencia merezca ser informada y reportada, de manera de aportar información útil a la administración y que contribuya a la eficiencia y eficacia.

Cada uno de estos requisitos está sujeto a interpretaciones personales, pues estas consideraciones con relación a las características ayudan a reconocer y desarrollar hallazgos.

Aunque no se definen estos términos, se presentan ciertas consideraciones básicas que serán utilizadas al reconocer y desarrollar los hallazgos que, si se aplican adecuadamente, ayudarán a lograr las características y requisitos que lo identifican.



### 5.5.5.2 Diez Pasos para Evaluar y Validar Hallazgos

Una debilidad o deficiencia que potencialmente pueda convertirse en hallazgo deberá debatirse y analizarse en mesa de trabajo. Éste análisis debe ser amplio, honesto, crítico y que posibilite determinar las relaciones que se dan entre hechos y situaciones involucradas en el hallazgo.

Para que el equipo de auditoría tenga seguridad en la realidad del hallazgo, la información que lo soporta, los presuntos responsables y las conclusiones alcanzadas, es importante que en mesa de trabajo desarrolle los diez pasos que ha continuación se proponen:

#### **Primer Paso: Evaluar la Condición**

Consiste en establecer y reunir los hechos deficientes relativos al hallazgo, mediante el debate y la valoración de la evidencia en mesa de trabajo, para responder el qué, el cómo, el dónde y el cuándo de la ocurrencia de los hechos o situaciones.

Este análisis incluye la comparación de operaciones con los criterios o requerimientos establecidos.

#### **La Condición (EL SER)**

Es la situación actual encontrada por el auditor con respecto a una operación, actividad o proceso. La condición puede reflejar el grado de cumplimiento de los criterios.

Es importante que la condición se relacione directamente con el criterio o estándar de comparación, la condición determina como se comporta la Entidad en el logro de las metas expresadas como criterios.

La condición puede tener los siguientes comportamientos:

- Se ajusta satisfactoriamente a los criterios
- No se ajusta a los criterios
- Se ajusta parcialmente a los criterios
- Supera a los criterios

#### **Comparación entre el “Criterio” y la “Condición”**

La mayoría de los hallazgos de auditoría se originan de la comparación entre "lo que es" - Condición- con "lo que debe ser" -Criterio-. Cuando el auditor identifica una diferencia entre los dos, ha efectuado el primer paso en la detección de un hallazgo.



Cuando la condición supera positivamente el criterio puede existir un hallazgo positivo, si se tiene en cuenta que el objetivo de la auditoría es evaluar e informar sobre la efectividad de una Entidad.

En la evaluación de condiciones y criterios o normas juega un papel importante el conocimiento profesional, la experiencia, los antecedentes y la pericia del equipo auditor.

### **Segundo Paso: Identificar Niveles de Autoridad y Responsabilidad**

Se hace necesario identificar los responsables de ejecutar las operaciones, así como los niveles de autoridad y responsabilidad con los cuales haya relación directa frente a un potencial hallazgo, con el propósito de determinar con quiénes se deben interactuar y dirigir las comunicaciones formales pertinentes.

### **Tercer Paso: Verificar las causas de la Deficiencia**

El auditor debe identificar, revisar y comprender de manera imparcial las causas de una deficiencia, antes de dar inicio a otros procesos de carácter legal.

Es importante saber el origen de la situación adversa, por qué persiste y si existen procedimientos internos para evitarla.

Generalmente una debilidad en el sistema de control interno hace que aparezca una deficiencia que al no ser corregida desencadene en nuevas deficiencias.

Al comprender la causa de la deficiencia, frecuentemente se pueden identificar otros problemas que requerirán que el auditor complemente su examen.

### **Cuarto Paso: Valorar los Efectos e Importancia de la Deficiencia**

La evaluación y validación de hallazgos implica determinar la suficiencia, pertinencia y procedencia de la evidencia, así como la obtención de conclusiones que demuestren deficiencias significativas en el manejo de recursos, cumplimiento de objetivos, errores e irregularidades en la preparación y presentación de los Estados contables y/o incumplimiento o violación de normas aplicables a la Entidad.

Una deficiencia significativa puede definirse como una omisión, error o irregularidad que genera resultados adversos para la Entidad y desconfianza en sus actuaciones; pueden encontrarse en diferentes áreas, ciclos o actividades de la organización, aquí las consideramos principalmente en:

# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- La Gestión: Son situaciones o hechos que afectan el buen uso de los recursos puestos a disposición de la administración y que generalmente se manifiestan en el incumplimiento de objetivos, metas y programas y/o la insatisfacción del cliente o usuario.
- La Información Contable: Es aquella que afecta a los Estados Contables en su conjunto, por la violación de obligaciones contractuales, transacciones dudosas u omisión en las revelaciones requeridas por norma. Esta deficiencia puede llevar a que los resultados financieros individualmente sean aparentemente positivos o a un conjunto de errores de menor cuantía pero que sumados adquieren significativa importancia.
- La Legalidad: Se presenta cuando normas vigentes y aplicables a la Entidad no son acatadas por sus administradores, las cuales podrían ser conductas cuya reprochabilidad se encuentran tipificadas en la legislación vigente.

Al emitir un juicio u opinión, se deben considerar las circunstancias que rodean la Entidad como su naturaleza, organización y el ambiente en que ésta opera, las cuales en muchas ocasiones determinan la ocurrencia de errores, irregularidades u omisiones.

## **Quinto Paso: Determinar si la deficiencia es Recurrente o Esporádica**

Es necesario establecer con qué frecuencias ocurren ciertas deficiencias e irregularidades y aunque éstas no sean recurrentes, individualmente consideradas pueden tener gran importancia, en términos de naturaleza, magnitud o riesgo potencial.

Así, una condición adversa percibida en un programa relativamente nuevo puede no ser recurrente aún, pero podría tener consecuencias trascendentes si no se elimina.

## **Sexto Paso: Valorar la Evidencia**

Se hace necesario evaluar la suficiencia y pertinencia de la evidencia que respaldan las conclusiones, si ésta no cumple con los requisitos de suficiencia y pertinencia es necesario realizar procedimientos adicionales de auditoría.

Las evidencias obtenidas a través de distintas fuentes y técnicas, cuando llevan resultados similares, generalmente proporcionan un mayor grado de confiabilidad.

El equipo de auditoría debe confiar en evidencias que son de naturaleza concluyente.

El grado de confiabilidad debe ser alto en las áreas más vulnerables o que puedan dar lugar a controversia.



Durante una auditoría, es usual que se presente la incertidumbre sobre la necesidad de recopilar evidencia adicional para tener seguridad en la validez de las conclusiones. En este caso es necesario tener en cuenta, frente a cualquier decisión, la relación costo/beneficio.

La validez de la evidencia depende de las circunstancias en que se obtienen y la confianza que pueda dar al auditor.

### **Séptimo Paso: Requerimientos sobre Observaciones Detectadas**

Una vez logrado el consenso en mesa de trabajo frente al análisis, alcance y tipo de observaciones, éstos deben ser requeridos por escrito a los funcionarios responsables de la Entidad auditada, y la respuesta que dé sobre las observaciones, proporcionan elementos de juicio que ayudan a soportarlas y validarlas, al mismo tiempo que permite a la administración implementar acciones correctivas oportunamente.

El descargo permite identificar posibles causas de las deficiencias, comprender mejor la situación objeto de evaluación, reducir el tiempo en el proceso de validación e ir construyendo el reporte de auditoría buscando que éste sea oportuno.

La Entidad deberá dar respuesta a las observaciones presentadas por el equipo de auditoría dentro de los plazos establecidos en las normas vigentes.

### **Octavo Paso: Validar la respuesta de la Entidad**

La respuesta de la Entidad a las observaciones requeridas, puede en ocasiones develar que en ejercicio de su discrecionalidad la administración toma decisiones con las cuales el auditor puede no estar de acuerdo. No deben ignorarse dichas decisiones, pues es posible que se hayan tomado basadas en hechos razonables en su momento. En este caso el auditor debe tratar de ser lo más objetivo posible.

### **Noveno Paso: Concluir sobre las Observaciones**

En mesa de trabajo se valoran las pruebas realizadas, las evidencias obtenidas, las respuestas de la Entidad auditada y la clase de observación, para luego ser trasladado a las instancias correspondientes.

Igualmente, se deben solicitar a la Entidad las acciones correspondientes para corregir las deficiencias, las cuales harán parte del Plan de Mejoramiento que la Entidad debe presentar dentro del plazo establecido.



Toda observación negativa implica una deficiencia de la administración y por ende del sistema de control interno. La administración debe implementar las acciones correctivas, tendientes a evitar la ocurrencia reiterada del evento.

### **Décimo Paso: Preparar conclusiones**

Es importante que el equipo de auditoría llegue a conclusiones apropiadas acerca de la importancia relativa de la deficiencia. Esto es esencial para determinar su inclusión en el informe.

Las conclusiones se deben sustentar en mesa de trabajo, de manera que el equipo tenga los elementos de juicios requeridos para comunicar las observaciones a la Entidad y para dar traslado, cuando la situación lo amerite.

Para llegar a conclusiones el auditor debe considerar:

- Las condiciones y circunstancias existentes en el momento en que ocurrió el hecho o se efectuó la transacción bajo examen y no aquellas existentes en el momento de efectuar el examen.
- Para obrar con justicia, objetividad y realismo deben evitarse juicios y conclusiones sobre el rendimiento, basándose en una percepción tardía.
- La auditoría siempre está enfocada a mejorar el rendimiento, no hay que pensar que debe criticarse cualquier asunto que no es perfecto. Sin embargo, cualquier evaluación de estos asuntos, debe reflejar un juicio maduro y realista de lo que razonablemente se puede esperar según las circunstancias.
- La labor del auditor debe ser lo suficientemente completa para fundamentar sus conclusiones y para poder demostrar claramente su propiedad y racionalidad en la mesa de trabajo y a otros en forma convincente. No se puede asumir que otros aceptarán las conclusiones simplemente porque el auditor las manifiesta.

#### **5.5.5.3 Reportabilidad del Hallazgo**

La reportabilidad del hallazgo depende de su importancia relativa o materialidad, aunque se trate de situaciones aisladas. Si se tratasen de casos de importancia relativa y materiales recurrentes se debe indicar además, la frecuencia de ocurrencia, el efecto inmediato, los colaterales y los potenciales (remotos), sean o no éstos, tangibles.

Los auditores deben determinar los efectos financieros o pérdidas causadas por un hallazgo de importancia relativa identificado, en cuanto ello sea posible.



De igual manera, ante la imposibilidad de determinar el efecto, el hallazgo debe ser informado o reportado.

En general, podrán considerarse también como hallazgos, aquellas recomendaciones que contribuyan a la eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos públicos, a la racionalidad de la administración para la toma de decisiones y que en general sirva al mejoramiento continuo de la organización.

#### **5.5.6 Comunicación de los Hallazgos a la Entidad**

Una vez determinados los hallazgos y consensuados por los auditores, los mismos deberán ser comunicados a la Administración de la Entidad, con el propósito de conocer la opinión y posición de ésta sobre ellos.

Para la discusión de los hallazgos se impulsará la realización de una reunión, en la cual la Entidad, dependencia o área auditada podrá presentar sus inquietudes y comentarios, y los auditores darán respuesta a las mismas.

#### **5.5.7 Evaluar las respuestas de la Entidad**

Una vez que la Administración haya manifestado su opinión sobre los hallazgos reportados, los auditores deben proceder a comunicar los hallazgos a las autoridades competentes, según sea su connotación.

Los comentarios y respuestas de la Administración sobre los cuales no se logre llegar a un acuerdo, deben ser incluidos en el informe final de auditoría, haciendo expresa claridad sobre ellos.

#### **5.5.8 Definición de los hallazgos a incluir en el Informe**

Como producto de su trabajo de ejecución, los auditores procederán a definir e identificar los hallazgos que serán incluidos en el Informe final del trabajo de auditoría.

#### **5.5.9 Supervisión del trabajo de auditoría**

El trabajo de auditoría debe ser apropiadamente supervisado para mejorar su calidad y cumplir los objetivos propuestos. La supervisión se aplicará al planificar y ejecutar el trabajo de auditoría y al elaborar el correspondiente informe.

La supervisión es un proceso técnico que consiste en dirigir y controlar la auditoría desde su inicio hasta la aprobación del informe por el nivel competente.



PROGRAMA  
**UMBRAL**  
PARAGUAY  
*Una Causa Nacional*



MILLENNIUM  
CHALLENGE  
CORPORATION  
FORWARD TOGETHER. PROGRESS TOGETHER.



Ministerio  
de Hacienda



USAID  
DEL PUEBLO DE LOS ESTADOS  
UNIDOS DE AMÉRICA

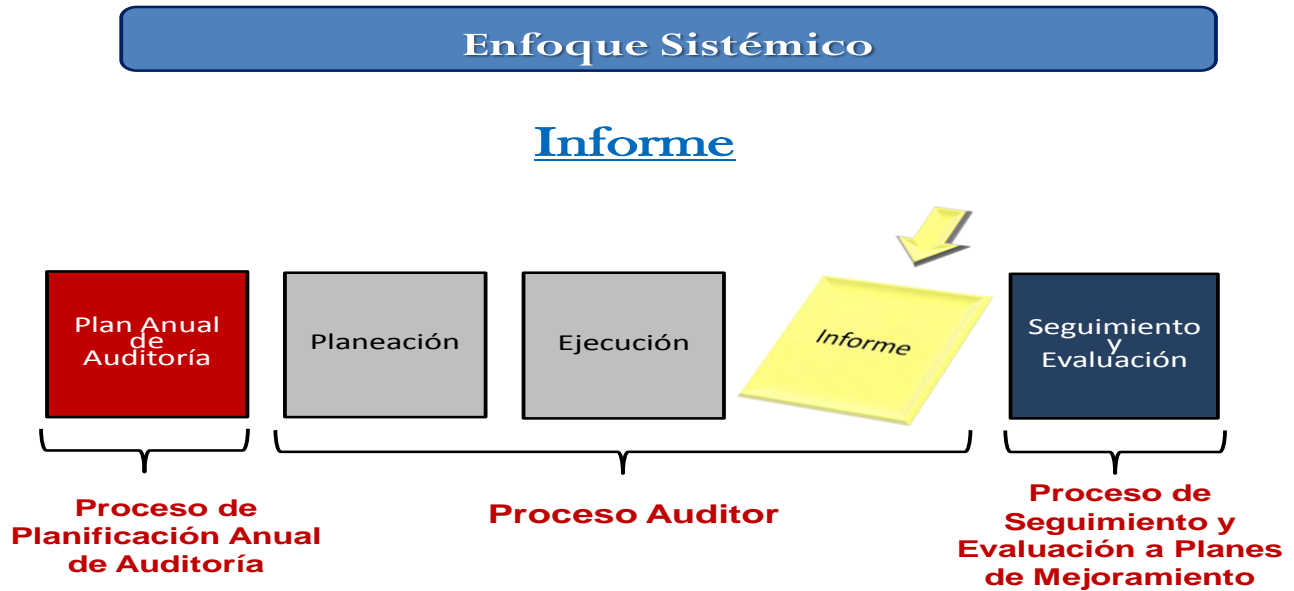
## **Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay**

En la auditoría gubernamental, la supervisión será ejercida por el auditor encargado, el supervisor y los niveles inmediatos superiores vinculados directamente con el proceso del examen.

Se debe dejar evidencia de la labor de supervisión que permita establecer la oportunidad y el aporte técnico al trabajo de auditoría.

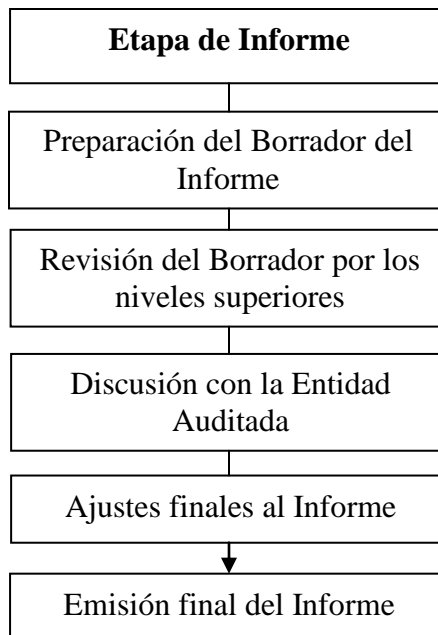


## 5.6 ETAPA DE INFORME



Cuadro 12 – Proceso Auditor: Informe

El gráfico siguiente sintetiza los pasos a seguir en la etapa de informe:





### 5.6.1 Alcance

El Informe es el producto del proceso de Auditoría. El mismo debe tener como características principales su alta calidad, su adecuada redacción y presentación, especialmente la exactitud y objetividad en la descripción de su contenido, además de las opiniones, conclusiones y recomendaciones emitidas.

Es de vital importancia tener en cuenta la calidad en la redacción del informe, no así el volumen del mismo.

La expresión “elaboración de un informe” comprende tanto la opinión y cualquier otro comentario del auditor sobre la auditoría realizada, sea sobre un conjunto de cuentas formuladas como resultado de una auditoría financiera, como el informe del auditor emitido al término de una auditoría operacional de gestión.

La opinión del auditor sobre un conjunto de cuentas se realiza generalmente en forma concisa y uniforme y refleja los resultados de un conjunto de comprobaciones y otras actividades fiscalizadoras. También es importante informar acerca de la legalidad de las operaciones y cuestiones tales como la existencia de sistemas de controles no satisfactorios o actos ilegales o fraudulentos, así como de la ejecución de las leyes presupuestarias, que contraste las previsiones y las autorizaciones presupuestarias contra los resultados efectivos.

En una auditoría operacional de gestión, el auditor informa de la economía y eficiencia con la que los recursos se adquieren y utilizan y de la eficacia con que se han alcanzado los objetivos.

El alcance y naturaleza de tales informes varían considerablemente, ya se trate de determinar si los recursos han sido aplicados en forma adecuada, de comentar cual ha sido la repercusión de las directrices y de los programas o de recomendar la modificación de los proyectos para obtener mejores resultados.

La palabra opinión se utiliza para expresar las conclusiones a las que llega el auditor como resultado de la realización de una auditoría financiera. La palabra informe se utiliza para expresar las conclusiones que siguen a una auditoría operacional de gestión.

El informe del auditor debe tener en cuenta las necesidades del destinatario, tiene que referirse a periodos de tiempo o ciclos, y cumplir requisitos de publicación consecuentes y adecuados.

### 5.6.2 Propósitos del Informe

El informe tiene los siguientes propósitos:

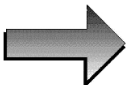
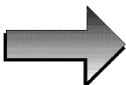
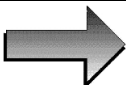
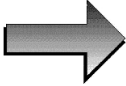
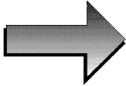
# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Registrar los acontecimientos, comentarios u opiniones de uno o más periodos en las Entidades auditadas, de acuerdo a los objetivos de la auditoría efectuada.
- Comentar e identificar, basados en las evidencias recolectadas, las deficiencias o debilidades en la gestión y control en la administración de la Entidad auditada, con la finalidad de adoptar medidas correctivas.
- Emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados contables y de la información financiera de la Entidad.
- Informar sobre la observancia de los principios de economía, eficiencia y eficacia por parte de las Entidades del Estado.
- Promover el mejoramiento continuo de la gestión de las Entidades públicas.

### 5.6.3 Características del informe

El informe debe ser redactado con un lenguaje sencillo y claro, de manera de facilitar su comprensión, inclusive por parte de usuarios que no tengan conocimientos detallados sobre los temas incluidos en el mismo.

El informe debe ser:

<b>Preciso</b>		Diga lo que tiene que decir. Es conveniente ser exacto (puntual) en cada frase y en el informe completo.
<b>Conciso</b>		La brevedad permite mayor impacto, busque la forma de redactar los hallazgos en forma corta, pero sin dejar de decir lo que tiene que decir sobre el hallazgo, causa, efecto, entre otros aspectos que muestren claramente el impacto que tiene.
<b>Objetivo</b>		Todos los hallazgos deben reflejar una situación real, manejada con criterios analíticos e imparciales.
<b>Documentado</b>		No se deben incluir apreciaciones u opiniones que no se encuentren fundamentadas y documentados.
<b>Oportuno</b>		Es importante que la elaboración y entrega del informe por parte de los auditores sea oportuna, de tal manera que la administración pueda implementar los correctivos del caso en procura de su mejoramiento continuo.



- Principales afirmaciones que contiene el informe
  - Indica el alcance del trabajo y si ha sido posible llevarlo a cabo y de acuerdo con qué normas de auditoría.
  - Expresa si las cuentas anuales, incluyendo los informes de ejecución presupuestaria, contienen la información necesaria y suficiente y han sido formuladas de acuerdo con la legislación vigente y, también, si dichas cuentas han sido elaboradas teniendo en cuenta el principio contable de uniformidad.
  - Asimismo, expresa si las cuentas anuales reflejan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de los recursos obtenidos y aplicados.
  - Se opina también sobre la concordancia de la información contable del informe de gestión con la contenida en las cuentas anuales.
  - En su caso, en el informe también se explican las desviaciones que presentan los estados financieros con respecto a unos estándares preestablecidos.
  - En relación con la Auditoría operacional o de gestión, el informe incluirá todos los casos relevantes de incumplimiento que sean pertinentes para los objetivos de la auditoría.

#### **5.6.4 Forma escrita del informe**

Los auditores deben preparar informes de auditoría por escrito para comunicar los resultados de cada examen.

No es propósito de esta norma limitar o evitar la discusión de los hallazgos, juicios, conclusiones y recomendaciones con personas responsables de la Entidad o del área auditada.

Por el contrario, se recomienda ampliamente las discusiones de esa naturaleza. Sin embargo, deberá prepararse un informe por escrito independientemente de que se hayan llevado a cabo esas discusiones.

Los informes por escrito son necesarios para:

- Comunicar los resultados de las auditorías a funcionarios de los niveles apropiados de gobierno.
- Reducir el riesgo que los resultados sean erróneamente interpretados.



- Poner a disposición de las autoridades pertinentes los resultados del examen.
- Facilitar el seguimiento de los hallazgos y recomendaciones para verificar que se hayan adoptado las medidas correctivas apropiadas.

El informe debe ser preparado en lenguaje sencillo y fácilmente entendible, tratando los asuntos en forma concreta y concisa, los que deben coincidir de manera exacta y objetiva con los hechos observados.

El auditor no debe suponer que el usuario del informe posee conocimientos detallados sobre los temas incluidos en el mismo.

Para que un informe sea conciso no debe ser más extenso de lo necesario para transmitir su mensaje, por tanto requiere:

- un adecuado uso de las palabras, según su significado, excluyendo las innecesarias;
- la inclusión de detalles específicos cuando fuere necesario a juicio del auditor.

En el informe no deben omitirse asuntos importantes, ni utilizarse palabras ni conceptos superfluos que lleven a interpretaciones erradas. Es importante que el auditor tenga en cuenta que un exceso de detalles puede confundir al usuario e incluso ocultar el objetivo principal del informe.

La exactitud requiere que la evidencia presentada sea verdadera y que los hallazgos sean correctamente expuestos. Se basa en la necesidad de asegurarse que la información que se presente sea confiable a fin de evitar errores que podrían restar credibilidad y generar el cuestionamiento y validez sustancial del informe.

Los hechos deben ser presentados de manera objetiva y ponderada, es decir, con la suficiente información que permita al usuario una adecuada interpretación de los asuntos mencionados.

### **5.6.5 Estructura del informe**

Todo informe de auditoría gubernamental será desarrollado bajo una estructura ordenada y homogénea que asegure que su denominación y contenido tengan la debida uniformidad, organización, racionalidad y calidad, para fines de su máxima utilidad por la Entidad examinada.

La Guía 64 del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP hace referencia a la "Elaboración de los Informes de Auditoría", y señala algunos aspectos a tener en cuenta para su confección así como los formatos sugeridos (Nº 210 y 211) para ellos.



Asimismo, en el Capítulo 10, sección 10.5 del presente Manual se incluyen modelos de informes referentes a Auditoría de Gestión y Auditoría Especiales.

Los informes de Auditoría deben presentar la siguiente estructura:

- I. **Introducción:** contendrá la información general relativa a la auditoría y la Entidad examinada, en el siguiente orden: origen de la auditoría o examen, naturaleza, objetivos, alcance, antecedentes y base legal de la Entidad y/o área examinada, comunicación de hallazgos y memorando de control interno.
- II. **Desarrollo:** contendrá la información relativa a los resultados de la auditoría, en el siguiente orden: observaciones y otros aspectos de importancia.
- III. **Conclusiones**
- IV. **Recomendaciones y requerimientos de presentación de un Plan de Mejoramiento.**
- V. **Anexos:** incluirá la nómina de funcionarios a cargo de la Entidad y/o áreas examinadas, los resultados de la evaluación de control interno y aquella otra documentación indispensable para fines de sustento que no obre en poder de la Entidad.

El informe deberá contener un resumen ejecutivo, indicando entre otros, los siguientes aspectos:

- Antecedentes de la auditoría
- Alcance conforme a la modalidad de la auditoría
- Principales hallazgos comentados en forma resumida

### **5.6.6 Oportunidad del Informe**

Los informes de auditoría deben emitirse lo más pronto posible a fin que su información pueda ser utilizada oportunamente por el titular de la Entidad examinada y/o funcionarios de los niveles apropiados del gobierno.

A fin de lograr tal oportunidad, es importante el cumplimiento de las fechas programadas para las distintas etapas de la auditoría.

Un informe preparado cuidadosamente puede ser de escaso valor para quienes se encarguen de tomar las decisiones si se recibe demasiado tarde. El auditor debe prever la emisión oportuna del informe y tener presente ese propósito al llevar a cabo la auditoría.

### **5.6.7 Revisión del Informe**

Para lograr que los informes de Auditoría sean efectivos y constituyan un documento de alta calidad, deben ser revisados por los niveles superiores de cada unidad de auditoría previamente a su emisión definitiva.



### **5.6.8 Discusión de Resultados**

Con anterioridad a la emisión definitiva del Informe, sus resultados (hallazgos y recomendaciones) deberán ser comunicados a la máxima autoridad de la Entidad auditada, impulsándose la presentación y discusión formal de los mismos en un tono constructivo y en el marco de una mesa de trabajo, a efectos de que la Entidad presente sus inquietudes y el equipo de auditoría otorgue respuestas a las mismas.



## **Capítulo 6 – Proceso de Evaluación y Seguimiento de los Planes de Mejoramiento**

### **6.1 INTRODUCCION**

El Sistema de Control y Evaluación solamente podrá ser efectivo si los Organismos y Entidades del Estado implantan los ajustes y recomendaciones sobre la efectividad del Control Interno que surjan de los procesos internos de autoevaluación y de los resultados de las auditorías internas o externas realizadas.

Los Planes de Mejoramiento incluyen las acciones de mejora necesarias para corregir las desviaciones encontradas en el Control Interno, así como en la gestión de las operaciones del organismo o entidad del Estado correspondiente, sus dependencias o áreas, procesos y funciones auditados por las instancias de control gubernamental. Deberán incluir también las acciones de mejoramiento identificadas por los propios administradores de los organismos o entidades, que permitan mejorar su gestión y manejo de los recursos que les fueron asignados, con el fin de alcanzar los fines y metas institucionales.

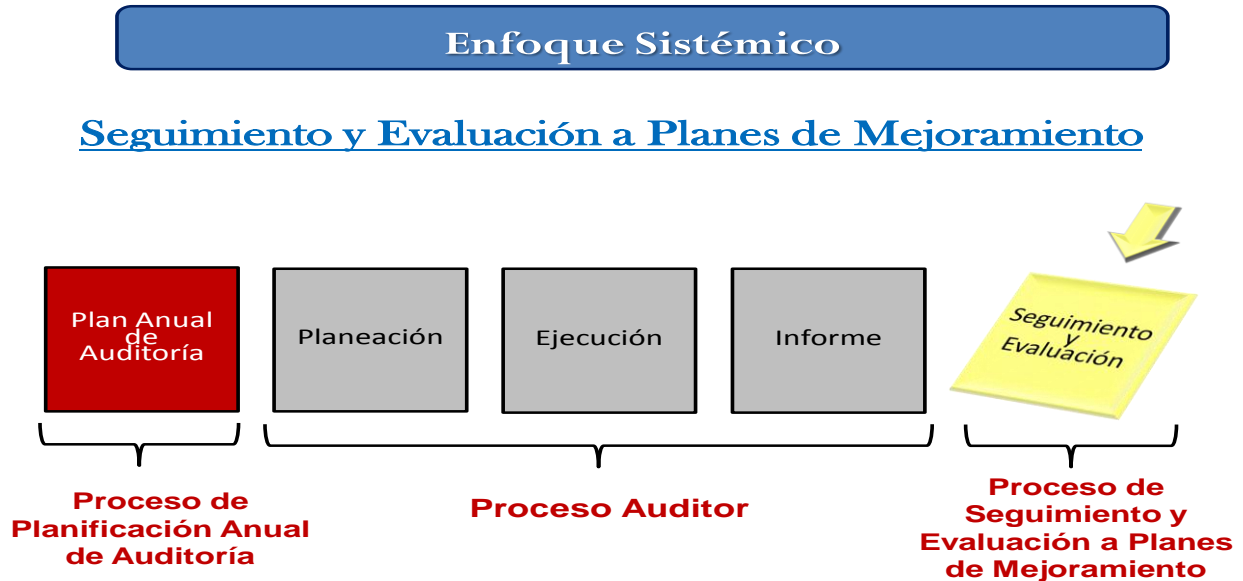
En ese sentido, los Planes de Mejoramiento adquieren una importancia crucial que es de responsabilidad de la Máxima Autoridad de cada organismo o entidad del Estado, y sobre los cuales las instancias de Control definidas en la Ley 1535/99 realizan sus actividades de control y seguimiento, a fin de garantizar la adecuada preparación, ejecución y control a dichos Planes de Mejoramiento.

En el presente capítulo se desarrollan los aspectos a tener en cuenta en el Seguimiento y Evaluación de los Planes de Mejoramiento elaborados por los organismos y entidades del Estado.

Los resultados del seguimiento y evaluación se constituyen en insumos para las evaluaciones sobre el mejoramiento de la institución pública, para tener en cuenta en la elaboración de los planes de auditorías posteriores, para el desarrollo del proceso auditor o bien, para iniciar acciones correctivas o administrativas en la institución correspondiente para promover su cumplimiento.



## 6.2 ASPECTOS GENERALES



Cuadro 13 – Evaluación y Seguimiento a Planes de Mejoramiento

El seguimiento comprende la revisión del cumplimiento de las actividades que se describen en el Plan de Mejoramiento por parte de los funcionarios responsables, con el objeto de evaluar su grado de implementación y de efectividad en la mejora de la función de la institución pública

Permite verificar si el organismo o entidad auditada ha corregido las deficiencias detectadas durante la auditoría y sugerir las acciones correctivas que sean correspondientes

### 6.2.1 Definición del Plan de Mejoramiento

El Plan de Mejoramiento se materializa en los documentos que prepara la institución pública bajo el carácter de Plan de Mejoramiento Institucional, Funcional o Individual según sea el caso, que prepara la Administración de la Entidad auditada con base en las acciones de mejoramiento definidas en sus procesos de Autoevaluación a la Gestión y al Control y las que se derivan de los informes de Auditoría Interna o de Control Externo. Los planes de Mejoramiento deberán ser aprobados por el Comité de Control Interno de la institución, que preside la máxima autoridad de la institución.



De esta forma entonces, el Plan de Mejoramiento incorpora el conjunto de acciones que ha decidido implementar la institución y/o área auditada, con el fin de corregir hallazgos administrativos que hayan sido identificados en procesos propios de autoevaluación de la gestión y del control interno o en la etapa de ejecución de cualquiera de las modalidades de auditoría, los cuales serán objeto de evaluación y verificación de manera de adecuar la gestión a los principios de economía, eficiencia, eficacia y equidad, integridad y transparencia de la función pública.

El Plan debe incluir actividades, responsables, cronogramas, recursos e indicadores de medición del avance que deberá cumplir la administración para subsanar o corregir las deficiencias identificadas.

La Guía 65 del Modelo Estándar de Control Interno de Paraguay - MECIP hace referencia a la “Elaboración del Plan de Mejoramiento Institucional”, y señala algunos aspectos a tener en cuenta para su confección así como el formato sugerido (Nº 212) para su presentación.

Al remitirse los informes de auditoría a los administradores del organismo o entidad auditada, se requerirá que éstos informen en un plazo determinado sobre las acciones correctivas adoptadas al efecto, las que serán objeto de registro una vez recibida la información. De no recibirse ésta, en el plazo otorgado, se podrá programar la ejecución de auditorías de seguimiento con fines de verificación.

#### **6.2.1.1 Acciones Correctivas**

Son las actividades determinadas por la Administración, incluidas en el Plan de Mejoramiento, con el objeto de corregir las deficiencias determinadas y reportadas en los informes de auditoría.

Estas acciones de mejoramiento deben ser programadas para un tiempo determinado y deben tener asignados a los responsables de su ejecución.

#### **6.2.1.2 Acciones de Prevención**

Las acciones de prevención son aquellas actividades definidas por la Administración en el Plan de Mejoramiento, con el objeto de prevenir o evitar que ocurran, en un futuro cercano las deficiencias incluidas en los informes de auditoría.

Estas acciones de mejoramiento deben ser programadas para un tiempo determinado y tener asignados a los responsables de su ejecución.



## 6.2.2 Consideraciones Básicas sobre el seguimiento

De manera de conocer y comprender los aspectos generales de la Etapa de Seguimiento, se presentan las siguientes consideraciones:

### 6.2.2.1 Coordinación con la Etapa de Planeación

El seguimiento del Plan de Mejoramiento debe ser incluido como parte de la Etapa de Planeación de un nuevo proceso de Auditoría, así como también puede llevarse a cabo de forma independiente como una Auditoría de Seguimiento.

Los auditores deben efectuar el seguimiento de la implantación de las recomendaciones contenidas en los informes de auditoría y rendir periódicamente un informe a la máxima autoridad de la institución y al Comité de Control Interno.

Una vez emitido el informe final de auditoría, se torna necesaria la socialización de los aspectos principales y conclusiones al interior de la Dirección de Auditoría, e inclusive a auditores de otras Direcciones que no han participado del equipo de trabajo, pero que pudieran estar afectados a un futuro examen derivado de la auditoría realizada, de manera de favorecer la transmisión de experiencias y conocimientos entre los auditores y garantizar la efectividad de su trabajo futuro en relación con estas auditorías.

Dicha socialización facilitará la asignación de equipos diferenciados de auditores para llevar a cabo en el futuro, la evaluación y seguimiento del plan de mejoramiento a ser elaborado por la administración de la Entidad auditada, con lo cual se lograrán resultados más efectivos en dicho proceso.

Cada Instancia de Control definirá la metodología a seguir para la socialización de los resultados de las auditorías entre sus funcionarios auditores.

### 6.2.2.2 Formas del Seguimiento

Dependiendo de la complejidad de los resultados y del Plan de Mejoramiento, los auditores establecerán el mecanismo de seguimiento, mediante:

- Visitas de Seguimiento, con el fin de evaluar el avance y cumplimiento de las acciones correctivas.
- Como línea de auditoría en la Auditoría Gubernamental programada en el Plan Anual de Auditoría para evaluar el avance, cumplimiento y efectividad de las acciones correctivas.



- Como auditoría de seguimiento programada en el Plan Anual de Auditoría para evaluar el avance, cumplimiento y efectividad del Plan de Mejoramiento.

La Guía N° 03 del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP “Diseño e implementación Sistema de Control Interno – Elaboración Plan de Trabajo y Seguimiento”, en su Formato 08 establece como tareas de seguimiento a ser realizadas por las AII las siguientes:

- Evaluar periódicamente el nivel de desarrollo e implementación.
- Verificar suficiencia, calidad y especificaciones de los recursos asignados.
- Evaluar coherencia entre actividades planeadas y ejecutadas.
- Evaluar permanentemente el desempeño de los grupos responsables.
- Identificar dificultades y debilidades presentadas.
- Construir acciones de ajuste.

Además la Guía 52 del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay - MECIP “Definición metodología de evaluación independiente del Sistema de Control Interno” establece en su Formato N° 186 el “Cuestionario de evaluación independiente – Planes de Mejoramiento”, que deberá ser aplicado para la evaluación del componente básico de control “Planes de Mejoramiento”.

### **6.2.2.3 Informe de resultados del Seguimiento**

Es un informe sobre el grado de avance de las acciones preventivas y correctivas adoptadas por la Administración en el Plan de Mejoramiento.

Deberá detallar los acuerdos y compromisos asumidos por la Entidad y su grado de implementación, indicando el impacto y exponiendo las razones por las cuales no se cumplieron y su grado de incidencia en la gestión.

## **6.3 COORDINACIÓN EN EL SEGUIMIENTO AL PLAN DE MEJORAMIENTO**

Tal como se ha previsto en los demás procesos del Sistema de Control y Evaluación Gubernamental, las instancias comprendidas en el sistema actuarán de manera coordinada, con el fin que las acciones de cada una sean concurrentes o complementarias entre sí, evitando duplicidades innecesarias.



En este sentido, las Auditorías Internas Institucionales tienen la responsabilidad primaria por la revisión del cumplimiento de las actividades que se describen en el Plan de Mejoramiento, con el objeto de evaluar su grado de implementación. Por lo tanto, esta revisión deberá contemplarse en los planes anuales de auditoría.

Los resultados de las evaluaciones realizadas deberán informarse, además de hacerlo a las autoridades de la propia institución, a la Auditoría General del Poder Ejecutivo –AGPE-, que luego de un proceso de consolidación de los informes recibidos, brindará tal información a la Contraloría General de la República -CGR-. Las instituciones que no se hallen bajo la supervisión de la AGPE remitirán sus informes directamente a la CGR.

La CGR determinará la metodología y canales para el proceso de la información mencionada.

Al respecto, cabe destacar sin embargo que durante las acciones de coordinación deberá tenerse siempre presente la prevalencia de la Contraloría General de la República con respecto a las otras instancias, en función a la cual ella en todo momento podrá optar por el nivel de avance de coordinación que estime adecuado, así como reservar para sí la decisión de realizar todo tipo de seguimiento específico que estime conveniente en el ejercicio de sus funciones, independientemente del hecho que tales seguimientos hayan sido ya ejecutados previamente por otras instancias de auditores, o bien se encuentren previstas en sus planes anuales.

Dicha prevalencia es igualmente atribuible a la Auditoría General del Poder Ejecutivo con respecto a las Auditorías Internas Institucionales.



## **Capítulo 7 - Administración del Sistema de Control y Evaluación Gubernamental**

### **7.1 INTRODUCCIÓN**

Para que el Sistema de Control y Evaluación Gubernamental funcione como tal, es imperioso implantar un adecuado esquema para su administración.

En el presente capítulo se incluyen consideraciones sobre la conformación del “Comité de Control Interno” y del “Comité de Auditoría Interna” que formarán parte de la Administración del Sistema de Control y Evaluación Gubernamental.

Ambos Comités, el “Comité de Control Interno” y el “Comité de Auditoría Interna”, deben interactuar entre ellos a los efectos de lograr una administración eficaz y eficiente del Sistema de Control y Evaluación Gubernamental dentro de sus competencias, en aspectos tales como elaboración y aprobación del Plan Anual de Auditoría; emisión de recomendaciones sobre el sistema de control interno; elaboración de planes de mejoramiento y su seguimiento; entre otros aspectos.

En otro orden, cada proceso de la Auditoría Gubernamental, debe ser controlado y monitoreado de manera de asegurar el cumplimiento de las pautas y normas del presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, asegurando que los resultados alcanzados sean confiables. Por ello se incluyen también consideraciones generales referidas al control de calidad de la auditoría.



## 7.2 COMITÉ DE CONTROL INTERNO

Cada institución pública del Poder Ejecutivo deberá constituir un Comité de Control Interno que deberá estar conformado por la máxima autoridad de la Institución, los directivos de primer y segundo nivel y el Director de Auditoría Interna, quien hará de las veces de Secretario Técnico del Comité. Se reunirá por lo menos cada dos (2) meses, deberá adoptar un reglamento interno y cumplir con las siguientes funciones:

- Definir las políticas generales y específicas de Control Interno de la Institución.
- Establecer las directrices y normativas internas para el diseño, desarrollo e implementación del Control Interno, tomando como base el Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay – MECIP.
- Evaluar el nivel de avance y efectividad de Control Interno de la Institución y su capacidad para apoyar el cumplimiento de sus objetivos, tomando como base los informes de la Auditoría Interna Institucional, de la Auditoría General del Poder Ejecutivo y de la Contraloría General de la República.
- Aprobar el Plan Anual de Auditoría de la Institución y monitorear su ejecución.
- Evaluar las recomendaciones de la Auditoría Interna, Externa y de Control Externo generadas por estas Instancias de Control, definiendo los mecanismos necesarios a su adopción por cada una de las dependencias responsables, realizando un seguimiento a su ejecución.
- Definir las directrices para la elaboración del Plan de Mejoramiento institucional
- Monitorear de manera permanente la ejecución del Plan de Mejoramiento institucional apoyado en los informes que para tal efecto, deberá elaborar la Auditoría Interna Institucional, la Auditoría General del Poder Ejecutivo y de la Contraloría General de la República.



### 7.3 COMITÉ INTERNO DE AUDITORÍA

Este Comité está constituido en el interior de la Dirección de Auditoría de la institución y se conformará de acuerdo con el tamaño de dicha dirección por el Director General de Auditoría Interna y los Directores de Área.

Entre sus funciones se encuentran:

- Definir el Plan Anual de Auditoría.
- Seguimiento de las auditorías en ejecución.
- Aprobación de los informes de auditoría.
- Identificación de la necesidad de recursos.
- Identificación de las necesidades de capacitación de los recursos humanos.
- Coordinación de las tareas entre las distintas direcciones.
- Otras.





## **7.4 CONTROL DE CALIDAD DEL CONTROL GUBERNAMENTAL**

El control de calidad es un componente esencial y de mucha importancia para la realización de las auditorías, siendo aplicable a todas las etapas del desarrollo de cualquier tipo de auditoría que se efectúe.

El control se realiza en todos los niveles de administración del proceso auditor. Debe efectuarse de manera objetiva y profesional con el fin de apoyar a los auditores en la aplicación de técnicas y herramientas de auditoría y obtener un producto con los estándares de calidad establecidos.

El Control de Calidad en la auditoría puede considerarse desde dos ópticas, complementarias entre sí, que son:

- a. El control de calidad que debe estar presente durante el desarrollo de cada uno de los procesos del control gubernamental, que es realizado por los responsables del proceso de plan de auditoria, del proceso de auditoria gubernamental y del proceso de seguimiento al plan de mejoramiento.,
- b. La supervisión durante el desarrollo de las diferentes etapas del proceso de auditoría gubernamental.

### **7.4.1 Control de Calidad durante los Procesos**

El ejercicio del Control gubernamental debe cumplir con normas profesionales y legales, con los objetivos de trabajo previstos y llegar a conclusiones correctas, por lo cual hace necesario ejercer un control de la calidad del trabajo del auditor.

Cada instancia de Control posee una estructura de niveles funcionales diferente, por tanto cada una de ellas deberá asignar las funciones de control de calidad adaptándolas a su respectivo Organigrama y esquema de trabajo.

Se debe considerar que la forma más efectiva de controlar el desarrollo de los trabajos y de su calidad, es mediante el cumplimiento cabal de las responsabilidades que competen a cada uno de los niveles funcionales que participan en el desarrollo de los procesos del control gubernamental.

Todos los procesos identificados en este Manual deberán estar sujetos a controles por parte de los responsables de su administración, a medida que se vaya ejecutando. Por lo tanto, los procedimientos de control de calidad deberán implantarse para las actividades de revisión, aprobación y seguimiento en los procesos de:

- Planificación Anual de Auditoría

- Auditoría Gubernamental
- Evaluación y Seguimiento a Planes de Mejoramiento

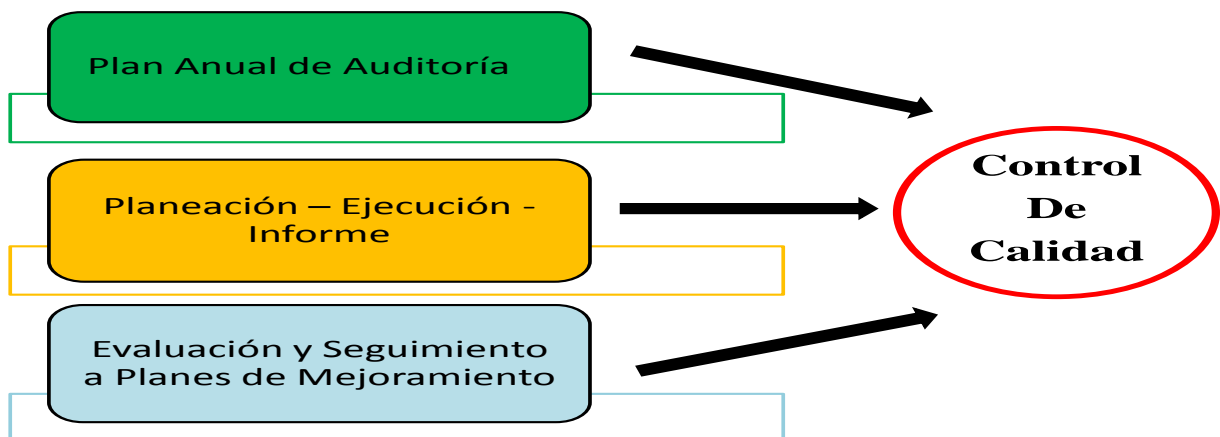
### 7.4.2 Supervision en el Proceso de Auditoria Gubernamental

El trabajo de auditoría debe ser apropiadamente supervisado para mejorar su calidad y cumplir los objetivos propuestos. La supervisión se aplicará al planificar y ejecutar el trabajo de auditoria y al elaborar el correspondiente informe.

La supervisión es un proceso técnico que consiste en dirigir y controlar la auditoría desde su inicio hasta la aprobación del informe por el nivel competente.

En la auditoría gubernamental, la supervisión será ejercida por el auditor encargado, el supervisor y los niveles inmediatos superiores vinculados directamente con el proceso del examen.

Se debe dejar evidencia de la labor de supervisión que permita establecer la oportunidad y el aporte técnico al trabajo de auditoría.



Cuadro 14 – Control de Calidad durante los Procesos de Sistema de Control y Evaluación Gubernamental

#### 7.4.2.1 Propósitos

La función de supervisión de auditoria tiene, entre otros, los siguientes propósitos:

- Optimizar el uso del tiempo mediante la dirección eficaz del recurso humano, empleando técnicas de supervisión acordes con la calidad profesional del mismo.
- Estimular la participación de los auditores, motivando sus aportes e iniciativas.



- Proporcionar a los niveles de administración del proceso auditor, calidad profesional y confianza sobre el trabajo que se ejecuta y sus resultados.
- Velar porque los integrantes del equipo de auditoría tengan claro entendimiento de los objetivos y del plan de auditoría.
- Vigilar que el proceso auditor se desarrolle de manera adecuada por parte de cada uno de los integrantes del equipo de auditoría, lo cual implica el cumplimiento de normas de auditoría gubernamental, código de ética del Auditor Gubernamental y demás disposiciones.
- Coordinar el uso eficiente, efectivo y económico de los recursos puestos a disposición de cada proyecto de auditoría.
- Verificar el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y de cada evaluación específica, mediante la utilización de técnicas, herramientas y procedimientos establecidos.
- Promover la madurez de juicio, capacitación y habilidad profesional de los integrantes del equipo de auditoría.
- Evaluar la calidad, competencia, pertinencia y relevancia de las evidencias que respaldan la opinión y conceptos.
- Verificar que los hallazgos se determinen, evalúen y validen en forma adecuada.

#### **7.4.2.2 Evidencia de la supervisión**

La función del responsable de supervisión debe estar debidamente documentada. La evidencia del trabajo efectuado permite que la función, en cada nivel de administración del proceso, asuma la responsabilidad que le corresponde.

La evidencia de supervisión permite verificar:

- La oportunidad con que ésta se desarrolló y el aporte dado a la auditoría.
- El aporte a la adecuada administración de los recursos de la auditoría.
- El tiempo destinado a cada equipo de auditoría.



- El esfuerzo hecho en cumplimiento de los objetivos de la auditoría y el desarrollo profesional de los auditores.

Esta función se debe evidenciar en los papeles de trabajo elaborados por los auditores, en los cuales se debe reflejar el aporte de la coordinación y supervisión, la oportunidad de sus intervenciones y el seguimiento al desarrollo del proceso. Además de las evidencias que se elaboran en la función de supervisión por parte del encargado, éste debe validar, garantizar la calidad y aprobar los siguientes documentos:

- Memorando de Planeación.
- Programas de Auditoría.
- Cuestionarios y documentos preparados por los auditores para evaluar la estructura del control interno, la calificación de riesgos y los resultados de la evaluación.
- Papeles de trabajo elaborados u obtenidos por el auditor para el examen de las áreas de auditoría.
- Informe Preliminar.

#### **7.4.2.3 Control en la etapa de Planeación**

Los encargados de esta función deben orientar su trabajo a identificar componentes importantes, riesgos y enfoque del examen. La tarea quedará evidenciada en el Memorando de Planeación.

- **Los propósitos de los controles en esta etapa son:**

- Posibilitar una planificación técnica y objetiva de la auditoría, con el fin de desarrollar el examen de manera efectiva, eficiente y económica.
- Garantizar que los integrantes del equipo de trabajo conozcan y comprendan plenamente los objetivos y alcance de la auditoría.

- **Procedimientos de Control en la etapa de Planeación**

- Preparar y presentar el programa de control según el caso, de cada uno de los procesos de auditoría a su cargo.
- Comprobar que el proceso de auditoría esté dirigido al logro de los objetivos del Memorando de Encargo.
- Aprobar el Programa de Trabajo presentado para la etapa de Planeación.

# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Revisar antes de la visita previa para la evaluación preliminar del Sistema de Control Interno, la agenda de los puntos a tratar con los funcionarios con quienes se tienen previstas las entrevistas.
- En la Evaluación Preliminar del sistema de control interno, participar en la visita previa y en las entrevistas con las autoridades y funcionarios responsables.
- Evaluar la verificación realizada por el equipo auditor al último avance reportado por la Entidad del Plan de Mejoramiento vigente y hacer las recomendaciones pertinentes.
- Participar y constatar que las actividades programadas se hayan distribuido en forma equitativa y razonable entre los integrantes del equipo de trabajo.
- Analizar con el Equipo Auditor, el alcance y los objetivos específicos de la auditoría y asesorarlo en relación con la estrategia y los enfoques del trabajo a realizar.
- Analizar y aprobar el Cronograma de Trabajo de la auditoría, teniendo en cuenta los resultados de la evaluación preliminar del Sistema de Control Interno de la Entidad.
- Verificar que los requerimientos del personal, materiales, tecnológicos y financieros sean los adecuados para cumplir los objetivos de la auditoría.
- Aprobar el Memorando de Planeación presentado por el equipo auditor.
- Aprobar los Programas de Auditoría.
- Orientar, asesorar, dirigir, evaluar y controlar el desarrollo del proceso de auditoría y proponer las acciones correctivas pertinentes, dejando evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo del auditor y en la planilla de control de las recomendaciones a cada auditor.
- Mantener informado al Responsable del avance del proceso auditor y de las situaciones relevantes presentadas.

#### 7.4.2.4 Control en la etapa de Ejecución

Los encargados de esta función (Supervisores) deben guiar y asesorar a los auditores.

La planificación adecuada de las visitas, el interés que se ponga en el trabajo de los auditores y la canalización de sus sugerencias son acciones que ayudan a optimizar el uso de los recursos de la auditoría y el logro de los objetivos.

Los propósitos del control en esta etapa son:

- Velar por el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.
- Propender por el uso adecuado de los recursos asignados a la auditoría.
- Evaluar la cantidad, calidad, pertinencia y relevancia de las pruebas de auditoría registradas en los papeles de trabajo, para que respalden de manera adecuada las opiniones y hallazgos de auditoría.
- Promover una adecuada y permanente comunicación entre los auditores y los funcionarios de la Entidad, desde el inicio hasta la finalización del proceso de la auditoría.



- **Procedimientos de control en la etapa de Ejecución**

- Analizar conjuntamente con el equipo auditor, la validación de los resultados preliminares de la evaluación del sistema de control interno.
- Determinar si los procedimientos de auditoría contenidos en los programas respectivos permiten cumplir los objetivos del examen del área de auditoría; sugerir las modificaciones que fueren necesarias.
- Evaluar la adecuada relación entre objetivos, criterios, fuentes y procedimientos de los programas de auditoría.
- Proponer modificaciones al alcance del examen cuando los resultados de las pruebas de cumplimiento y sustantivas así lo requieran.
- Evaluar periódicamente con el equipo auditor el avance del trabajo en relación con la programación y cronograma de actividades.
- Constatar el cumplimiento del programa de auditoría a través de la revisión de los respectivos papeles de trabajo y los resultados obtenidos.
- Verificar que los hallazgos de auditoría se encuentren debidamente soportados, sustentados y determinados.
- Garantizar los procedimientos para el traslado oportuno de los hallazgos a las autoridades.
- Analizar periódicamente la calidad de la evidencia contenida en los papeles de trabajo y determinar si reúnen los requisitos formales y de fondo necesarios para respaldar la opinión.
- Verificar la correcta referenciación de los papeles de trabajo.
- Aprobar los procedimientos de auditoría no contemplados en la programación inicial y determinar las causas para no aplicar otros que se hayan programado. En este último caso, evaluar su incidencia dentro del examen.
- Sugerir y aprobar procedimientos alternativos de auditoría cuando no sea posible ejecutar las pruebas consideradas claves para el examen.
- Orientar, asesorar, dirigir, evaluar y controlar el desarrollo del proceso auditor y proponer acciones correctivas pertinentes, dejando evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo del auditor y en la planilla de control de las recomendaciones a cada auditor.

#### **7.4.2.5 Control en la etapa de Informe**

En esta última etapa del proceso de auditoría, la participación de quien realiza las funciones de control debe garantizar la adecuada y oportuna comunicación de los resultados del proceso de auditoría.

Su acción se centra en coordinar la recopilación de información relevante de las etapas de planeación y ejecución y asegurar que el informe de auditoría contenga los aspectos suficientes y relevantes del trabajo realizado.



Los propósitos del control en esta etapa son, entre otros:

- Garantizar que los auditores comuniquen de manera acertada y clara los resultados del proceso de auditoría.
- Garantizar que la administración de la Entidad auditada conozca oportunamente los resultados de la auditoría y emprenda las correspondientes acciones de mejoramiento.
- Garantizar el oportuno traslado de los hallazgos a las autoridades competentes.

- **Procedimientos de control en la etapa de Informe**

- Verificar que el informe incluya los aspectos de importancia resultantes del examen y analizar la necesidad de incluir el estado de las acciones correctivas realizadas por la administración de la Entidad, con base en los resultados comunicados por los auditores en el transcurso de la auditoría.
- Verificar que el Informe Preliminar esté respaldado adecuadamente con papeles de trabajo.
- Responder, solidariamente con el equipo auditor, por la inclusión en el informe de los hallazgos significativos.
- Evaluar la coherencia y cohesión entre los hallazgos, opiniones y conceptos.
- Evaluar la calidad de la evidencia que soporta el hallazgo, y en especial aquella que sustente responsabilidades, así como los hechos sobre los que existan discrepancias con la administración de la Entidad.
- Garantizar que de existir hechos subsecuentes al corte del periodo evaluado que impacten la gestión institucional, se revelen en el informe de acuerdo con su importancia relativa.
- Verificar que los comentarios sean redactados en forma constructiva, con claridad, veracidad y objetividad.
- Comprobar que se adjunten al informe únicamente los anexos indispensables.
- Verificar que las cifras que se presenten en la información financiera complementaria del informe sean consistentes con las expresadas en los comentarios respectivos.
- Verificar que las cifras presentadas en el informe no contengan errores aritméticos ni de cálculo.
- Comprobar que cuando se de trasladado a un hallazgo fiscal, penal, disciplinario o con otras incidencias, se revele en el informe su connotación.
- Analizar la pertinencia de incluir dentro del informe las objeciones planteadas por la Entidad respecto de los hallazgos formulados por el equipo auditor.
- Revisar con el equipo auditor el Informe Preliminar y sugerir las correcciones y los comentarios a que haya lugar.
- Dejar evidencia del control con la firma en los papeles de trabajo y en la planilla de control de las recomendaciones a cada auditor.



### 7.4.3 Evaluación del Desempeño del Personal de Auditoría

Para apoyar la evaluación del desempeño de los funcionarios vinculados al proceso auditor, se debe presentar por parte del encargado de la función de la supervisión con participación del jefe de equipo y aprobación de la Coordinación, un resumen que contenga como mínimo los siguientes atributos:

- Las aptitudes técnicas demostradas.
- Pericia en la elaboración y organización de papeles de trabajo.
- Oportunidad y disposición para ejercer el trabajo encomendado.
- Disposición a compartir sus conocimientos.
- Relaciones con los miembros de la Entidad.
- Relaciones con los miembros del equipo.
- Criterio y creatividad.
- Puntualidad.
- Destreza para comunicarse en forma verbal y escrita.

La valoración se puede considerar teniendo las siguientes variables:

MB = Muy buena; B = Bueno; R = Regular; D = Deficiente.

En cada uno de estos elementos se pueden incorporar varios componentes que lo integren y determinar una valoración que establezca niveles de excelencia, a fin que facilite su ponderación apropiada y pueda ser utilizada en la evaluación del desempeño.

### 7.4.6 Control de Calidad Independiente

Constituye un proceso periódico, sistemático, objetivo y profesional mediante el cual una unidad orgánica, equipo especial o persona independiente de quien ejecuta una auditoría específica, evalúa si ésta ha sido realizada de acuerdo con los requisitos técnicos legales y estándares de calidad establecidos en las Normas de Auditoría Gubernamental, Guías Operativas y documentos complementarios respectivos, que regulan su desarrollo, con el propósito de emitir una opinión respecto a su cumplimiento, o en su defecto, sugerir a los Instancias de Control correspondientes según el caso, la adopción de acciones correctivas.

- **Objetivos del control de calidad independiente**

Los principales objetivos del control de calidad de toda auditoría son:

- Evaluar la calidad, desempeño, entendimiento del plan y objetivos de auditoría y objetividad profesional del personal que realiza labores de auditoría, de manera de optimizar el uso del tiempo mediante la dirección eficaz.





- Establecer si se han observado las normas aplicables al ejercicio de las auditorías y los requisitos técnicos de calidad establecidos para la planificación, ejecución, informe y seguimiento de las auditorías, así como para la elaboración del informe de auditoría.
- Verificar que los auditores han determinado y evaluado correctamente la aplicación de las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales y otras regulaciones pertinentes, que constituyen los criterios de auditoría.
- Propiciar el desarrollo profesional del personal que realiza labores de auditoría, mediante la identificación de deficiencias o errores en la ejecución de auditorías específicas y la formulación de recomendaciones para la adopción de acciones correctivas.
- Coordinar el uso eficiente, efectivo y económico de los recursos puestos a disposición para cada trabajo de auditoría.
- Evaluar la calidad, competencia, pertinencia y relevancia de las evidencias que respaldan la opinión.
- Verificar que los hallazgos se determinen, evalúen y validen en forma adecuada.
- Proporcionar a los niveles de administración del proceso auditor, confianza sobre el trabajo que se ejecuta y sus resultados.
- Garantizar la adecuada imagen externa de las Instancias de Control, a través de la prestación de un servicio de auditoría apropiado y útil a las Entidades sujetas a su control.

El control de calidad no se debe limitar únicamente a las labores realizadas directamente por el equipo auditor. Este control se podrá extender al trabajo que realizan otras unidades administrativas de asesoría y apoyo que tienen relación con las funciones que le corresponde ejecutar a los auditores gubernamentales.

Un sistema de control de calidad abarca todas las fases del proceso de auditoría y sus elementos de soporte de información y apoyo administrativo, comprendiendo el establecimiento de políticas y disposiciones para el funcionamiento de regulaciones e instrucciones técnicas escritas que orienten la realización de la auditoría, así como controles relativos a la adecuada selección, entrenamiento y designación de los auditores, el cumplimiento de los requisitos profesionales y personales de los mismos, la eficiencia de la dirección, supervisión, coordinación y evaluación de los equipos de trabajo, la debida elaboración de los informes y el uso de las herramientas y formularios de auditoría, entre otros.



## **Capítulo 8 – Sistemas de Información**

### **8.1 INTRODUCCIÓN**

Un Sistema de Control y Evaluación Gubernamental efectivo y eficiente requiere de diversas informaciones que se encuentren a disposición de las Instancias de Control que conforman el sistema.

Para que tales informaciones estén disponibles, resulta necesario establecer sistemas y canales de información adecuados que preferentemente, sean procesados en una unidad específica que coloque posteriormente la información obtenida a disposición de las Instancias de Control que accederán a ella, en función a los niveles de acceso que sean establecidos según la necesidad y rango de cada instancia.

Sin que sea el propósito limitar el tipo de informaciones necesarias, en el presente capítulo se hace referencia a los siguientes tres sistemas, los cuales será necesario establecer a fin de contar con informes precisos y oportunos, que contribuyan al Control y Evaluación Gubernamental:

- Sistema de Información del Plan Nacional de Auditoría
- Sistema de Información de la Evaluación del Sistema de Control Interno
- Sistema de Información del Seguimiento al Plan de Mejoramiento



## **8.2 SISTEMA DE INFORMACION DEL PLAN NACIONAL DE AUDITORÍA**

En el capítulo 4 del presente Manual se ha indicado la necesidad de elaborar un Plan Nacional de Auditoría, que considere o consolide los planes de auditoría establecidos por cada instancia de auditores componentes del Sistema de control y evaluación gubernamental.

El proceso de elaboración de dicho plan se inicia con los planes de las Auditorías Internas Institucionales, que posteriormente son remitidos a la Auditoría General del Poder Ejecutivo –por las instituciones bajo su supervisión- y que luego de un proceso de consolidación, pasará el informe consolidado sobre los planes, incluyendo su propio plan anual, a la Contraloría General de la República.

La CGR utilizará como insumo tales informaciones al momento de elaborar sus propios planes anuales, complementando los planes de revisiones de AII y AGPE en la medida que lo estime conveniente.

Se ha indicado además que los planes de auditoría pueden sufrir modificaciones durante el periodo de su vigencia.

Como resultado de los planes elaborados en cada instancia, y de los ajustes incorporados posteriormente, se deberá conformar finalmente el Plan Nacional de Auditoría.

El esquema de información y sistemas a ser utilizados, así como los plazos respectivos, deberán ser definidos e implantados apropiadamente a fin de contar con un producto que resulte confiable para su utilización por la CGR en su función de control gubernamental.



### **8.3 SISTEMA DE INFORMACIÓN DE LA EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

En el capítulo 5 del presente Manual, referido al Proceso de la Auditoría Gubernamental se ha indicado la necesidad que los auditores evalúen los sistemas de control interno vigente en las instituciones, a efectos de definir sus enfoques de auditoría y además informar sobre los resultados de su evaluación a las autoridades respectivas, propendiendo al mejoramiento continuo de los sistemas de control.

Se ha señalado también que las Auditorías Internas Institucionales son los responsables primarios por tales evaluaciones de los sistemas de control interno, y que sus resultados deben ser también informados a las otras Instancias de Control para conocimiento y utilización en la medida que lo consideren conveniente, para sus planes de auditoría.

Con el inicio del proceso de implantación del Modelo Estándar de Control Interno del Paraguay – MECIP- se presenta además la necesidad de una evaluación permanente del grado de implementación de tal modelo, con el fin de ejercer las acciones correctivas de modo oportuno.

Una información sumamente importante para el control gubernamental será la referida a los niveles de confiabilidad de los sistemas de control interno vigente en las Entidades, así como a los grados de implantación del MECIP.

Para consolidar dicha información deberán definirse una metodología y sistemas a ser utilizados, así como los plazos respectivos, que permitan contar con un producto que resulte confiable y oportuno.



#### **8.4 SISTEMA DE INFORMACIÓN DEL SEGUIMIENTO AL PLAN DE MEJORAMIENTO**

En el capítulo 6 del presente Manual, referido al Proceso de Seguimiento al Plan de Mejoramiento se ha indicado la necesidad que los auditores evalúen el grado de cumplimiento de tales planes por parte de las Entidades.

Se ha señalado también que las Auditorías Internas Institucionales son los responsables primarios por tales evaluaciones, y que sus resultados deben ser también informados a las otras Instancias de Control para conocimiento y utilización en la medida que lo consideren conveniente, para sus planes de auditoría.

Una información relevante para el control gubernamental será la referida a los niveles de implantación de los planes de mejoramiento por parte de las Entidades, con calificaciones o indicadores específicos.

Para consolidar dicha información deberán definirse una metodología y sistemas a ser utilizados, así como los plazos respectivos, que permitan contar con un producto que resulte confiable y oportuno.



# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

## Capítulo 9 – Glosario

### Introducción

El presente Glosario incluye conceptos de los términos técnicos usualmente utilizados en el ámbito de la Auditoría Gubernamental y que se mencionan en el presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, con el objeto de unificar y estandarizar el uso de los mismos, en el trabajo de las tres Instancias de Control que componen el Sistema de Control y Evaluación Gubernamental, tal como se señala en la Ley 1.535/99 “De Administración Financiera del Estado” a saber: la Contraloría General de la República – CGR, la Auditoría General del Poder Ejecutivo - AGPE y las Auditorías Internas Institucionales – AII.

El contenido del Glosario debería ser ampliado en la medida que se identifiquen términos que sean de uso cotidiano en la función de Auditoría Gubernamental y que no se hallen incluidos en la lista actual.

## GLOSARIO DE TÉRMINOS

**Abstención de opinión:** Una abstención de opinión, declara que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros. Esta opinión es necesaria cuando el auditor ha realizado una auditoría insuficiente en alcance para poder formarse una opinión sobre los estados financieros. La abstención de opinión no se debe expresar cuando el auditor cree que en base a su auditoría, existen desviaciones importantes a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

**Actividades de control:** Se refieren a las acciones que realizan la gerencia y otro personal de la Entidad para cumplir diariamente con las funciones asignadas. Son importantes porque, en sí mismas, implican la forma correcta de hacer las cosas, así como también porque el dictado de políticas y procedimientos y la evaluación de su cumplimiento, constituyen el medio más idóneo para asegurar el logro de objetivos de la Entidad.

**Actos ilegales:** Los actos ilegales se refieren a infracciones a las leyes o reglamentos gubernamentales cometidas por las Entidades. Los actos ilegales son atribuibles a la Entidad, cuyos estados financieros son objeto de auditoría, o actos cometidos por la gerencia o los empleados que la representen. Tales actos intencionales pueden involucrar la manipulación, la falsificación o la modificación de los registros o documentos, el no indebido de activos, la eliminación u omisión de los efectos de las transacciones en los registros o documentos, el registro de transacciones sin sustancia o la aplicación errónea de normas contables.

**Alcance de auditoría:** El término alcance de auditoría se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias para alcanzar el objetivo del examen.

**Alcance:** Implica la selección de aquellas áreas o asuntos que serán revisados a profundidad en la etapa de ejecución. Esta decisión debe ser efectuada teniendo en cuenta la materialidad, sensibilidad, riesgo, factibilidad y costo, así como la trascendencia de los posibles resultados a informar.

**Ambiente de Control Interno:** Se refiere al establecimiento de un entorno que estimule e influencie las tareas de las personas con respecto al control de sus actividades. Como el personal resulta ser la esencia de cualquier Entidad, sus atributos constituyen el motor que la conduce y la base sobre la que todo descansa. Los factores del ambiente interno de control son: integridad y valores éticos, asignación de autoridad y responsabilidad, estructura organizacional, política de administración de personal, responsabilidad, clima de confianza en el trabajo.

**Análisis de tendencias:** Un procedimiento analítico que implica el análisis de los cambios en el saldo de una cuenta o clase de transacción, ocurridos entre el período actual y el anterior o a través de varios períodos contables.



**Áreas generales de revisión** Son aquellos asuntos seleccionados en la auditoría. Tales áreas están referidas a: Protección y control de recursos públicos, Cumplimiento de leyes, normas y regulaciones aplicables, Economía y eficiencia, Procedimientos para medir e informar sobre la efectividad del programa o actividad, Evaluación del programa o actividad, Procesamiento y control del sistema de administración financiera y el sistema de información computarizada-SIC y Auditoría interna.

**Aseveración de exactitud:** Los detalles de los activos, los pasivos y las clases de transacciones se registran y se procesan correctamente y asimismo se informa con respecto a parte, fecha, descripción, cantidad y precio.

**Aseveración de existencia:** Un activo o pasivo existe en una fecha dada y una transacción o clase de transacción ocurrió durante el período cubierto por los estados financieros. En otro contexto, su sinónimo de validez.

**Aseveración de integridad:** No existen activos, pasivos o clases de transacciones sin registrar que requieran reconocerse en los estados financieros.

**Aseveración de presentación y revelación:** Se revela, clasifica y describe la información apropiada, de acuerdo con las políticas contables aceptadas y, si fueran aplicados los requisitos legales pertinentes.

**Aseveración de propiedad:** La Entidad tiene los derechos sobre los activos reflejados en los estados financieros y que los pasivos son obligaciones propias de ésta.

**Aseveración:** Cualquier declaración, o conjunto de declaraciones relacionadas tomadas en conjunto, expresadas como afirmación cierta por la Administración del ente examinado, como responsable de ella.

**Aseveraciones en los estados financieros:** Las representaciones de la administración contenidas en los estados financieros. Las aseveraciones generales, que son implícitas en los estados financieros, se refieren a los principios contables, a la presentación y revelación y la razonabilidad global de presentación de los estados en conjunto. Las aseveraciones de los estados financieros pueden clasificarse en los siguientes tipos: Integridad, Existencia, Exactitud, Valuación, Propiedad, Presentación y revelación.

**Auditor encargado:** Auditor que tiene la responsabilidad de dictaminar sobre los estados financieros de la Entidad cuando tales estados incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor del equipo.





**Auditor Gubernamental:** Persona que efectúa labores de auditoría gubernamental, sea que preste servicios en la Contraloría General de la República, la Auditoría General del Poder Ejecutivo o las Unidades de Auditoría Interna Institucionales.

**Auditoría Interna:** Medio funcional que permite a los directivos de una Entidad recibir de fuentes internas la seguridad de que los procesos de que son responsables funcionan de modo tal que queden reducidas al mínimo las probabilidades de que se produzcan fraudes, errores o prácticas ineficientes y antieconómicas. Tiene muchas de las características de la auditoría externa pero puede, correctamente, cumplir instrucciones del nivel de dirección a que informa.

**Auditoría de Gestión:** Una auditoría de la economía, eficiencia y eficacia con que la Entidad fiscalizada utiliza sus recursos para el desempeño de sus cometidos.

**Carta de representación:** Documento mediante el cual el nivel competente de la Entidad examinada reconoce haber puesto a disposición del auditor toda la información requerida, así como cualquier hecho significativo ocurrido durante el período bajo examen. Si se ha examinado varias áreas de la Entidad, deberá recabarse varias cartas de representación.

**Causa:** Representa la razón básica (o las razones) por la cual ocurrió la condición, o también el motivo del incumplimiento del criterio o norma. La simple expresión en el informe de que el problema existe, porque alguien no cumplió apropiadamente con las normas, es insuficiente para convencer al usuario del informe.

**Certeza de auditoría:** El nivel de satisfacción que el auditor posee con respecto a la confiabilidad de una aseveración hecha por una parte para el uso de otras partes. La satisfacción del auditor se deriva de dos fuentes: la efectividad del control interno para prevenir o detectar errores e irregularidades significativas en las aseveraciones de los estados financieros, la evidencia persuasiva de auditoría (obtenida de los procedimientos de auditoría) con respecto a si las aseveraciones de los estados financieros carecen de errores e irregularidades significativos.

**Conclusiones:** Son juicios del auditor, de carácter profesional, basados en las observaciones formuladas como resultado del examen. Estarán referidas a la evaluación de la gestión en la Entidad examinada, en cuanto al logro de las metas y objetivos, utilización de los recursos públicos, en términos de eficiencia y economía y cumplimiento de la normativa legal.

**Condición:** Comprende la situación actual encontrada por el auditor al examinar un área, actividad u transacción. La condición, entendida como **lo que es**, refleja la manera en que el criterio está siendo logrado. Es importante que la condición haga referencia directa al criterio, en vista que su propósito es describir el comportamiento de la Entidad auditada en el logro de las metas expresadas como criterios.



**Confirmación:** Una respuesta, que usualmente es por escrito a una solicitud, que también usualmente es por escrito, que corrobora información contenida en los registros contables.

**Constitucional:** Aquello que es permitido o autorizado por la ley fundamental de un país.

**Control de calidad:** Conjunto de métodos y procedimientos implementados dentro del Sistema de Auditoría Gubernamental para obtener seguridad razonable que la auditoría llevada a cabo y el informe correspondiente cumplen con las Normas de Auditoría Gubernamental.

**Control interno financiero:** Comprende el plan de organización y los métodos, procedimientos y registros que tienen relación con la custodia de recursos, al igual que con la exactitud, confiabilidad y oportunidad en la presentación de información financiera, principalmente, los estados financieros de la Entidad.

**Control interno gerencial:** Comprende el plan de organización, política, procedimientos y prácticas utilizadas para administrar las operaciones en una Entidad y asegurar el cumplimiento de las metas establecidas, así como los sistemas para medir, presentar informes y monitorear la ejecución de los programas de auditoría.

**Control Interno:** Es un proceso continuo realizado por la dirección y gerencia y, el personal de la Entidad; para proporcionar seguridad razonable, respecto a sí están lográndose los objetivos de control interno siguientes: promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios que debe brindar cada Entidad pública; proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal; cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales; y, elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad.

**Controles:** Medios a través de los cuales la gerencia de una Entidad asegura que el sistema es efectivo y es manejado en armonía con eficiencia y economía, dentro del marco legal vigente.

**Criterios de auditoría:** Comprende la norma con la cual el auditor mide la condición. Es también la meta que la Entidad está tratando de alcanzar o representa la unidad de medida que permite la evaluación de la condición actual. Igualmente, se denomina criterio a la norma transgredida de carácter legal-operativo o de control que regula el accionar de la Entidad examinada.

**Diligencia Debida:** El elemento apropiado de cuidado y aptitud profesional que se espera aplique un auditor capacitado, habida cuenta de la complejidad de la tarea de auditoría, incluyendo la prestación de cuidadosa atención a la planeación, la acumulación y evaluación de las pruebas, la formación de opiniones y conclusiones, y la formulación de recomendaciones.

**Economía:** Consiste en reducir al mínimo el costo de los recursos utilizados para desempeñar una actividad a un nivel de calidad apropiado.



**Efectividad:** Se refiere al grado en el cual un programa o actividad gubernamental logra sus objetivos y metas u otros beneficios que pretendían alcanzarse, previstos en la legislación o fijados por otra autoridad.

**Efecto:** Constituye el resultado adverso o potencial que resulta de la condición encontrada. Generalmente, representa la pérdida en términos monetarios originada por el incumplimiento en el logro de la meta. La identificación del efecto es un factor importante al auditor, por cuanto le permite persuadir a la gerencia acerca de la necesidad de adoptar una acción correctiva oportuna para alcanzar el criterio o la meta.

**Eficacia:** La medida en que se logran los objetivos, y la relación entre los resultados pretendidos y los resultados reales de una actividad.

**Eficiencia:** Está referida a la relación existente entre los bienes o servicios producidos o entregados y los recursos utilizados para ese fin, en comparación con un estándar de desempeño establecido.

**Ejecución (Etapa):** Etapa de la auditoría focalizada, básicamente, en la obtención de evidencia suficiente y competente sobre los asuntos significativos incluidos en el plan de auditoría.

**Entidad Fiscalizada:** La organización, el programa, la actividad o la función sujetos a fiscalización por el Organismo de Control.

**Errores:** Equivocaciones involuntarias en los estados financieros, tales como equivocaciones matemáticas, o mecánicas en los registros y datos contables fundamentales, un descuido o mala interpretación de los datos o la aplicación errónea de las normas contables.

**Estratificación:** Proceso de dividir una población muestral en sub-poblaciones muestrales, cada una de las cuales es un grupo de unidades muestrales que tienen características similares (frecuentemente, un valor monetario).

**Estratificar la población:** Dividir la población, con el propósito de efectuar un muestreo, en segmentos que tengan características similares.

**Estructura de control interno:** Es el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección de una Entidad, para ofrecer seguridad razonable respecto a que están lográndose los objetivos del control interno.

**Estructura organizacional:** Proporciona el marco dentro de la cual se planean, ejecutan, controlan y supervisan sus actividades, a fin de lograr los objetivos u metas establecidos.



**Ética:** Está conformada por valores morales que permiten a la persona adoptar decisiones y tener un comportamiento correcto en las actividades que le corresponde cumplir en la Entidad.

**Evidencia de auditoría:** Se denomina evidencia al conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes que sustentan las conclusiones del auditor.

**Fundamental:** Un asunto adquiere carácter fundamental, es decir, tiene importancia suficiente más bien que relativa, cuando su repercusión en las cuentas es tan grande que las hace engañosas en su conjunto.

**Hallazgos de auditoría** En la auditoría financiera, se definen como asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión, deben comunicarse a la Entidad, ya que representan deficiencias importantes que podrían afectar en forma negativa, su capacidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme, de acuerdo con las aseveraciones efectuadas por la gerencia en los estados financieros. Los hallazgos de auditoría son también conocidos como condiciones reportables. Este concepto es utilizado también para describir el resultado de la comparación que se realiza entre un criterio y la situación actual encontrada durante el examen a un área, actividad u operación o circunstancias en las cuales el criterio fue aplicado. Un hallazgo de auditoría representa algo que el auditor ha encontrado durante su examen y comprende una reunión lógica de datos, así como la presentación objetiva de los hechos y otra información pertinente. Es toda información que a juicio del auditor, permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en forma significativa en la gestión de la Entidad auditada, tales como debilidades o deficiencias en los controles gerenciales o financieros y que, por lo tanto, merecen ser comunicados en el informe; siendo sus elementos: condición, criterio, causa y efecto.

**Hechos posteriores:** Los sucesos que ocurren después de la fecha del balance general que pueden proveer evidencia de auditoría sobre: las condiciones que existían a la fecha del balance general y que requieran ajuste en los estados financieros, tales como los estimados contables; las condiciones que surgieron después de la fecha del balance general y pueden requerir que se revelen para evitar que los estados financieros o cualquier otra información financiera que acompañe a los estados financieros presenten una imagen errónea pero que no requieren que se ajusten los montos expresados en los estados financieros.

**Importancia Relativa:** En la auditoría financiera, la información es material si su omisión o distorsión puede influir en las decisiones económicas de los usuarios que se apoyan en los estados financieros. La materialidad depende del tamaño de la partida o del error considerado en las particulares circunstancias de la omisión o distorsión. Por ello, la materialidad constituye una referencia o un punto de corte antes que una característica cualitativa principal para que la información pueda ser útil. Es también definida como la importancia relativa o significación que es inherente a un asunto, operación o transacción sujeta a examen, en función a su magnitud, importe, volumen u otra unidad de medida.



# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

**Incertidumbre** Asunto cuyos resultados o consecuencias dependen de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la Entidad pero que pueden afectar a los estados financieros.

**Indagación** Procurar obtener información apropiada de personas informadas dentro y fuera de la Entidad. En el contexto de las pruebas de los controles, esto representa solicitar información al personal informado de la Entidad, escuchar y considerar sus respuestas, hacer preguntas apropiadas de seguimiento y corroborar la información, según sea apropiado. Las indagaciones pueden ser formales o informales, por escrito u orales.

**Independencia:** Libertad del Organismo de Control, en lo que a auditorías se refiere, para actuar conforme a su mandato de fiscalización sin sujeción a directrices o interferencias externas de ninguna clase.

**Informe de auditoría modificado** Los informes de auditoría pueden modificarse mediante la emisión de: • Opinión con salvedades. • Abstención de opinión. • Opinión adversa, o. • Párrafo(s) que enfatizen o expliquen un asunto.

**Informe:** Opinión escrita y otras observaciones del auditor acerca de un conjunto de estados financieros como resultado de una auditoría financiera o de regularidad o de hechos puestos de manifiesto por el auditor al término de una auditoría operacional de gestión.

**Integridad** Constituye una calidad de la persona que mantiene principios morales sólidos y vive en un marco de valores.

**INTOSAI:** “Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores”.

**Limitación al alcance:** Las limitaciones al alcance del trabajo del auditor pueden ser impuestas a veces por la Entidad; por las circunstancias (por ejemplo, cuando la oportunidad de la designación del auditor es tal que éste no puede observar el conteo del inventario físico); o también cuando, en opinión del auditor, los registros contables de la Entidad son inadecuados o las condiciones no le permiten aplicar un procedimiento de auditoría que él considera necesario.

**Monitoreo:** Representa al proceso que evalúa la calidad del control interno en el tiempo y permite al sistema reaccionar en forma dinámica, cambiando cuando las circunstancias así lo requieran. Se orienta a la identificación de controles débiles, insuficientes o innecesarios y, promueve su reforzamiento. El monitoreo se lleva a cabo de tres formas: (a) durante la realización de actividades diarias en los distintos niveles de la Entidad; (b) de manera separada por personal que no es el responsable directo de la ejecución de las actividades, incluidas las de control; y, (c) mediante la combinación de ambas modalidades.



**Muestreo de auditoría:** Es la aplicación de un procedimiento sustantivo o de cumplimiento a menos del 100% de las partidas incluidas en el saldo de una cuenta o clase de transacciones, con el fin de obtener y evaluar evidencias sobre alguna característica de las partidas seleccionadas y extraer conclusiones sobre el conjunto de las partidas de dicho saldo de cuenta o clase de transacciones.

**Normas de Auditoría:** Las normas de auditoría proporcionan al auditor una orientación mínima que ayuda a determinar la amplitud de las medidas y de los procedimientos de fiscalización que deben aplicarse para cumplir el objetivo de la auditoría. Son los criterios o patrones con referencia a los cuales se evalúan los resultados de la auditoría.

**Normas de Procedimiento:** Marco general a que ha de referirse el auditor para cumplir sistemáticamente el objetivo de la auditoría, incluyendo la planeación y supervisión de ésta, la acumulación de pruebas adecuadas, pertinentes y razonables, y un estudio y evaluación apropiados de los controles internos.

**Normas Generales:** La preparación y la competencia, la independencia y objetividad necesarias, y la aplicación de la diligencia debida, que se exigirán al auditor a fin de cumpla de forma competente, eficiente y eficaz las tareas relacionadas con las normas de procedimiento y con las normas para la elaboración de informes.

**Normas para la Elaboración de Informes:** Marco general a que ha de referirse el auditor para informar sobre los resultados de la auditoría; comprenden orientaciones sobre la forma y el contenido del informe del auditor.

**Objetivo de la Auditoría:** Una declaración precisa de lo que pretende lograr la auditoría y/o de la pregunta a que ésta dará respuesta. Puede incluir cuestiones financieras, de regularidad u operativas.

**Obligación de Rendir Cuentas del Sector Público (Control de las Cuentas Públicas):** La obligación que tienen las personas o Entidades - incluidas las empresas y corporaciones públicas - a las que se han confiado recursos públicos de asumir las responsabilidades de orden fiscal, gerencial y programático que se les han conferido; y de informar a quienes se las han conferido.

**Observación:** Esta referida a hechos o circunstancias significativos identificados durante el examen que pueden motivar oportunidades de mejoras. Si bien el resultado obtenido adquiere la denominación de hallazgo, para fines de presentación en el informe se convierte en observación.

**Opinión adversa:** La conclusión profesional de un auditor, que se expresa en el párrafo de opinión del informe de auditoría, que los estados financieros no presentan razonablemente la



situación financiera, los resultados de las operaciones o los flujos de efectivo, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otra base contable apropiada) y con los requisitos regulatorios para propósitos de emisión de informes, dentro del contexto de importancia relativa.

**Opinión con salvedad:** Una opinión emitida cuando el auditor llega a la conclusión que no puede emitir una opinión sin salvedad por las razones siguientes: • que los estados financieros no están presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados (u otro marco contable integral apropiado) y con los requisitos regulatorios para propósitos de emisión de informes, en algún aspecto importante, pero el efecto no es de tanta magnitud como para requerir una opinión adversa; o • que existe una limitación en el alcance de la auditoría de los estados financieros, pero la limitación no es tan significativa como para requerir una abstención de opinión.

**Opinión de auditoría:** El párrafo en el informe de auditoría que expresa la conclusión profesional sobre si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otra base contable apropiada).

**Opinión sin salvedad:** Una opinión sin salvedad se emite cuando el auditor ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría de que los estados financieros están razonablemente presentados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otra base contable apropiada), y los requisitos regulatorios para propósitos de emisión de informes, dentro del contexto de importancia relativa.

**Opinión:** Las conclusiones escritas de un auditor con respecto a un conjunto de cuentas como resultado de una auditoría financiera o de regularidad.

**Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI):** Organismo internacional independiente que tiene por objeto fomentar el intercambio de ideas y experiencias entre Entidades Fiscalizadoras Superiores en lo que se refiere a la fiscalización pública.

**Papeles de trabajo:** Registro de la planificación, naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor; y los resultados y conclusiones extraídas de la evidencia obtenida. Los papeles de trabajo pueden estar constituidos por datos conservados en papel, película, soportes electrónicos u otros medios.

**Párrafo de énfasis:** El dictamen puede restringirse añadiendo un párrafo o párrafos de énfasis para destacar algún aspecto que afecte a los estados financieros y que se describe más detalladamente en una nota a los estados financieros. Este párrafo o párrafos no afectan la opinión



del auditor. Un párrafo de énfasis también puede utilizarse para informar sobre asuntos que no afectan a los estados financieros.

**Pertinentes:** Información que es pertinente en relación con los objetivos de la auditoría.

**Plan de revisión estratégica:** Acciones limitadas de evaluación durante la fase de Planificación, tendientes a determinar el alcance del examen así como su sometimiento a auditoría.

**Planeación:** Consiste en definir los objetivos, trazar políticas y determinar la naturaleza, el alcance, la extensión y el calendario de aplicación de los procedimientos y de las comprobaciones necesarias para el logro de los objetivos.

**Planificación:** Fase de la auditoría durante la cual el auditor se aboca a la identificación de que examinar, como, cuando y con que recursos, así como la determinación del enfoque de la auditoría, objetivos, criterios y estrategia. También se le denomina Planeamiento.

**Población muestral:** Conjunto completo o universo de información del cual el auditor examina una porción o muestra con el fin de extraer una conclusión.

**Política:** El mandato de la gerencia sobre lo que ha de hacerse para poner en vigor el control. Una política constituye la base de los procedimientos para su implementación.

**Políticas Contables:** Los principios, bases, normas, reglas y procedimientos adoptados por la gerencia al preparar y presentar los estados financieros.

**Postulados:** Supuestos básicos, premisas coherentes y principios lógicos que representan el marco general de referencia para la elaboración de normas de auditoría.

**Procedimientos analíticos:** La aplicación de comparaciones, cálculos, indagaciones, inspecciones y observaciones para analizar y desarrollar las expectativas con respecto a relaciones entre los datos financieros y de operación para compararlos con los saldos de cuentas o clase de transacciones que se hayan registrado. Los procedimientos analíticos incluyen pruebas de razonabilidad, análisis de tendencias y análisis de relación.

**Procedimientos de Auditoría:** Comprobaciones, instrucciones y detalles incluidos en el programa de auditoría que han de llevarse a cabo sistemática y razonablemente.

**Procedimientos operativos:** Son los métodos utilizados por el personal de la Entidad para efectuar las actividades de acuerdo con las políticas establecidas. También son series cronológicas de acciones requeridas, guías para la acción que detallan la forma exacta en que deben realizarse ciertas actividades.





**Procedimientos sustantivos de auditoría:** Los procedimientos de auditoría, que incluyen los procedimientos analíticos y las pruebas de detalles que recopilan evidencia de auditoría con respecto a si las aseveraciones de los estados financieros carecen de errores e irregularidades significativos.

**Programa de auditoría:** Documento preparado por el jefe de equipo y el supervisor responsable donde se señalan las tareas específicas que deben ser cumplidas por el equipo de auditoría para llevar a cabo el examen, así como los responsables de su ejecución y los plazos fijados para cada actividad.

**Prueba de razonabilidad:** Un procedimiento analítico que involucra un cálculo que se utiliza para estimar un monto, tal como el saldo de una cuenta o transacción. El auditor desarrolla un modelo, computa una predicción del monto mediante el uso de los datos financieros y de operación pertinentes y compara la predicción con el monto registrado.

**Pruebas de Auditoría:** Información que constituye la base en que se sustentan las opiniones, conclusiones o informes del auditor o de el Organismo de Control.

**Pruebas de controles:** La aplicación de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad del diseño y la operación de aquellas actividades dentro de la estructura del proceso de control interno que constituyen la base de un enfoque basado en sistemas con respecto a uno o más de los objetivos de auditoría. Las pruebas de controles normalmente incluyen cierta combinación de indagación, observación y/o inspección de documentos y pueden incluir otras técnicas de auditoría que incluyan cálculos y comparación.

**Pruebas de detalle:** Las pruebas de detalle son la aplicación de uno o más de las técnicas de auditoría a las partidas o transacciones individuales que constituyen el saldo de una cuenta o clase de transacciones.

**Razonables:** Información que es económica en el sentido de que el costo de reunirla guarda razonable proporción con el resultado que el auditor o el Organismo de Control trata de lograr.

**Recomendaciones:** Constituyen las medidas sugeridas por el auditor a la administración de la Entidad examinada para la superación de las observaciones identificadas. Deben estar dirigidas a los funcionarios que tengan competencia para disponer su adopción y estar encaminadas a superar la condición y las causas de los problemas.

**Representaciones de la Administración:** Aseveraciones que la gerencia hace al auditor con respecto a asuntos relacionados con los estados financieros. Las representaciones de la gerencia deben ser escritas. El auditor usualmente incluye este documento en los papeles de trabajo como evidencia de tales representaciones.



**Responsabilidad (traducción del inglés accountability):** Se entiende como el deber de los funcionarios o empleados de rendir cuenta ante una autoridad superior y, ante el público, por los fondos o bienes del Estado a su cargo y/o por una misión u objetivo asignado y aceptado.

**Resultados, Conclusiones y Recomendaciones:** Los resultados o hechos puestos de manifiesto son las pruebas concretas reunidas por el auditor para cumplir los objetivos de la auditoría; las conclusiones son declaraciones deducidas por el auditor a partir de esos hechos; las recomendaciones son medidas sugeridas por el auditor atendiendo a los objetivos de la auditoría.

**Riesgo de auditoría:** El riesgo de que el auditor emita inadvertidamente una opinión de auditoría sin salvedad sobre estados financieros que contengan errores e irregularidades de importancia relativa.

**Riesgo de control:** El riesgo de que los controles internos no prevengan o detecten y corrijan oportunamente los errores e irregularidades significativas que puedan ocurrir.

**Riesgo de detección:** Es el riesgo que los procedimientos sustantivos de auditoría no detecten errores e irregularidades significativas.

**Riesgo inherente:** La posibilidad de que ocurran errores o irregularidades significativos, sin considerar el efecto del control interno.

**Sistema de contabilidad:** Consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar las transacciones de una Entidad, así como mantener el registro del activo y pasivo que le son relativos.

**Sistema de Control Administrativo:** Serie de acciones que es parte integral del sistema de control interno y que se refiere a los procedimientos administrativos necesarios para adoptar decisiones generales, alcanzar la máxima eficiencia económica y administrativa posible, y asegurar la aplicación de las políticas administrativas, se refieran o no a asuntos financieros.

**Sistema de Control:** Serie de acciones que se consideran que forma parte del sistema total de control interno y que se refiere a la realización de los fines contables de la Entidad. Esto incluye el cumplimiento de las políticas y de los procedimientos contables y financieros, la salvaguarda de los recursos de la Entidad y la preparación de informes financieros fiables.

**Sistema de información computarizado (SIC):** Ambiente en el cual, para el procesamiento que hace la Entidad de la información financiera que tiene importancia para la auditoría, interviene un computador, cualquiera que sea su tipo o tamaño y sea operado por la Entidad o por terceros.



**Sistema:** Cualquier conjunto cohesionado de elementos que están dinámicamente relacionados para lograr un propósito determinado.

**Sistemas Financieros:** Procedimientos para preparar, registrar y comunicar información fiable acerca de las operaciones financieras.

**Supervisión:** Requisito esencial de la fiscalización, que entraña un liderazgo, una dirección y un control correctos en todas las etapas a fin de asegurar una trabazón competente y eficaz entre las actividades, los procedimientos y las comprobaciones que se efectúen y los propósitos que se persiguen.

**Técnicas de auditoría:** Los mecanismos mediante los cuales los auditores recopilan la evidencia de auditoría. Las técnicas de auditoría son ocular, verbal, física, documental e inspección física.

**Validación:** La determinación de lo correcto de los datos finales registrados en un sistema, con respecto a las necesidades de los usuarios y/o requisitos predeterminados.



## **Capítulo 10 – Guía de Implementación – Modelos, Procedimientos y Formatos**

### **INTRODUCCIÓN**

En el presente capítulo se incluyen guías de implementación, modelos y formatos así como posibles procedimientos Auditoría relacionados con el Proceso Auditor que se desarrolla en el Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay.

El objetivo perseguido con la inclusión de tales guías ha sido esencialmente el de ayudar con la implantación de las normas y metodología de trabajo establecidas en el presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, reconociéndose que en su aplicación deberá primar siempre el criterio del profesional auditor, que en definitiva será el que determine las informaciones y consideraciones que deberán incluirse en cada caso que se plantee durante la ejecución de su labor, así como los formatos o modelos que mejor se adapten a las circunstancias. Por lo tanto, se espera que como fruto de las experiencias de los Auditores Gubernamentales se logren recomendaciones para mejorar y complementar los modelos, formatos y posibles procedimientos de auditoría incluidos en el presente Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, que deben tomarse como una guía de orientación inicial y/o punto de partida, en un proceso de mejora continua.

En ese sentido, cabe señalar que estas guías y modelos, no representan en ningún modo una limitante a otros modelos, formatos y posibles procedimientos que cada Instancia considere incorporar a fin de cubrir sus necesidades específicas. Se recomienda que ellas sean actualizadas y complementadas por cada Instancia de Control Gubernamental, de acuerdo con sus propias necesidades y experiencias.

Las guías, modelos y formatos corresponden a:

- Plan Anual de Auditoría
  - Formato estándar de Plan Anual de Auditoría
- Encargo de Auditoría
  - Modelo estándar de Encargo de Auditoría
- Memorando de Planificación
  - Modelo estándar de Memorando de Planificación
- Guías para la elaboración de Programas de Auditoría
  - Formato estándar de Programa de Trabajo
  - Posibles procedimientos de Auditoría de Estados Financieros



PROGRAMA  
**UMBRA  
L**  
PARAGUAY  
*Una Causa Nacional*



# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Posibles procedimientos de Auditoría de Gestión
    - ✓ Visión Sistémica
    - ✓ Evaluación de la Gestión con Indicadores
  - Posibles procedimientos de Auditoría de Cumplimiento
  - Posibles procedimientos de Auditoría de Obras Públicas
- Informes
- Modelo de Informe de Auditoría Financiera
  - Modelo de Informe de Auditoría
- Evaluación del Sistema de Control Interno - MECIP



# Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay