
Curso de
Auditoría Operativa

Contract No. LAC-0658-C-00-9021-00
AID Project No. 598-0658

Price Waterhouse



Curso de Auditoría Operativa

Price Waterhouse



Curso de Auditoría Operativa

Curso de Auditoría Operativa

Instrucciones generales

Aspectos introductorios

Técnicas de auditoría

Normas Técnicas

El proceso de la auditoría

Decisión y criterios de ejecución

Revisión preliminar

Evaluación del control interno

Examen profundo de áreas críticas

Comunicación de resultados

Guías de control de calidad en la auditoría gubernamental

Instrucciones para preparar el informe de supervisión

Exámenes parciales

Fundamentos de Auditoría

Manual de Procedimientos

Caso de Estudio: CORPET, S.A.

Caso de Estudio: COA

Price Waterhouse



Curso de Auditoría Operativa

Price Waterhouse





Instrucciones Generales

El curso de auditoría Operativa ha sido diseñado para satisfacer las necesidades de capacitación y entrenamiento de los funcionarios que prestan sus servicios en los Instituciones Superiores de Auditoría (ISA) en las unidades de Auditoría Interna (UAI) de las entidades públicas y en las firmas de Contadores Públicos que ofrecen los servicios de auditoría a las instituciones del Estado.

El diseño y contenido del curso esta basado en una amplia experiencia adquirida por Price Waterhouse en varios países de América Latina y esta orientado a satisfacer las necesidades de las importantes funciones de auditoría en el sector público de la región.

La información que de manera detallada se presenta a continuación constituye una guía para los participantes y para los instructores durante la ejecución del entrenamiento y desarrollo profesional. En el curso predominan los aspectos de orden práctico, mediante la ejecución simulada del proceso completo de la auditoría operativa, iniciándola con la definición de los estándares de ejecución y llegando a la preparación del informe de auditoría operativa y su presentación a los niveles directivos de la entidad pública auditada.

I. OBJETIVOS DEL CURSO

A. General

Desarrollar y fortalecer la capacidad técnica de los participantes para el mejor cumplimiento de las labores de auditoría y control, dirigidas a evaluar la eficiencia, la efectividad y la economía de las actividades técnicas u operativas, administrativas y financieras desarrolladas por las entidades que conforman la administración pública de cada país.

B. Específicos

Al finalizar el curso de auditoría operativa los participantes estarán en capacidad de:

- Aplicar la metodología definida para ejecutar la auditoría operativa en los estudios programados o solicitados, en el ejercicio de las funciones de control de cada organismo, de acuerdo con los criterios técnicos y normativos aplicables en el sector público de cada país.
- Administrar las auditorías planificadas y programadas, mediante la implantación de criterios o estándares de control de calidad durante su proceso de ejecución.

- Elaborar planes, programas, reportes e informes de auditoría en forma efectiva, respecto de los estudios iniciados, de manera tal que se enfoquen las áreas significativas de las actividades realizadas en el sector público de cada país.
- Entrenar a los auditores en las actividades de campo, mediante la integración de equipos de auditoría modelo, y el desarrollo simulado de un caso de estudio durante la ejecución del curso.
- Emplear en el ejercicio de sus funciones los procedimientos básicos de supervisión, como uno de los elementos del control de la calidad durante la ejecución de la auditoría.

II. QUIENES DEBEN PARTICIPAR EN EL CURSO

El curso está dirigido a los profesionales activos en el ejercicio de estudios con el enfoque operativo, de las instituciones responsable de las funciones de auditoría, principalmente los siguientes:

- Funcionarios encargados de la dirección de las actividades de auditoría.
- Supervisores de auditoría, responsables técnicos de la dirección de los estudios y de informar a los niveles directivos de la institución de auditoría sobre el avance y las dificultades encontradas en la ejecución de los exámenes.
- Auditores y otros profesionales que realizan las funciones de encargados de los equipos de auditoría o que participan como auditores especialistas en trabajos específicos.

III. CONTENIDOS IMPORTANTES DEL CURSO

Durante la ejecución del curso se exponen, desarrollan y discuten principalmente los siguientes módulos, que contienen varios temas relacionados:

- Consideraciones generales sobre la ubicación de las actividades de auditoría en la administración pública y la filosofía, el enfoque y la dirección de las acciones de auditoría operativa.
- Las principales técnicas de auditoría aplicables en el ejercicio de la auditoría operativa y la necesidad de desarrollarlas con mayor amplitud para una mejor orientación de las actividades de los profesionales.
- El proceso de la auditoría en general y la metodología a utilizar en la auditoría operativa, de manera particular.
- La normatividad técnica vigente en el país y la emitida por los organismos regionales e internacionales que se considere aplicable en la auditoría operativa.

- Las actividades de supervisión ejecutadas durante la auditoría operativa, orientadas a una participación directa en las etapas de planificación, estudio detallado y comunicación de resultados. Se propiciará la definición y futura aplicación de los estándares mínimos para los auditores supervisores y la preparación informes técnicos periódicos para uso gerencial.
- El desarrollo analítico de cada una de las fases del proceso de la auditoría operativa, mediante el estudio y análisis de los documentos técnicos y el desarrollo de uno de los casos prácticos disponibles, que comprenderá las siguientes fases:
 1. Decisión y estándares de ejecución (DEE)
 2. Revisión preliminar (RP)
 3. Evaluación de la estructura del control interno, planificación y programación específicas (EECI)
 4. Estudio profundo de áreas críticas (EPAC)
 5. Comunicación de resultados (COR)

Presentación de los criterios técnicos relacionados con el control de calidad a ser aplicado en el nivel institucional.

IV. METODOLOGIA PARA DESARROLLAR EL CURSO

En ejecución del curso se utilizarán varios recursos didácticos para desarrollar de manera eficiente el proceso de enseñanza-aprendizaje, principalmente los siguientes:

- Conferencias presentadas por instructores calificados, tanto en la parte académica como práctica, quienes exigirán de manera permanente la participación activa de los cursantes.
- Solución del caso de estudio presentado para cada una de las fases del proceso de la auditoría operativa y de manera individual por cada modulo del curso.
- Trabajo directo de los participantes dando soluciones a los casos de estudio, presentando preguntas sobre temas específicos, exponiendo los resultados sobre las lecturas técnicas asignadas y sobre los temas estudiados.
- Lecturas y trabajos a realizar fuera del horario del curso.
- Solución de aspectos específicos relacionados con el manejo de los equipos de trabajo, que son organizados de manera similar a una unidad modelo de auditoría y varios equipo de auditoría.

- Presentación simulada de procedimientos importantes que se cumplen en el proceso de la auditoría, discutidas con los grupos de profesionales que representan a la entidad auditada y a la unidad de auditoría que ejecuta el estudio. Todo esto con base en la normatividad, disposiciones y criterios técnicos vigentes para llevar a cabo las actividades.
- Solución de un caso de estudio completo, partiendo de la planificación de la auditoría hasta la presentación final de los resultados del trabajo, para conocimiento y aprobación del Jefe respectivo.
- Evaluaciones eventuales sobre los temas discutidos y las lecturas asignadas, así como las evaluaciones parciales obligatorias sobre los temas estudiados durante la ejecución del curso.
- Al finalizar se evaluará el contenido y orientación del curso, así como la calidad de los instructores, por los participantes con el propósito de mejorar y adaptar mayormente su contenido para los siguientes.

V. EVALUACION DE LOS CONOCIMIENTOS ADQUIRIDOS

Los participantes son evaluados de manera permanente durante la ejecución del curso, principalmente sobre los siguientes elementos:

Tipo de evaluación

- Participación en las discusiones (todas las que sean posibles)
- Evaluaciones sorpresivas (mínimo una vez al día)
- Evaluaciones parciales (tres durante el curso)
- Trabajos individuales (Asignados para cada día)
- Trabajos en grupos:
 1. Relatoría o exposición
 2. Documento escrito

VI. TIEMPO REQUERIDO PARA COMPLETAR EL CURSO

El evento está programado para ser ejecutado durante 120 horas didácticas efectivas en el salón de clase.

El curso requiere la dedicación exclusiva de los participantes para alcanzar los objetivos presentados. además, se necesitan alrededor de cuatro horas didácticas adicionales fuera del horario del curso, para revisar anticipadamente el contenido de los documentos técnicos y estar en condiciones de discutir su contenido en el salón de clase.

La programación del tiempo a utilizar en el salón de clase se presenta adjunta en el cronograma del curso.

VII. INFORMACION GENERAL

Instructores:

Gerentes con amplia experiencia en la auditoría realizada por los organismos superiores de auditoría de varios países de América Latina. Ver curriculum adjuntos.

Material didáctico:

- Material del curso sobre las áreas específicas de estudio, preparado por Price Waterhouse con base en la experiencia obtenida en varios países.
- Resumen de las normas de auditoría emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.
- Normativa legal y técnica aplicable en el país donde se realice el curso.
- Recopilación de la Revista Internacional de Auditoría Gubernamental, Tomos Nos. 1 y 2.
- Declaraciones sobre normas de auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos. (SAS 52 al 61)
- Caso de estudio a utilizar previo acuerdo con el usuario del servicio.

Lugar:

Apropiado para 24 participantes a definir en el país sede del curso.

Coordinación:

Disponer de un profesional que se encargue a tiempo parcial de los asuntos de orden administrativo del curso.



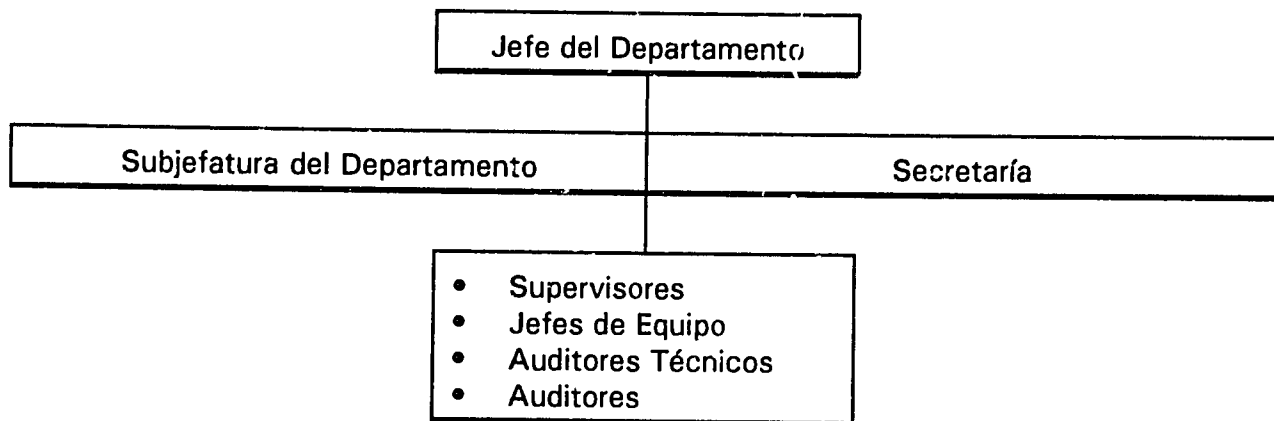
Instrucciones para el Caso Práctico

I. INSTRUCCIONES GENERALES Y HORARIO DEL CURSO

Revisarlas rápidamente en las generalidades y responder a las preguntas que se presenten.

II. CASO DE AUDITORIA OPERATIVA

Para la ejecución de la auditoría operativa, todos los participantes, incluidos los instructores, forman el Departamento de Auditoría de la ISA, que dispone de la siguiente estructura orgánica:



Durante el desarrollo de curso se mantendrá los niveles de jerárquicos indicados.

III. TRABAJOS A EJECUTAR

El desarrollo del caso plantea su ejecución en dos etapas diferentes:

A. Individual

Aplicable a las dos primeras fases de la auditoría operativa, en la cual cada participante preparará las asignaciones de trabajo de auditoría, solicitadas por los niveles de jefatura

B. Grupal

A ejecutarse desde la tercera fase del proceso de la auditoría operativa, a cuyo efecto se organizarán los equipos de auditoría encargados de cumplir con las asignaciones de la jefatura. Cada equipo estará conformado por un Supervisor, un encargado del trabajo y varios auditores.

IV. ENTREGA DEL MATERIAL

Conforme avanza la ejecución del curso y de la auditoría operativa a la entidad pública respectiva, se entregará la información obtenida en su proceso de ejecución, de manera similar a como ocurre en la realidad práctica y que está constituida por los siguientes elementos:

1. El Auditor, su Institución y las Políticas Establecidas

Inicialmente dispondrá de alguna información relacionada con la Institución Contralora y la actividad de auditoría desarrollada por la misma.

2. Revisión Preliminar

Los participantes deberán preparar el programa de auditoría para realizar la Revisión Preliminar con base en la información disponible y luego se entregará el documento que contiene los resultados obtenidos en la aplicación del programa de ésta fase, para compararlos con los proyectados de manera individual. Seguidamente deberá ajustarse el programa conforme a los datos entregados, para continuar con el proceso.

3. Evaluación de la Estructura del Control Interno

Con la información obtenida por el auditor en la Revisión Preliminar, y una vez organizados y conformados los equipos de auditoría, deberán preparar los programas de trabajo para evaluar el control interno.

Aquí se inicia la administración y supervisión del equipo de trabajo, para lo cual el Jefe de Departamento designará las personas responsables de las diferentes funciones al interior del grupo y su relación con los niveles administrativos de la Institución.

Las exposiciones y la participación en las simulaciones de las actividades programadas deberán ser preparadas por el grupo y merecerán una evaluación conjunta similar todos los miembros del grupo.

En la fase 3, Evaluación de la Estructura de Control Interno, Planificación y Programación Específicas, el grupo debe preparar el programa de trabajo, y luego se entregará la información obtenida en la realidad para orientar la programación de la auditoría operativa.

4. Examen Profundo de Areas Críticas

Para esta fase se dispone de la información obtenida en la evaluación del sistema de control interno, y el grupo deberá elaborar el plan global de la auditoría y los programas específicos de trabajo para cada área en la fase 4.

Considerando los aspectos, tanto didáctico y la realidad, esta fase ha sido dividida en dos partes, la fase 4-A que incluirá la información sobre la aplicación de las pruebas sustantivas que permitirán al grupo realizar la revisión de las condiciones existentes al momento y luego proceder a su actualización o reorientación de los programas de auditoría.

La fase 4-B está relacionada con la complementación del examen profundo de áreas críticas, para lo cual se facilitará la información relacionada con los aspectos finales de la auditoría y finalmente se procederá a la actualización del programa elaborado para esta fase 4-B.

A continuación el grupo deberá tabular los resultados de la auditoría y preparar la estructura inicial del contenido del informe de la auditoría realizada.

5. Comunicación de Resultados

Debe proceder a programar la preparación del informe de auditoría, desde su redacción hasta la presentación de los resultados a la administración de la entidad en la conferencia final y la entrega formal del documento a la jefatura de la unidad de auditoría de la ISA.

V. EVALUACION DE LOS TRABAJOS

Todos los trabajos serán evaluados y ponderados, tanto a nivel individual como a nivel del grupo, de acuerdo con la calidad de presentación que realice el o los representantes del grupo.

VI. PRINCIPALES EVALUACIONES A REALIZAR

1. Calificación de la denuncia recibida
2. Contenido de la asignación del trabajo
3. Planificación inicial de la auditoría
4. Programa de auditoría para la Revisión Preliminar
5. Programa mejorado de la Revisión Preliminar
6. Programa de auditoría para evaluar la estructura del control interno.
7. Programa mejorado para la EECIPPE.
8. Simulaciones sobre la EECIPPE.
9. Exposiciones sobre los resultados de la EECIPPE
10. Programas de auditoría para el estudio profundo de áreas críticas, 4-A y 4-B.

11. Programas mejorados para el EPAC, 4-A y 4-B
12. Simulaciones sobre el EPAC, 4-A y 4-B
13. Exposición de resultados sobre la ejecución del EPAC, 4-A y 4-B
14. Programa para la Comunicación de Resultados
15. Planificación de la Reunión para exponer los resultados de la auditoría
16. Simulaciones sobre la discusión del informe de auditoría operativa.
17. Informe de auditoría operativa al COA.
18. Informe de la Supervisión aplicada.
19. Informes de avance del trabajo.



HORARIO DE TRABAJO

PERIODO: _____

DIAS/FECHAS	TEMAS	RESPONSABLE
-------------	-------	-------------

MIERCOLES

08:00 a 08:45	Instrucciones generales del curso Auditoría Gubernamental: Una visión internacional, pag. 8, Revista No. 1.	
08:45 a 10:00	Consideraciones sobre las funciones y ubicación de la auditoría en la administración pública del país.	
10:00 a 10:15	Receso	
10:15 a 12:30	Consideraciones generales, concluye.	
12:30 a 13:30	Receso	
13:30 a 15:00	Técnicas de auditoría de mayor aplicación en la auditoría operativa	
15:00 a 15:15	Receso	
15:15 a 16:00	Técnicas de auditoría, conclusión. Lecturas para el día siguiente: Cap.270, párrafo 01/59 Auditoría Operativa en el Sector Público	

JUEVES

08:00 a 10:00	El proceso para ejecutar la auditoría operativa	
10:00 a 10:15	Receso	
10:15 a 12:30	Fase 1. Decisión y Estándares de Ejecución (DEE) Fase 2. Revisión Preliminar (RP)	
12:30 a 13:30	Receso	
13:30 a 15:00	Práctica sobre las fases 1 y 2.	
15:00 a 15:15	Receso	
15:15 a 16:00	Práctica sobre las fases 1 y 2. Lecturas para el día siguiente: Cap. 210, párrafos 18/49 Cap. 260, párrafos 01/34 Caso de Estudio, documento 1 Problemas de adaptación de técnicas modernas en países en vías de desarrollo, pag. 164, Revista.	

DIAS/FECHAS	TEMAS	RESPONSABLE
VIERNES		
08:00 a 10:00	Normativa técnica vigente para el ejercicio de la auditoría	
10:15 a 12:30	Normativa técnica, conclusión	
13:30 a 15:00	Normas de auditoría del INTOSAI y de la Oficina de Contabilidad de los Estados Unidos	
15:15 a 16:00	Presentación del caso de estudio, a desarrollar en el curso. Lectura para el siguiente día: Cap. 260, párrafos 35/64 Auditoría Operativa, un enfoque sistemático, pag. 80, Revista	
LUNES		
08:00 a 10:00	Evaluación parcial No. 1	
10:15 a 12:30	La supervisión en el proceso de la auditoría	
13:30 a 15:00	Exposición de los resultados de la programación de la auditoría, fases 1 y 2, caso de estudio.	
15:15 a 16:00	Exposición de los resultados, conclusión. Lectura para se siguiente día: Cap. 270, párrafos 60/126 Revisión de la Auditoría Interna en el Gobierno de la Provincia de Ontario, pag. 60, Revista	
MARTES		
08:00 A 10:00	Revisión fase 3, estudio de la estructura del control interno	
10:15 a 12:30	Revisión fase 3, continuación	
13:30 a 15:00	Revisión fase 3, continuación	
15:15 a 16:00	Revisión fase 3, continuación Lectura para el día siguiente: Realizando la encuesta de auditoria en la auditoria operativa, pag. 67.	

DIAS/FECHAS	TEMAS	RESPONSABLE
-------------	-------	-------------

MIERCOLES

08:00 a 10:00	Revisión fase 3, conclusión.	
10:15 a 12:30	Instrucciones sobre el caso de estudio, e inicio del trabajo por lo grupos conformados.	
13:30 a 15:00	Desarrollo fase 3, continua	
15:15 a 16:00	Desarrollo fase 3, continua Lectura para el día siguiente: Algunas Notas sobre problemas y experiencias, Auditor General de Suecia, pag. 18	

JUEVES

08:00 a 10:00	Desarrollo fase 3, conclusión	
10:15 a 11:45	Exposición de resultados fase 3.	
11:45 a 12:30	Exposición de resultados, conclusión.	
13:30 a 15:00	Práctica simulada para discutir los resultados del trabajo	
15:15 a 16:00	Práctica simulada, conclusión Lectura para el día siguiente: Cap. 280, párrafos 01/97.	

VIERNES

08:00 a 12:30	Revisión fase 4, examen profundo de áreas críticas, EPAC.	
13:30 a 15:00	Revisión fase 4, conclusión	
15:15 a 16:00	Instrucciones sobre el caso de estudio, para el desarrollo de la fase 4, EPAC Lectura para el día siguiente: Futuras exigencias a la Auditoría, pag. 7.	

DIAS/FECHAS	TEMAS	RESPONSABLE
LUNES		
08:00 a 10:00	Evaluación parcial No. 2	
10:15 a 12:30	Desarrollo fase 4-A caso de estudio conclusión	
13:30 a 15:00	Exposición de los resultados fase 4-A, grupos de auditoría	
15:15 a 16:00	Exposición de resultados, concluye Lecturas para el siguiente día: Auditoría de las Américas, lo que traerá el futuro, pag. 22	
MARTES		
08:00 a 10:00	Práctica simulada para discutir los programas de la fase 4-A	
10:15 a 11:00	Práctica simulada, conclusión	
11:00 a 11:45	Instrucciones sobre el caso de estudio fase 4-B, EPAC	
11:45 a 12:30	Desarrollo fase 4-B caso de estudio, continua	
13:30 a 15:00	Desarrollo fase 4-B caso de estudio, continua	
15:15 a 16:00	Desarrollo fase 4-B caso de estudio, conclusión Lectura para el día siguiente: Nuevas dimensiones de la Auditoría Gubernamental Moderna, pag. 37.	
MIÉRCOLES		
08:00 a 10:00	Exposición de resultados fase 4-B por los grupos de trabajo	
10:15 a 12:30	Práctica simulada para discutir los programas elaborados sobre fase 4-B	
13:30 a 15:00	Práctica simulada, continua	
15:15 a 16:00	Práctica simulada, concluye Lectura para el siguiente día: Cap. 290, párrafos 01/41 Comunicando los Resultados de Auditoría, pag. 59	

DIAS/FECHAS	TEMAS	RESPONSABLE
JUEVES		
08:00 A 10:00	Revisión fase 5, comunicación de resultados, COR	
10:15 a 12:30	Revisión fase 5, continua	
13:30 a 15:00	Revisión fase 5, continua	
15:15 a 16:00	Instrucciones sobre el caso de estudio para la fase 5, COR	
	Lectura para el siguiente día: Soporte que ofrecen las ISF al desarrollo nacional, pag. 180.	
VIERNES		
08:00 A 10:00	Desarrollo fase 5, COR	
10:15 a 12:30	Desarrollo fase 5, continua	
13:30 a 16:00	Desarrollo fase 5, concluye	
	Lectura para el siguiente día: Observaciones acerca de los esfuerzos realizados por los países en vías de desarrollo, para mejorar la capacidad de la administración financiera, pag. 169	
LUNES		
08:00 a 10:00	Evaluación parcial No. 3	
10:15 a 12:30	Exposición resumida del informe de auditoría	
13:30 a 15:00	Práctica simulada sobre la discusión del informe de la auditoría realizada	
15:15 a 16:00	Práctica simulada, concluye	
	Lectura para el siguiente día: Sistemas computarizados para el control de las auditorías, pag.87	

DIAS/FECHAS	TEMAS	RESPONSABLE
-------------	-------	-------------

MARTES

08:00 A 10:00	El control de calidad en las actividades de auditoría a nivel Institucional	
10:15 a 12:30	Conferencia sobre la evidencia legal y la prueba	
13:30 a 15:00	Panel para discutir la orientación y contenido del curso de auditoría operativa, con la participación de los principales funcionarios de la ISA	
15:15 a 16:00	Evaluación del curso y de los instructores, realizada por los participantes en el curso	



Aspectos Introductorios

Capítulo 1

I. OBJETIVO:

Al concluir este tema, el participante estará en capacidad de:

- Identificar los principales organismos internacionales y regionales que tienen papel rector en materia de control público, sus funciones y principales políticas; y
- Las características de la organización de la administración pública y las modalidades de control aplicables.

II. ACTIVIDADES:

- Breves comentarios acerca de los organismos que agrupan las Entidades Fiscalizadoras Superiores a nivel internacional y regional.
- Exposición y análisis de las principales políticas operativas y técnicas del Instituto Latinoamericano y del Caribe de Ciencias Fiscalizadoras.
- Exposición sobre la estructura clásica de la administración pública y las modalidades de control asociadas a cada una de las formas de organización del estado.
- Lectura sugerida: Capítulo I del material de apoyo, *Fundamentos de Auditoría*

Artículo publicado en la *Revista de Auditoría Gubernamental* titulado *Auditoría Gubernamental: una visión internacional*.

III. TECNICAS A UTILIZAR:

- Exposición magistral
- Síntesis y discusión de lectura sugerida

PLAN DE CLASE**ASPECTOS INTRODUCTORIOS****1. OBJETIVO GENERAL**

Proporcionar a los participantes fundamentos teóricos sobre la administración pública y el control público, así como la información más reciente en materia de auditoría gubernamental, proveniente de organismos internacionales.

2. OBJETIVOS ESPECIFICOS

Al concluir este tema los participantes podrán:

- Identificar las principales relaciones entre la estructura de la administración pública y las modalidades de control que le son aplicables.
- Establecer la jerarquía de los acuerdos y resoluciones en materia de auditoría gubernamental, de los principales organismos internacionales y regionales, tales como las Naciones Unidas, la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y el Instituto Latinoamericano y del Caribe de Ciencias Fiscalizadoras (ILACIF).

3. TRABAJOS A REALIZAR

El desarrollo de la unidad requiere la ejecución de las siguientes actividades del proceso enseñanza aprendizaje:

- Lectura del material de apoyo, (Capítulo I - Consideraciones Previas -), relativo a la estructura de la administración pública y las modalidades de control previo y posterior.
- Lectura del artículo publicado en la *Revista de Auditoría Gubernamental*, titulado *Auditoría Gubernamental: Una Visión Internacional*. La discusión sobre la actualidad de los planteamientos a pesar de que fue publicado en abril de 1979, propicia la reflexión sobre tan importante tema.
- Presentación del material sobre las referencias internacionales y las características de la administración pública y las modalidades de control previo y posterior, exponiendo aspectos comparativos entre diferentes países, señalando experiencias sobre el desarrollo del control en los mismos.

4. TECNICAS DIDACTICAS A UTILIZAR

- Exposiciones magistrales sobre:
 - Los proyectos de asistencia técnica de las Naciones Unidas para el fortalecimiento y modernización de los organismos superiores de control de la región.

- El papel de la INTOSAI y las principales políticas operativas y técnicas del ILACIF.
- La administración central y descentralizada como componentes fundamentales de la administración pública y las distintas modalidades de control aplicables, según la legislación de cada país.
- Lecturas individuales, asignadas a domicilio, para propiciar la discusión sobre la aplicación de la auditoría operativa en el medio costarricense.
- Evaluación sobre la participación en las discusiones en clase y prueba sorpresiva para el control de las asignaciones de lectura.

5. TIEMPO DISPONIBLE

Para cumplir los propósitos de la unidad se dispone de dos horas didácticas en el salón de clase y se requiere de dos horas de lectura, previas a la presentación en clase.

PLAN DE CLASE B

ASPECTOS COMPARATIVOS ENTRE LA AUDITORIA FINANCIERA Y LA AUDITORIA OPERATIVA

1. OBJETIVO GENERAL

Proporcionar a los participantes las diferencias y semejanzas entre el proceso seguido para desarrollar la auditoría financiera y la auditoría operativa, como medio para unificar criterios acerca de los objetivos y alcances que corresponden a cada una.

2. OBJETIVOS ESPECIFICOS

Al concluir este tema los participantes podrán:

- Diferenciar el desarrollo normativo y técnico alcanzado por la auditoría financiera en relación con el carácter experimental que aún tiene la auditoría operativa.
- Identificar que la diferencia fundamental entre ambas disciplinas son los estándares definidos al momento de ejecutarlas.

3. TRABAJOS A REALIZAR

El desarrollo de la unidad requiere la ejecución de las siguientes actividades del proceso enseñanza-aprendizaje:

- Presentación del material sobre las diferencias y semejanzas entre las normas, el objetivo, alcance e informe de la auditoría financiera y la auditoría operativa.
- Discutir en clase y aclarar los conceptos necesarios para fijar el criterio referido a que la auditoría financiera forma parte de la auditoría operativa, en cuanto la evaluación de la estructura de control interno permita indentificarla como área crítica o prioridad de análisis.

4. TECNICAS DIDACTICAS A UTILIZAR

- Exposiciones magistrales sobre:
 - Los institutos y asociaciones profesionales encargados de mantener actualizadas las normas y directrices sobre auditoría financiera.
 - La tendencia de ampliar el alcance de la auditoría hacia el control de resultados, así como la proliferación de términos relativos a la definición de formas de auditoría que tienden a evaluar la eficiencia, efectividad y economía en el manejo de los recursos públicos.
 - Las tendencias actuales de países como los Estados Unidos de América, Canadá e Inglaterra, en materia de auditoría de alcance ampliado.
- Evaluación sobre la participación en clase y comprensión del tema.

5. TIEMPO DISPONIBLE

Para cumplir los propósitos de la unidad se dispone de tres horas didácticas en el salón de clase.

EVALUACION SORPRESIVA 1**SELECCION MULTIPLE**

Identifique cada expresión con la relación de títulos especificada.

TITULOS	EXPRESION
_____ Auditoría Financiera y de cumplimiento	1. Evaluación de las tres E.
_____ Auditoría Operativa	2. Período y actividad analizada
_____ Examen de Cuentas	3. Postulado de INTOSAI
_____ Técnica de Auditoría	4. Hallazgos de auditoría
_____ Alcance de la Auditoría	5. Objetivos de auditoría
_____ Estandares de Auditoría	6. Verificar
_____ Control interno	7. Norma de obligatorio cumplimiento
_____ Evaluación Areas Críticas	8. Responsabilidad de la administración
_____ Evaluación de la Estructura de Control Interno	9. Control numérico legal
_____ Independencia de las entidades fiscalizadoras superiores	10. Razonabilidad de los estados financieros
	11. Observar

Tiempo: 10 Minutos

TRABAJO DE GRUPOS

CALIFICACION DE LAS DENUNCIAS

1. INSTRUCCIONES GENERALES

Deben integrarse grupos de tres personas, para definir el proceso de calificación de los estudios especiales de auditoría, como producto de las solicitudes y denuncias recibidas en la Institución superior de Auditoría.

Para el trabajo debe considerarse los puntos presentados en la ejecución del curso de auditoría operativa y las disposiciones normativas vigentes en la ISA.

El grupo dispone de 30 minutos para la preparación del trabajo, incluso la presentación de los resultados por escrito.

2. EL TRABAJO A DESARROLLAR

Revisar críticamente el proceso de calificación de los estudios especiales de auditoría presentado, tratando de mejorarlo y adaptarlo a las condiciones y necesidades de la Contraloría General de la República.

Identificar los requisitos que deberán cumplir las denuncias o solicitudes de estudios especiales a ser ejecutados por la ISA.

3. RESULTADOS ESPERADOS

- a. Mejoras al proceso entregado como parte del material a ser discutido, puede incluir las adiciones y las disminuciones en uno de los ejemplares entregados.
- b. Discutir el contenido técnico, mediante la exposición de los resultados determinados por cada grupo.
- c. Obtener los resultados tabulados de los criterios definidos para el trámite de las denuncias y las solicitudes de estudios de auditoría.



Técnicas de Auditoría

Capítulo 2

I. OBJETIVO:

Al concluir este tema, el participante estará en capacidad de mejorar el uso de técnicas de auditoría de aplicación cotidiana por parte del auditor.

II. ACTIVIDADES:

- Exposición y discusión de los conceptos y clasificación de las técnicas de auditoría.
- Ejercicio de simulación de la técnica de la entrevista abierta como medio de obtención de información durante el proceso de la auditoría operativa.
- Lectura sugerida: *Fundamentos de Auditoría*

III. MATERIAS:

- Naturaleza y definición de las técnicas de auditoría.
- Clases de técnicas:
 - a. Técnicas de verificación
 - b. Técnicas gerenciales
- Conceptos básicos sobre el uso del muestreo para fines de auditoría.

IV. DURACION: 6 horas

TECAUD.PR1

PLAN DE CLASE**TECNICAS DE AUDITORIA**

- Métodos utilizados por el auditor para obtener la evidencia necesaria y formarse un juicio profesional sobre las actividades examinadas.
- Herramientas utilizadas por el auditor, su empleo se base en el criterio o juicio profesional, según las circunstancias.
- Durante la planificación y programación del trabajo, el auditor determina:
 - Qué técnicas empleará
 - Cuándo lo realizará
 - De qué manera las aplicará

Las técnicas seleccionadas para un trabajo específico, son la base para desarrollar los procedimientos de auditoría.

CLASIFICACION:**Verbales:**

- Indagación
- Encuesta

Oculares:

- Observación
- Comparación
- Revisión Selectiva
- Rastreo

Documentales:

- Cálculo
- Comprobación

Físicas:

- Inspección

Escritas:

- Análisis
- Tabulación
- Confirmación
- Conciliación

TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Indagación: Obtener información mediante la entrevista directa con funcionarios de la entidad sujeta a estudio y otras instituciones.

Encuesta: Aplicación directa o indirecta de cuestionarios relacionados con las operaciones evaluadas.

Observación: Acción realizada por el auditor en forma directa, al obtener información de los pasos seguidos por una o varias operaciones.

Comparación: Aplicada para determinar la similitud o diferencia entre los normativos legales, técnicos y prácticos para el manejo de los recursos de la entidad.

Revisión selectiva: Selección técnica de las operaciones a ser evaluadas durante la auditoría. Revisa rápidamente ciertas características importantes del proceso de una actividad específica.

Rastreo: Da seguimiento al proceso seguido por una operación o actividad, ya sea de manera progresiva o regresiva.

Cálculo: Se utiliza para verificar la exactitud aritmética de informes, contratos, proyecciones y comprobantes, repitiendo las operaciones para determinar su corrección.

Comprobación: Permite verificar la existencia, legalidad y legitimidad de las operaciones realizadas, revisando los documentos que las justifican.

Inspección: Utiliza varias técnicas al ser aplicada. Principalmente la indagación, observación, comparación, rastreo, análisis, tabulación y comprobación.

Análisis: Consiste en la separación de los elementos que conforman una operación o un proceso productivo, con el fin de establecer su conformidad con los criterios normativos, técnicos y prácticos.

Tabulación: Permite agrupar los resultados obtenidos, en áreas, segmentos o elementos que sirven para llegar a conclusiones importantes. Es la base para la presentación de gráficos y proyecciones en los papeles de trabajo e informes de auditoría.

Confirmación: La obtención de información directa y por escrito de los funcionarios que participan o ejecutan las operaciones es su principal característica. Esta puede ser interna de la entidad auditada o externa cuando los datos son obtenidos de otras instituciones.

Conciliación: Consiste en la comparación y análisis de la información producida por dos unidades o instituciones diferentes, respecto a una misma operación o transacción, para hacerlas concordantes y validar la información existente.

PRACTICAS DE AUDITORIA:

Son elementos auxiliares de las técnicas de auditoría, al identificar las condiciones, al determinar las muestras y al preparar la síntesis del trabajo.

Las siguientes son las Prácticas de Auditoría:

- Pruebas selectivas a juicio del auditor
- Muestreo Estadístico
- Síntomas
- Intuición
- Desconfianza
- Síntesis (resúmenes)

EVALUACION SORPRESIVA No. 1A

VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda, incluya una V en las frases verdaderas o una F en las falsas.

- () 1. Las técnicas de auditoría utilizadas en la práctica de la auditoría a los estados financieros, son similares a las aplicadas por el auditor al realizar la auditoría operativa.
- () 2. La técnica de mayor aplicación en la auditoría operativa es la denominada comprobación, que corresponde al grupo de técnicas de verificación ocular.
- () 3. La confirmación es una técnica aplicable en la auditoría operativa, siendo una de sus finalidades el validar la información obtenida para efectos de la auditoría.
- () 4. Entre las prácticas de auditoría se identifica la intuición, la misma que se refiere a dudar sobre la veracidad de ciertas operaciones o actividades ejecutadas por la entidad auditada.
- () 5. La observación es una práctica de auditoría de mucha aplicación en la auditoría operativa, la cual se la aplica directamente, con pleno conocimiento de las unidades evaluadas.
- () 6. Las pruebas selectivas a juicio del auditor constituye una práctica de total aplicación en la ejecución de la auditoría operativa, tanto en la evaluación de la estructura del control interno como en el examen profundo de áreas críticas
- () 7. Al evaluar la estructura del control interno, una de las técnicas de mayor aplicación en la ejecución de la auditoría operativa es la denominada pruebas selectivas.
- () 8. Las técnicas de verificación escrita son muy importantes en el ejercicio de la auditoría operativa, siendo la de mayor aplicación la conocida como análisis.
- () 9. Las técnicas de auditoría con ayuda del computador podría calificarse como una técnica de acción combinada.
- () 10. Un hallazgo de auditoría por lo regular esta completamente desarrollado con la aplicación de una sola técnica de auditoría.

EVALUACION SORPRESIVA No. 1B

VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda, incluya una V en las frases verdaderas o una F en las falsas.

- () 1. La confirmación es una técnica aplicable en la auditoría operativa, siendo una de sus finalidades el validar la información obtenida para efectos de la auditoría.
- () 2. Entre las prácticas de auditoría se identifica la intuición, la misma que se refiere a dudar sobre la veracidad de ciertas operaciones o actividades ejecutadas por la entidad auditada.
- () 3. Las técnicas de auditoría con ayuda del computador podrían calificarse como una técnica de acción combinada.
- () 4. La técnica de mayor aplicación en la auditoría operativa es la denominada comprobación, que corresponde al grupo de técnicas de verificación ocular.
- () 5. La observación es una práctica de auditoría de mucha aplicación en la auditoría operativa, la cual se la aplica directamente, con pleno conocimiento de las unidades evaluadas.
- () 6. Las técnicas de auditoría utilizadas en la práctica de la auditoría a los estados financieros, son similares a las aplicadas por el auditor al realizar la auditoría operativa.
- () 7. Las pruebas selectivas a juicio del auditor constituye una práctica de total aplicación en la ejecución de la auditoría operativa, tanto en la evaluación de la estructura del control interno como en el examen profundo de áreas críticas
- () 8. Un hallazgo de auditoría por lo regular está completamente desarrollado, con la aplicación de una sola técnica de auditoría.
- () 9. Al evaluar la estructura del control interno, una de las técnicas de mayor aplicación en la ejecución de la auditoría operativa es la denominada pruebas selectivas.
- () 10. Las técnicas de verificación escrita son muy importantes en el ejercicio de la auditoría operativa, siendo la de mayor aplicación la conocida como análisis.

TECAUB.ES1

TRABAJO DE GRUPOS

TECNICAS DE AUDITORIA

1. INSTRUCCIONES GENERALES

Se integrarán grupos conformados por dos participantes, quienes discutirán respecto al contenido de las técnicas de auditoría, principalmente las de mayor aplicación en el desarrollo de la auditoría operativa.

En el grupo se nombrará un expositor responsable de presentar el resultado en forma verbal y un secretario encargado de preparar el trabajo por escrito.

Dispone de 30 minutos para completar el trabajo.

2. EL TRABAJO A REALIZAR

Analizar el contenido y aplicación práctica de los grupos y de las técnicas de auditoría revisadas, en el ejercicio de la auditoría operativa.

Reordenar los grupos de técnicas considerando su aplicabilidad en la auditoría operativa.

Al interior de cada grupo, ordenarlas con base en las prioridades de aplicación de las técnicas considerando los objetivos de la auditoría operativa y el tipo de operaciones o actividades que generalmente deben ser estudiadas.

3. RESULTADOS ESPERADOS

- a. Exposición, discusión y tabulación de los resultados
- b. Presentación por escrito del trabajo de ordenamiento y determinación de prioridades de aplicación.



Normas Técnicas de Auditoría

Capítulo 3

I. OBJETIVO:

Al concluir este tema el participante estará en capacidad de comparar y evaluar las normas técnicas aplicables al proceso de la auditoría con los contenidos de las normas vigentes en la Contraloría.

II. ACTIVIDADES:

- Exposición de la base normativa que proporciona el ejercicio de la auditoría financiera y la relación existente entre éstas y las normas de auditoría gubernamental aprobadas y actualizadas periódicamente por la INTOSAI.
- Desarrollo de un breve ejercicio acerca de la aplicación de las normas técnicas de auditoría.

III. MATERIAS:

- Las normas de auditoría financiera aplicables a la auditoría operativa.
- Las normas aprobadas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) como fuente para la elaboración de normas técnicas, específicas para cada país.
- La aplicación de normas técnicas, medio fundamental para mejorar la calidad de las auditorías.

IV. DURACION: 5 horas

PLAN DE CLASE**NORMAS TECNICAS DE AUDITORIA****1. OBJETIVO GENERAL**

Proporcionar a los participantes las fuentes doctrinarias en materia de auditoría gubernamental, especialmente las emanadas de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

2. OBJETIVOS ESPECIFICOS

Al concluir este tema los participantes podrán:

- Identificar las bases doctrinarias de las normas que actualmente rigen el control ejercido por la Contraloría General de la República de Costa Rica, a partir del estudio de las Normas de Auditoría aprobadas por el Comité de Auditoría de la INTOSAI y las políticas técnicas del ILACIF.
- Utilizar las normas de auditoría vigentes en la Contraloría General de la República, para guiar el proceso de auditoría en cuanto a su planificación, ejecución y comunicación de resultados.

3. TRABAJOS A REALIZAR

El desarrollo de la unidad requiere la ejecución de las siguientes actividades del proceso enseñanza-aprendizaje:

- Lectura del material de apoyo (Capítulo III - Normas de Auditoría), el cual contiene la síntesis de los postulados y normas de auditoría aprobados por la INTOSAI.
- Lectura del artículo publicado en la Revista de Auditoría Gubernamental, "Algunas Notas sobre Problemas y Experiencias" en el cual se establece la importancia de la promulgación y uso de las normas para dar mayor credibilidad a los estudios de auditoría.
- Análisis y discusión en clase sobre los aspectos antes indicados.
- Comparación entre las normas de auditoría aprobadas por la INTOSAI y el cuerpo de normas vigentes en la Contraloría, incluyendo la presentación de resultados en clase.
- Presentación del material sobre los postulados y normas de la INTOSAI y sobre las normas de la Contraloría General de la República.

4. TECNICAS DIDACTICAS A UTILIZAR

- Exposiciones magistrales sobre:
 - El carácter referencial de las normas de auditoría aprobados por los organismos internacionales y regionales.
 - La importancia de que los organismos superiores de control revisen periódicamente el contenido de sus normas.
 - Las diferentes tendencias a nivel regional sobre las normas de auditoría, haciendo énfasis en la experiencia de Perú, Colombia y Venezuela.
- Lecturas individuales, asignadas a domicilio, para motivar el trabajo en grupos e insistir sobre la necesidad de observar las normas durante el desarrollo de la auditoría.
- Evaluación constante sobre la participación en clase y para comprobar las lecturas recomendadas.

5. TIEMPO DISPONIBLE

Los propósitos de la unidad requieren de una dedicación de ocho horas didácticas, más tres horas de lectura previas a la presentación en clase.

EVALUACION SORPRESIVA 1

VERDADERO O FALSO: Escriba en el paréntesis de la izquierda una "V" para las frases verdaderas y una "F" para las falsas.

- () 1. Las Normas de Auditoría son un sinónimo de los procedimientos de Auditoría que utiliza el auditor.
- () 2. Evidencia suficiente y competente, es una Norma de Auditoría Generalmente Aceptada del grupo relativo a la información y dictamen.
- () 3. Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, se dividen en: Normas generales y personales; relativas a la ejecución del dictamen y normas de la ejecución del trabajo.
- () 4. Capacidad profesional es una cuestión que se adquiere de una sola vez.
- () 5. La independencia mental se refiere solamente a la elaboración del informe.
- () 6. La delegación de funciones en los ayudantes, libera al auditor de la responsabilidad personal que tiene en todo el trabajo.
- () 7. La supervisión en auditoría sólo se efectúa a los niveles más bajos.
- () 8. Los procedimientos de auditoría, generalmente, se selecciona en el momento mismo del trabajo.
- () 9. Cuidado y diligencia profesional es una Norma de Auditoría del grupo generales o personales.
- () 10. La evaluación del Sistema de Control Interno, en términos generales, se realiza únicamente por criterio del auditor.



El Proceso de la Auditoría

Capítulo 4

I. OBJETIVO:

- Proporcionar al participante el fundamento teórico acerca del proceso de la auditoría operativa y su importancia como medio de control moderno.

II. ACTIVIDADES:

- Comparación entre los objetivos de las auditorías financiera y operativa, como base para demostrar el alcance ampliado y las ventajas de la auditoría operativa.
- Exposición de los aspectos conceptuales que caracterizan cada una de las fases del proceso de la auditoría operativa.
- Ejercicio relativo a la identificación de las ventajas de la auditoría operativa.

III. MATERIAS:

- Aspectos comparativos entre la auditoría financiera y la auditoría operativa.
- Antecedentes, objetivos, alcance e importancia de la auditoría operativa.
- Planificación, ejecución y comunicación de resultados de la auditoría operativa.

IV. DURACION: 8 horas

PROCESO DE LA AUDITORIA**RESUMEN**

Los temas tratados en el Proceso de Auditoría y algunos de los apartados del libro de referencia, *Manual de Procedimientos de Auditoría*.

1. DECISION Y CRITERIOS DE EJECUCION (DECE)

- Calificación del estudio
- Inclusión en el plan de auditoría
- Asignación para iniciar el estudio.

2. REVISION PRELIMINAR (RP)

- Estudio inicial
- Comprensión de las actividades de la entidad
- Documentación de la RP
- Resultados de la RP

3. EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO, PLANIFICACION Y PROGRAMACION ESPECIFICA (EECI)

- Enfoque práctico
- Elementos a evaluar
- Procedimientos de control
- Determinar los componentes
- El riesgo de auditoría
- Enfoque de la auditoría
- Hoja matriz para calificar los riesgos.
- Resultados obtenidos

4. ESTUDIO PROFUNDO DE AREAS CRITICAS

- Introducción
- Evaluación de los hallazgos derivados de la auditoría
- Evaluación de los hallazgos por componentes
- Evaluación de los hallazgos para la auditoría
- Características de los hallazgos
- Conclusiones de auditoría
- Documentación de la EPAC
- Productos de la EPAC

5. COMUNICACION DE RESULTADOS (COR)

- Introducción
- La comunicación de resultados durante la auditoría
- Estructura para presentar el informe
- Consideraciones importantes para redactar el informe
- Presentación de los resultados y su documentación
- Revisión por el supervisor
- Trámite y control de aprobación

TRABAJO EN GRUPOS

1. INSTRUCCIONES GENERALES

Se organizarán grupos conformados por cuatro participantes, en el que se nombrará un expositor y un secretario, debiendo rotar las funciones que tuvieron en el último trabajo de grupo realizado.

El grupo dispone de 60 minutos para completar el trabajo, incluso la presentación por escrito.

2. EL TRABAJO A REALIZAR

Discutir y analizar al interior del grupo el proceso técnico que debería seguirse en la ejecución de la auditoría operativa en la Contraloría General de la República, con base en los puntos estudiados y en la normativa vigente.

Identificar en el proceso todas las actividades involucradas, desde la decisión de ejecutar una auditoría hasta la presentación de los resultados del trabajo, incluyendo las actividades relacionadas con la planificación, la organización, la dirección, la supervisión, el control interno y la evaluación.

3. RESULTADOS A OBTENER

- a. Documento que señale las principales fases del proceso de la auditoría operativa para la Contraloría General de la República y sus objetivos. Además los procedimientos importantes de mayor aplicación en cada fase y los resultados que permitirán identificar el cumplimiento de cada fase.
- b. Exposición resumida del proceso para discutirla entre los participantes.
- c. Tabulación de los resultados para establecer el proceso más generalizado.

1. DECISION Y CRITERIOS DE EJECUCION (DECE)

1. OBJETIVO GENERAL:

Temas para asegurarse de la comprensión del alcance y la responsabilidad del estudio:

- Responsabilidades en materia de informes.
- Informes especiales y expectativas de la entidad
- Claridad de las instrucciones del nivel directivo.
- Restricciones en el alcance del estudio, si las hay.
- Disponibilidad de recursos técnicos, según orientación del estudio.
- Estructura legal de la entidad y unidades de la organización, que podrían requerir un informe separado.

2. CALIFICACION DEL ESTUDIO A DESARROLLAR:

La *responsabilidad* de la DECE corresponde al nivel directivo de la unidad de auditoría y se reflejará en el memorando de asignación de trabajo, en:

- Objetivo general
- Alcance
- Instrucciones específicas

3. ACTIVIDADES A REALIZAR:

Revisar selectivamente los siguientes elementos:

- Ultimos estudios
- Estrategia de la Contraloría
- Denuncias recibidas
- Manejo gerencial de la entidad a examinar
- Políticas para planificar definidas por la entidad.

Tambien debe considerarse el enfoque de lo más importante a lo menos relevante, comparativamente con varios elementos disponibles.

4. DECISION DE REALIZAR EL ESTUDIO

Plan de auditoría

El paso formal para decidir la ejecución de una auditoría es su inclusión en el plan anual de auditoría.

El plan una vez aprobado por el nivel superior del organismo de auditoría, es la base para ejecutar el trabajo, al incluir los elementos mínimos.

Designación para ejecutar la auditoría

Se lo hace formalmente con la emisión del memorando dirigido al encargado del trabajo, con copia al supervisor de auditoría, que en detalle contendrá lo siguiente:

- Objetivo general de la auditoría, tomado del plan anual de auditoría.
- Alcance del examen a realizar
- Personal asignado al iniciar las labores.
- Instrucciones especiales de haberlas.

Otros elementos que deben cumplirse

- Oficio de presentación al titular de la entidad.
- Reunión del nivel directivo con los auditores agrupados, para emitir las últimas instrucciones, de acuerdo al contenido del memorando y oficio antes señalados.

2. REVISION PRELIMINAR (RP)

PROPOSITO:

Obtener información general sobre los aspectos IMPORTANTES de la entidad.

Los documentos deben ser ordenados y organizados de tal manera que facilite su ubicación y sea un instrumento de trabajo para las siguientes fases.

Permitirá identificar los principales objetivos de la entidad y las actividades sustantivas que ejecuta, para planificar el trabajo.

La base para una acertada planificación de la auditoría, constituye el conocimiento de las actividades desarrolladas, en paralelo con los factores externos que puedan afectar sus operaciones.

En auditorías consecutivas, el esfuerzo para obtener la información básica sera menor.

a. ESTUDIO INICIAL

Programacion de actividades:

- Utilización de programas uniformes.
- Dichos programas uniformes son flexibles y pueden ser ampliados, modificados o reducidos, siguiendo los niveles técnicos de validación.
- Los programas uniformes permiten aplicar una rutina eficiente de trabajo, que puede ser adaptada, según las circunstancias.
- Los programas uniformes identifican los principales puntos de control clave en el nivel directivo de la organización, obteniendo la información relevante de manera sistemática.

Entrevistas iniciales

Auditor interno:

- El primer contacto con la administración de la entidad será el Auditor Interno Jefe.
- El objetivo es adquirir información relevante, sobre la entidad auditada y los estudios realizados por la auditoría, así como para coordinar las actividades, a desarrollar evitando las duplicaciones.
- La auditoría interna es la principal fuente de información para planificar las actividades de auditoría externa.
- Algunos aspectos a considerar son:
 - o Políticas de planificación utilizadas.
 - o Identificar las características gerenciales de los funcionarios directivos de la entidad.
 - o Percibir el apoyo de la administración hacia las funciones de auditoría y los controles en general.

- o Las políticas de planificación de la entidad, su formulación y las evaluaciones realizadas
- o Condiciones generales como la experiencia gerencial, cambios en el personal clave, la rotación del personal, est.
- o Situaciones delicadas existentes y pendientes de solución.
- o Areas, actividades o programas problemáticos.
- o Proyección de las actividades y prioridades señaladas para cumplir los objetivos institucionales.
- o Otros aspectos específicos, según el objetivo de cada auditoría.

Principales directivos:

Funcionarios a ser entrevistados bajo el esquema del programa son:

- Titular
- Directivos responsables de las actividades sustantivas o técnicas, según el objetivo de la entidad.
- Directivos encargados de las actividades adjetivas o de apoyo, como recursos humanos, planificación, administración financiera y de recursos materiales.

Información a obtener:

- Planificación de operaciones
- Organización utilizada
- Sistema de información gerencial
- Procedimientos de control y evaluación periódicos
- Administración de los recursos humanos
- Manejo de los recursos financieros
- Utilización de recursos materiales.

Visita a las instalaciones

- Recorrido observando el funcionamiento de las unidades operativas más importantes.
- Realizarlas con un representante del titular del organismo y el auditor interno.
- Disponer de un esquema resumido de la estructura organizativa, ubicando los principales funcionarios y su ubicación, el número de personal que disponen y las principales funciones y responsabilidades.

b. COMPRESION DE LAS ACTIVIDADES

Paso fundamental para la ejecución eficiente de la auditoría.

La comprensión debe orientarse hacia las actividades que poseen características poco usuales o de mayor riesgo:

- Hechos y operaciones individualmente significativas
- Nuevas líneas de actividad
- Incertidumbres o contingencias importantes
- Introducción de nuevos servicios o productos
- Partes significativas definidas como inusuales o extraordinarias en materia técnica

- Grupo de transacciones con deudores importantes.
- Presencia de litigios o requerimientos de organismos de control.

Principales actividades

Su conocimiento permite comprender los fundamentos de las decisiones gerenciales y conocer los problemas de la auditoría. Debemos tratar de identificar los factores críticos que puedan indicar problemas potenciales, como:

- Características de los servicios o productos
- Características de los usuarios
- Filosofía y métodos de operación
- Tendencias de los precios
- Procesos de elaboración de servicios o productos
- Procedimientos de distribución y almacenamiento
- Proceso de compra de materiales y servicios
- Características de los proveedores
- Utilización de la mano de obra y ubicación de la fuerza de trabajo
- Existencia de planes especiales de beneficios
- Naturaleza de las instalaciones
- Proyectos de inversión a largo plazo
- Naturaleza y alcance de las actividades de investigación y desarrollo

Otros aspectos a considerar, son:

- Las políticas y prácticas financieras utilizadas
- Las circunstancias económicas existentes
- La estructura operativa utilizada.
- Funcionamiento de los departamentos de administración y finanzas

c. DOCUMENTACION DE LA RP

Constituye la fuente de información básica para las siguientes fases de la auditoría y debe contener:

- Resumen de antecedentes, objetivos y atribuciones vigentes.
- Datos sobre organización
- Organigramas actualizados
- Información estadística sobre principales bienes o servicios producidos
- Informes financieros
- Informes de labores
- Inversiones significativas y su ubicación
- Descripción resumida de los métodos de operación
- Referencia a disposiciones legales
- Descripción de problemas importantes
- Relación de informes de auditoría
- Planes de operación
- Detalle de las fuentes de información, referenciadas a las actividades sustantivas y adjetivas de la entidad

d. RESULTADOS DE LA RP

Cada fase del proceso de la auditoría produce información gerencial y operativa.

- Reporte para la Jefatura:
 - o Antecedentes
 - o Alcance y limitaciones del estudio
 - o Resultados de la RP
 - o Identificación de las actividades sustantivas para la siguiente fase
 - o Posibilidad de obtener directrices adicionales
- Papeles de trabajo:
 - o Documentación del manejo de la auditoría.
 - o Documentos que sustentan las labores desarrolladas por el equipo

e. PROGRAMAS PARA EVALUAR LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO Y LOS COMPONENTES A CONSIDERAR

EVALUACION SORPRESIVA 1-RP

Seleccione la expresión que corresponde a cada una de los títulos e identifíquela en el paréntesis.

1. Documentación de la R.P () Responsable de la ejecución de la Fase decisión y estándares de ejecución.
2. Resultados de la R.P () Principal momento en que participa el nivel directivo hasta la elaboración del informe.
3. Sistema de registro e información () Conocimiento de las actividades desarrolladas por la entidad.
4. Nivel superior de la unidad de control () Resumen de los antecedentes y principales objetivos y atribuciones legales
5. Auditoría Interna () Obtener información general actualizada sobre los aspectos importantes de la entidad a estudiar o una parte de la misma.
6. Definición del objetivo general de la auditoría () Reporte para la Jefatura.
7. Propósito R.P. () No es necesario llevar a cabo todas las Fases de la auditoría operativa.
8. Base para planear una auditoría () Componente básico para evaluar la estructura del control interno.

EVALUACION SORPRESIVA

REVISIÓN DE LA AUDITORIA INTERNA

VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda incluya una V para los enunciados verdaderos o una F para los falsos.

- () 1. La potencia de entrada de la auditoría interna requiere de apoyo, liderazgo y perspectiva.
- () 2. La producción de salida incluye garantías, información, cambio y responsabilidades.
- () 3. El mandato de la auditoría interna tiene que ser determinado y publicado mediante un proceso que asegure que es comprendido por la administración del más alto nivel y por los administradores de los departamentos, como parte del proceso central.
- () 4. Cuando la administración requiere que el auditor proporcione garantías generales en relación a los sistemas, transacciones e información, éste deberá describir el trabajo realizado y dar a conocer claramente sus conclusiones y opiniones.
- () 5. 10 elementos básicos se consideraron para evaluar el funcionamiento con éxito de la auditoría y para la producción total.
- () 6. En 1977 las disposiciones del valor por el dinero contenidas en la ley, exigían al Auditor informar a la Asamblea sobre asuntos que consideraban significativos, incluyendo los casos: Que el dinero había sido gastado sin tomar en cuenta la economía y la efectividad; o que los procedimientos para medir la efectividad de los programas no existían o eran poco satisfactorios.

Algunos hallazgos de la evaluación a la Auditoría Interna:

- () 7. Basados en nuestra revisión creemos que podemos confiar mucho en el trabajo de la auditoría interna.
- () 8. Existen criterios acerca del establecimiento de prioridades de auditoría y la presentación de informes de su progreso.
- () 9. Hallamos evidencia de una comprensión clara entre el Ministro Asistente y el Departamento de Auditoría Interna.



Decisión y Criterios de Ejecución (DECE)

Capítulo 5

1. OBJETIVO GENERAL

Temas para asegurarse la comprensión del alcance y la responsabilidad del estudio:

- Responsabilidades en materia de informes.
- Informes especiales y expectativas de la entidad
- Claridad de las instrucciones del nivel directivo.
- Restricciones en el alcance del estudio, si las hay.
- Disponibilidad de recursos técnicos, según orientación del estudio.
- Estructura legal de la entidad y unidades de la organización, que podrían requerir un informe separado.

2. CALIFICACION DEL ESTUDIO A DESARROLLAR:

La RESPONSABILIDAD de la DECE corresponde al nivel directivo de la unidad de auditoría y se reflejará en el memorando de asignación de trabajo, en:

- Objetivo general
- Alcance
- Instrucciones específicas

3. ACTIVIDADES A REALIZAR:

Revisar selectivamente los siguientes elementos:

- Ultimos estudios
- Estrategia de la Contraloría
- Denuncias recibidas
- Manejo gerencial de la entidad a examinar
- Políticas para planificar definidas por la entidad.

Tambien debe considerarse el enfoque de lo más importante a lo menos relevante, comparativamente con varios elementos disponibles.

4. DECISION DE REALIZAR EL ESTUDIO

Plan de auditoría

El paso formal para decidir la ejecución de una auditoría es su inclusión en el plan anual de auditoría.

El plan una vez aprobado por el nivel superior del organismo de auditoría, es la base para ejecutar el trabajo, al incluir los elementos mínimos.

Designación para ejecutar la auditoría

Se lo hace formalmente con la emisión del memorando dirigido al encargado del trabajo, con copia al supervisor de auditoría, que en detalle contendrá lo siguiente:

- Objetivo general de la auditoría, tomado del plan anual de auditoría.
- Alcance del examen a realizar
- Personal asignado al iniciar las labores.
- Instrucciones especiales de haberlas.

Otros elementos que deben cumplirse

- Oficio de presentación al titular de la entidad.
- Reunión del nivel directivo con los auditores agrupados, para emitir las últimas instrucciones, de acuerdo al contenido del memorando y oficio antes señalados.

TRABAJO EN GRUPOS

1. INSTRUCCIONES GENERALES

Se organizarán grupos conformados por cuatro participantes, en el que se nombrará un expositor y un secretario, debiendo rotar las funciones que tuvieron en el último trabajo de grupo realizado.

El grupo dispone de 60 minutos para completar el trabajo, incluso la presentación por escrito.

2. EL TRABAJO A REALIZAR

Discutir y analizar al interior del grupo el proceso técnico que debería seguirse en la ejecución de la auditoría operativa en la Contraloría General de la República, con base en los puntos estudiados y en la normativa vigente.

Identificar en el proceso todas las actividades involucradas, desde la decisión de ejecutar una auditoría hasta la presentación de los resultados del trabajo, incluyendo las actividades relacionadas con la planificación, la organización, la dirección, la supervisión, el control interno y la evaluación.

3. RESULTADOS A OBTENER

- a. Documento que señale las principales fases del proceso de la auditoría operativa para la Contraloría General de la República y sus objetivos. Además los procedimientos importantes de mayor aplicación en cada fase y los resultados que permitirán identificar el cumplimiento de cada fase.
- b. Exposición resumida del proceso para discutirla entre los participantes.
- c. Tabulación de los resultados para establecer el proceso más generalizado.



Revisión Preliminar (RP)

Capítulo 6

PROPOSITO:

Obtener información general sobre los aspectos *importantes* de la entidad.

Los documentos deben ser ordenados y organizados de tal manera que facilite su ubicación y sea un instrumento de trabajo para las siguientes fases.

Permitirá identificar los principales objetivos de la entidad y las actividades sustantivas que ejecuta, para planificar el trabajo.

La base para una acertada planificación de la auditoría, constituye el conocimiento de las actividades desarrolladas, en paralelo con los factores externos que puedan afectar sus operaciones.

En auditorías consecutivas, el esfuerzo para obtener la información básica sera menor.

ESTUDIO INICIAL

Programacion de actividades:

- Utilización de programas uniformes.
- Dichos programas uniformes son flexibles y pueden ser ampliados, modificados o reducidos, siguiendo los niveles técnicos de validación.
- Los programas uniformes permiten aplicar una rutina eficiente de trabajo, que puede ser adaptada, según las circunstancias.
- Los programas uniformes identifican los principales puntos de control clave en el nivel directivo de la organización, obteniendo la información relevante de manera sistemática.

Auditor interno:

- El primer contacto con la administración de la entidad será el Auditor Interno Jefe.
- El objetivo es adquirir información relevante, sobre la entidad auditada y los estudios realizados por la auditoría, así como para coordinar las actividades, a desarrollar evitando las duplicaciones.
- La auditoría interna es la principal fuente de información para planificar las actividades de auditoría externa.
- Algunos aspectos a considerar son:
 - Políticas de planificación utilizadas.
 - Identificar las características gerenciales de los funcionarios directivos de la entidad.
 - Percibir el apoyo de la administración hacia las funciones de auditoría y los controles en general.

- Las políticas de planificación de la entidad, su formulación y las evaluaciones realizadas
- Condiciones generales como la experiencia gerencial, cambios en el personal clave, la rotación del personal, est.
- Situaciones delicadas existentes y pendientes de solución.
- Areas, actividades o programas problemáticos.
- Proyección de las actividades y prioridades señaladas para cumplir los objetivos institucionales.
- Otros aspectos específicos, según el objetivo de cada auditoría.

Principales directivos:

Funcionarios a ser entrevistados bajo el esquema del programa son:

- Titular
- Directivos responsables de las actividades sustantivas o técnicas, según el objetivo de la entidad.
- Directivos encargados de las actividades adjetivas o de apoyo, como recursos humanos, planificación, administración financiera y de recursos materiales.

Información a obtener:

- Planificación de operaciones
- Organización utilizada
- Sistema de información gerencial
- Procedimientos de control y evaluación periódicos
- Administración de los recursos humanos
- Manejo de los recursos financieros
- Utilización de recursos materiales.

Visita a las instalaciones:

- Recorrido observando el funcionamiento de las unidades operativas más importantes.
- Realizarlas con un representante del titular del organismo y el auditor interno.
- Disponer de un esquema resumido de la estructura organizativa, ubicando los principales funcionarios y su ubicación, el número de personal que disponen y las principales funciones y responsabilidades.

COMPRESION DE LAS ACTIVIDADES

Paso fundamental para la ejecución eficiente de la auditoría.

La comprensión debe orientarse hacia las actividades que poseen características poco usuales o de mayor riesgo:

- Hechos y operaciones individualmente significativas
- Nuevas líneas de actividad
- Incertidumbres o contingencias importantes
- Introducción de nuevos servicios o productos
- Partes significativas definidas como inusuales o extraordinarias en materia técnica
- Grupo de transacciones con deudores importantes.
- Presencia de litigios o requerimientos de organismos de control.

Principales actividades

Su conocimiento permite comprender los fundamentos de las decisiones gerenciales y conocer los problemas de la auditoría. Debemos tratar de identificar los factores críticos que puedan indicar problemas potenciales, como:

- Características de los servicios o productos
- Características de los usuarios
- Filosofía y métodos de operación
- Tendencias de los precios
- Procesos de elaboración de servicios o productos
- Procedimientos de distribución y almacenamiento
- Proceso de compra de materiales y servicios
- Características de los proveedores
- Utilización de la mano de obra y ubicación de la fuerza de trabajo
- Existencia de planes especiales de beneficios
- Naturaleza de las instalaciones
- Proyectos de inversión a largo plazo
- Naturaleza y alcance de las actividades de investigación y desarrollo

Otros aspectos a considerar, son:

- Las políticas y prácticas financieras utilizadas
- Las circunstancias económicas existentes
- La estructura operativa utilizada.
- Funcionamiento de los departamentos de administración y finanzas

DOCUMENTACION DE LA RP

Constituye la fuente de información básica para las siguientes fases de la auditoría y debe contener:

- Resumen de antecedentes, objetivos y atribuciones vigentes.
- Datos sobre organización
- Organigramas actualizados
- Información estadística sobre principales bienes o servicios producidos
- Informes financieros
- Informes de labores
- Inversiones significativas y su ubicación
- Descripción resumida de los métodos de operación
- Referencia a disposiciones legales
- Descripción de problemas importantes
- Relación de informes de auditoría
- Planes de operación
- Detalle de las fuentes de información, referenciadas a las actividades sustantivas y adjetivas de la entidad

RESULTADOS DE LA RP

Cada fase del proceso de la auditoría produce información gerencial y operativa.

- **Reporte para la Jefatura:**
 - Antecedentes
 - Alcance y limitaciones del estudio
 - Resultados de la RP.
 - Identificación de las actividades sustantivas para la siguiente fase
 - Posibilidad de obtener directrices adicionales

- **Papeles de trabajo:**
 - Documentación del manejo de la auditoría.
 - Documentos que sustentan las labores desarrolladas por el equipo

PROGRAMAS PARA EVALUAR LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO Y LOS COMPONENTES A CONSIDERAR

EVALUACION SORPRESIVA 1-RP

Seleccione la expresión que corresponde a cada una de los títulos e identifíquela en el paréntesis.

1. Documentación de la R.P () Responsable de la ejecución de la Fase decisión y estándares de ejecución.
2. Resultados de la R.P () Principal momento en que participa el nivel directivo hasta la elaboración del informe.
3. Sistema de registro e información () Conocimiento de las actividades desarrolladas por la entidad.
4. Nivel superior de la unidad de control () Resumen de los antecedentes y principales objetivos y atribuciones legales
5. Auditoría Interna () Obtener información general actualizada sobre los aspectos importantes de la entidad a estudiar o una parte de la misma.
6. Definición del objetivo general de la auditoría () Reporte para la Jefatura.
7. Propósito R.P. () No es necesario llevar a cabo todas las Fases de la auditoría operativa.
8. Base para planear una auditoría () Componente básico para evaluar la estructura del control interno.

EVALUACION SORPRESIVA**REVISION DE LA AUDITORIA INTERNA**

VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda incluya una V para los enunciados verdaderos o una F para los falsos.

- () 1. La potencia de entrada de la auditoría interna requiere de apoyo, liderazgo y perspectiva.
- () 2. La producción de salida incluye garantías, información, cambio y responsabilidades.
- () 3. El mandato de la auditoría interna tiene que ser determinado y publicado mediante un proceso que asegure que es comprendido por la administración del más alto nivel y por los administradores de los departamentos, como parte del proceso central.
- () 4. Cuando la administración requiere que el auditor proporcione garantías generales en relación a los sistemas, transacciones e información, éste deberá describir el trabajo realizado y dar a conocer claramente sus conclusiones y opiniones.
- () 5. 10 elementos básicos se consideraron para evaluar el funcionamiento con éxito de la auditoría y para la producción total.
- () 6. En 1977 las disposiciones del valor por el dinero contenidas en la ley, exigían al Auditor informar a la Asamblea sobre asuntos que consideraban significativos, incluyendo los casos: Que el dinero había sido gastado sin tomar en cuenta la economía y la efectividad; o que los procedimientos para medir la efectividad de los programas no existían o eran poco satisfactorios.

Algunos hallazgos de la evaluación a la Auditoría Interna:

- () 7. Basados en nuestra revisión creemos que podemos confiar mucho en el trabajo de la auditoría interna.
- () 8. Existen criterios acerca del establecimiento de prioridades de auditoría y la presentación de informes de su progreso.
- () 9. Hallamos evidencia de una comprensión clara entre el Ministro Asistente y el Departamento de Auditoría Interna.



Evaluación del Control Interno

Capítulo 7

Plan de Clase

I. OBJETIVO GENERAL

Al concluir el tema, el participante estará en capacidad de identificar la importancia de la evaluación de la estructura de control interno como parte de cualquier proceso de auditoría, así como los métodos y procedimientos evaluación.

II. OBJETIVOS ESPECIFICOS

Al concluir el tema los participantes estarán en capacidad de:

- Evaluar la estructura de control interno conforme a sus componentes básicos: Ambiente de Control; Sistema Contable y Procedimientos de Control.
- Combinar el uso de programas de evaluación, desarrollo de entrevistas y aplicación de cuestionarios como medios básicos para la evaluación de la estructura de control interno.
- Utilizar la evaluación del riesgo de auditoría aplicando los conceptos básicos sobre riesgo inherente y riesgo de control.

III. ACTIVIDADES

El desarrollo de esta unidad requiere de la ejecución de las siguientes actividades, como parte del proceso enseñanza-aprendizaje:

Participantes:

- Lectura dirigida del material de apoyo (*Fundamentos de Auditoría, Manual de Procedimientos de Auditoría ("MAPA")*) y de los artículos recomendados de la Revista de Auditoría Gubernamental.
- Exposición en clase sobre los resultados de la lectura.
- Elaborar procedimientos de auditoría dirigidos a la evaluación de la estructura de control interno.
- Exponer los resultados de la evaluación practicada de acuerdo con los datos proporcionados por el caso de estudio.
- Desarrollar el ejercicio correspondiente a la evaluación del riesgo de auditoría.

- Preparar el reporte sobre los resultados de la evaluación de la estructura de control interno, con la definición de las prioridades de análisis que servirán de base para el desarrollo de la fase subsiguiente de la auditoría. (Análisis de áreas críticas).

Instructores:

- Dirigir las discusiones en clase sobre los aspectos de interés contenidos en las lecturas recomendadas, induciendo a la reflexión sobre los temas objeto de estudio.
- Exponer la importancia de la evaluación de la estructura de control interno y destacar los aspectos conceptuales sobre la materia, conforme a las pautas que proporciona el SAS 55.
- Apoyar a los equipos de trabajo conformados para desarrollar el caso de estudio, orientándolos sobre la definición de objetivos y procedimientos dirigidos a evaluar la estructura de control interno.
- Dirigir la discusión de resultados de la evaluación de la estructura de control interno, asumiendo los roles asignados al inicio del curso como autoridades del Departamento de Auditoría.

IV. TECNICAS DIDACTICAS

- Exposición magistral y discusión sobre aspectos conceptuales, conjugando la teoría con las experiencias producto del desarrollo del trabajo de campo y de la investigación.
- Lecturas individuales asignadas a domicilio para propiciar la discusión sobre el tema y su adaptación al medio costarricense.
- Trabajos en grupos dirigidos a la definición y aplicación de programas de trabajo para evaluar la estructura de control interno, utilizando el caso de estudio.
- Presentación de resultados por parte de los participantes, manteniendo la simulación como recurso para garantizar la interacción entre participantes e instructores.
- Evaluaciones para el control de las asignaciones de lectura y temas discutidos en el desarrollo de la unidad didáctica.

V. TIEMPO DISPONIBLE

Para el desarrollo de la unidad se dispone de cinco horas didácticas de trabajo en el salón de clase y aproximadamente tres (3) horas de lectura previas a la presentación en clase.

EVALUACION SORPRESIVA 1

VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda coloque una V para las frases correctas y una F para las incorrectas.

- () 1. La estructura del control interno consta de: el ambiente de control y los procedimientos de control.
- () 2. La evaluación de la estructura del control interno se cumple sólo durante la etapa de planificación de la auditoría.
- () 3. El cuestionario es el método más utilizado para la evaluación de la estructura del control interno operativo.
- () 4. La experiencia y especialización permiten obviar la evaluación del control interno.
- () 5. La ausencia de objetivos es una deficiencia de control interno.
- () 6. La filosofía y estilo de operación de la gerencia forma parte de los procedimientos de control.
- () 7. La debida autorización de transacciones y actividades, puede integrarse a componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable.
- () 8. Las pruebas de detalle y procedimientos analíticos para detectar situaciones incorrectas importantes, constituyen las pruebas sustantivas.
- () 9. Los procedimientos y políticas establecidos para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad constituyen la estructura del control interno.
- () 10. Siempre que se identifique una debilidad en el control interno, se debe efectuar una evaluación preliminar del riesgo.

TRABAJO DE GRUPOS 1

Evaluación de la Estructura del Control Interno ANÁLISIS DE COSTO BENEFICIO

1. INSTRUCCIONES GENERALES

Se organizarán grupos conformados por cuatro participantes, en el que se nombrará a un expositor y un secretario, debiendo rotar las funciones que tuvieron en el último trabajo de grupo realizado.

El grupo dispone de 90 minutos para completar el trabajo.

2. EL TRABAJO A REALIZAR

A continuación se incluye un ejemplo dirigido a evaluar el riesgo de control y la relación de costo beneficio al elegir entre controles alternativos.

Con motivo de la evaluación del control interno en la Editorial Costa Rica, Ud. determinó que las pérdidas por hurto en el almacén es de 200.000,00 colones al año. Se llegó a la conclusión de que es posible reducir las pérdidas adoptando las siguientes medidas:

- a. Instalar un sistema de alarma a un costo aproximado de 30.000,00 colones al año, incluyendo depreciación y mantenimiento del sistema. Se estima que esta medida disminuye un 75% de los robos.
- b. Contratar vigilantes durante las 24 horas a un costo de 220.000,00 colones al año, lo que elimina completamente los robos.
- c. Construir una cerca e instalar el sistema de alarma tiene un costo de 50.000,00 colones al año, incluyendo depreciación y mantenimiento y reduce los robos en un 95%.

3. RESULTADOS ESPERADOS

Seleccionar el procedimiento de control más conveniente en función del análisis de la relación costo/beneficio. Justifique su respuesta, a cuyo efecto considerará como mínimo los siguientes factores:

- a. Riesgos antes del control
- b. Riesgos después del control
- c. Beneficio bruto (reducción del riesgo)
- d. Costo del control
- e. Beneficio neto.

TRABAJO DE GRUPOS**Evaluación de la Estructura del Control Interno
SISTEMA CONTABLE****1. INSTRUCCIONES GENERALES**

Se organizarán equipos conformados por dos participantes. Disponen de 45 minutos para completar el trabajo.

2. EL TRABAJO A REALIZAR

Como parte de la evaluación de la estructura de control interno, es necesario efectuar pruebas de transacciones que le permitan al auditor cerciorarse de la efectividad del sistema contable.

Por esa razón, a continuación le proporcionamos información sobre los estados financieros de la Editorial Costa Rica, al 30 de junio de 1990.

a. Cuentas por Cobrar - Clientes - Corto Plazo. Saldo: 9.500.000,00 colones.

- El análisis de antigüedad de saldos preparado por la empresa indican lo siguiente:

Antigüedad (Número de días)	Saldo (Millones de cciones)
Hasta 30	1.0
De 31 a 90	2.5
De 91 a 150	1.5
Mas de 150	4.5

- No existe provisión para cuentas de cobro dudoso.
- Las gestiones de difusión, distribución, ventas y cobranzas se realizan en la misma unidad organizativa.
- Las cuentas por cobrar registran 900.000,00 colones entregados a escritores por concepto de anticipos por derechos de autor.

b. Inventario de Libros. Saldo 15 millones de colones.

- La edición mínima por cada título publicado por la empresa es de 5000 ejemplares en presentación rústica.
- La cobertura de las pólizas de incendio es de un 100% del saldo según libros y de un 40% en caso de robo.

- Recuerde que no se han practicado inventarios durante los últimos cinco años.

3. RESULTADOS A OBTENER

En atención a los datos proporcionados, Ud. deberá diseñar los procedimientos que incluyan las pruebas de transacciones dirigidas a comprobar la efectividad del sistema de contabilidad de la Editorial Costa Rica, considerando las pautas que proporciona el numeral 10. del SAS 55.

TRABAJO DE GRUPOS

Evaluación de la Estructura del Control Interno AMBIENTE DE CONTROL

1. INSTRUCCIONES GENERALES

Se organizarán equipos conformados por dos participantes. Disponen de 90 minutos para completar el trabajo.

2. TRABAJO A REALIZAR:

La evaluación de la estructura de control interno, comprende el conocimiento que debe tener el auditor sobre los tres elementos básicos que la conforman. En consecuencia, a continuación se relacionan una serie de características correspondientes a la Editorial Costa Rica, que Ud. deberá considerar como parte del ambiente de control, base para programar la evaluación respectiva.

- a. El Consejo Directivo de la Editorial Costa Rica, se reúne una vez por semana.
- b. El Jefe del Departamento de Administración autoriza, en forma conjunta con el Presidente del Consejo, los gastos, controla la emisión de cheques y vigila que la contabilidad se mantenga actualizada. El Departamento cuenta con una secretaria y un contador contratado para llevar los registros.
- c. El Departamento de Difusión, Distribución y Ventas, tiene las siguientes funciones:
 - Informar a los representantes de los medios de comunicación la síntesis de cada uno de los títulos publicados.
 - Proporcionar a distribuidores y librerías el catálogo actualizado de los libros publicados.
 - Facturar las ventas y mantener el control de las cuentas por cobrar.
- d. Desde su creación la empresa no ha definido un manual de organización. La ley de creación especifica las atribuciones del Consejo y del Presidente.

3. RESULTADOS A OBTENER

El equipo deberá programar la evaluación del ambiente de control en atención a la incidencia que éste pueda tener sobre los procedimientos y las políticas específicas de la Editorial Costa Rica.



Examen Profundo de Áreas Críticas (EPAC)

Capítulo 8

I. INTRODUCCION

Sin lugar a duda el proceso más importante de la labor de auditoría es el desarrollo de oportunidades para el mejoramiento (hallazgos). Los hallazgos de auditoría fundamentan las conclusiones y recomendaciones y éstas son comunicadas a los funcionarios responsables y otras personas interesadas.

La palabra "hallazgo" tiene muchos significativos y connotaciones, además transmite una idea diferente a distintas personas. Sin embargo, en la auditoría tiene el sentido de recopilación y síntesis de información específica sobre una operación, actividad, organización, condición u otro asunto que se haya analizado y evaluado, o que se considera de interés o utilidad para los funcionarios de la entidad. Normalmente se le emplea en un sentido crítico y se refiere a deficiencias o debilidades presentadas a través del informe de auditoría; pero cabe señalar que también existen hallazgos positivos.

El término *hallazgo* abarca hechos y otra información pertinente obtenida, incluyendo casos, situaciones y relaciones reales. No abarca las conclusiones del auditor basadas en el análisis del significado e importancia de los hechos y otra información, ni las recomendaciones resultantes.

En el informe se incluyen los hallazgos dentro de los comentarios que el auditor redacta en forma narrativa sobre las deficiencias o aspectos sobresalientes encontrados durante el examen, debiendo contener en forma lógica y clara los asuntos de importancia y suficientemente comprensibles para el lector del informe.

Un hallazgo de auditoría es algo observado o encontrado durante el examen. La información en la cual se basa está disponible en la entidad y posiblemente es conocida por otros. Es el resultado de la información desarrollada, una reunión lógica de datos y una presentación objetiva de los hechos y otra información pertinente. Un hallazgo es la base para una o más conclusiones y recomendaciones, pero éstas no constituyen parte del mismo.

El propósito del presente capítulo es discutir la importancia y metodología empleada en el desarrollo sistemático y profesional de los hallazgos de auditoría.

II. REQUISITOS BASICOS EN UN HALLAZGO DE AUDITORIA

Los siguientes constituyen los requisitos básicos de cualquier hallazgo de auditoría:

- Importancia relativa que amerite su comunicación
- Basado en hechos y evidencias precisos que figuren en los papeles de trabajo
- Objetivo
- Basado en una labor suficiente para respaldar cualquier conclusión resultante
- Convincente a una persona que no ha participado en la auditoría.

Cada uno de estos requisitos están sujetos a interpretaciones. Es imposible definir exactamente términos tales como "importancia", "preciso", "relativa", "convincente" y "suficiente". Aunque en este capítulo no se definen estos términos, si se presentan ciertas consideraciones básicas que serán utilizadas al reconocer y desarrollar los hallazgos que, si se aplican adecuadamente, ayudarán a lograr los requisitos necesarios.

Como se indicó anteriormente, un hallazgo normalmente no es favorable a la entidad auditada. La cantidad de labor necesaria para desarrollar y respaldar un hallazgo depende de las circunstancias y el juicio profesional del auditor. Es importante que la presentación del hallazgo no conduzca a conclusiones erróneas y que su contenido esté plenamente justificado por la labor efectuada.

La mayor parte de la auditoría en el campo se utiliza para revisar actividades que deben mejorarse.

III. FACTORES A CONSIDERAR AL DESARROLLAR LOS HALLAZGOS

Los auditores tanto como el personal técnico que participe en el equipo de auditoría, deben estar capacitados en las técnicas para desarrollar hallazgos en forma objetiva y tener un punto de vista realista para hacer juicios y llegar a conclusiones justas. Los factores que se deben tener en mente son los siguientes:

- 1. Las condiciones y circunstancias existentes al momento en que ocurrió el hecho o se efectuó la transacción bajo examen y no aquellas existentes al momento de efectuar el examen.** Para obrar con justicia, objetividad y realismo debe evitarse juicios y conclusiones sobre el rendimiento, basándose en una percepción tardía. El auditor debe asumir el peso de la prueba si su evaluación le conduce a la conclusión de que la decisión de la entidad fue irracional, incorrecta o inapropiada.
- 2. Indole, complejidad y magnitud cuantitativa y financiera de las operaciones o segmentos que se están evaluando.** A pesar de que el auditor siempre está interesado en mejorar el rendimiento, no hay que pensar que debe criticarse cualquier asunto que no es perfecto. El adoptar un punto de vista de esta naturaleza, no significa que no se informará a la administración de la entidad sobre asuntos importantes junto con las recomendaciones para lograr mejoras. Sin embargo,

cualquier evaluación de estos aspectos debe reflejar un juicio maduro y realista de lo que razonablemente puede esperarse, según las circunstancias.

- 3. La necesidad de someter el hallazgo potencial a un análisis honesto y crítico para encontrar posibles fallas y un razonamiento ilógico al relacionar hechos y situaciones o al juzgar sus efectos.** La práctica de hacer el papel de "abogado del diablo" es muy útil para identificar puntos débiles en los hallazgos potenciales. Deben observarse normas muy altas de objetividad. Por lo tanto, el auditor debe estar en guardia contra la tendencia natural de racionalizar interpretaciones de los hechos y dejar de considerar la información contraria. También debe estar en guardia contra la tendencia de "evitar" hallazgos que requieren una gran inversión de tiempo y esfuerzo al tratar de desarrollarlos adecuadamente, sin alcanzar buenos resultados.
- 4. La labor de auditoría debe ser lo suficientemente completa para presentar un base sólida para las conclusiones y recomendaciones y para poder demostrar claramente su propiedad y racionalidad a terceras personas en forma convincente. No se puede asumir que otros aceptarán las conclusiones y recomendaciones simplemente porque el auditor las manifiesta.**

A pesar de que la labor de auditoría lleva al auditor a áreas en las cuales no se considera como un experto, se adquiere cada vez más experiencia técnica en áreas tales como PED, comercialización, finanzas, administración, estadística e ingeniería. La utilización de servicios de consultores externos a menudo es útil para resolver asuntos técnicos, cuando no se cuenta con auditores profesionales especializados en otras disciplinas.

- 5. Diferencias de opinión.** Al ejercer las facultades discrecionales, los funcionarios de la entidad pueden tomar decisiones con las cuales el auditor no está de acuerdo. No debe criticarse tales decisiones si parecen estar basadas en consideraciones adecuadas de los hechos disponibles en el momento. Tampoco debe criticárselas solamente porque el auditor tiene una opinión distinta acerca de la naturaleza de la decisión que debió haber sido tomada. No se debe sustituir el juicio del auditor por el de los funcionarios de la entidad. En estas circunstancias, las conclusiones y recomendaciones deben basarse en los resultados o el efecto de la decisión en cuanto al programa, operaciones, gastos, etc., de la entidad. Es posible señalar por ejemplo que la entidad se equivocó en su proceso de toma de decisiones porque no contaba con un sistema diseñado para proporcionar toda la información necesaria para la toma de decisiones.

IV. PASOS A SEGUIR EN EL DESARROLLO DE LOS HALLAZGOS DE AUDITORIA

Una vez que el equipo de auditoría haya determinado una debilidad o deficiencia importante en la forma en que se efectuó la operación, el auditor responsable debe elaborar los planes específicos para el desarrollo apropiado y rápido de todos los aspectos pertinentes del problema. El proceso de desarrollo de un hallazgo implica los siguientes pasos:

- Identificar la condición o asuntos deficientes, defectuosos, etc., según se les mida en comparación con criterios aceptables que generalmente son formas demostradas de hacerlo mejor. Algunos criterios aceptables pueden ser los establecidos por las directivas de la empresa, y si éstos no han sido establecidos el auditor tiene que desarrollarlos y enunciarlos con sumo cuidado.
- Identificar las líneas de autoridad y de responsabilidad con respecto a las operaciones implicadas.
- Verificar las causas de la deficiencia.
- Determinar si la deficiencia es un caso aislado o una condición muy difundida.
- Determinar los efectos o importancia de la deficiencia.
- Obtener comentarios de las personas u organismos directamente interesados que pueden estar afectados en forma adversa por el hallazgo.
- Determinar las conclusiones de auditoría con base en la evidencia reunida.
- Determinar las posibles acciones correctivas o recomendaciones para mejoras.

La labor efectuada, la información obtenida y las conclusiones alcanzadas en el desarrollo de los hallazgos deben estar ampliamente respaldadas y documentadas en los papeles de trabajo, conforme se va efectuando la labor. Este paso no debe diferirse nunca hasta que la fase de preparación del informe esté en proceso.

El desarrollo total de un hallazgo exige que se informe al titular o máxima autoridad de la entidad. Todo el proceso de desarrollo de un hallazgo requiere la acumulación de información apropiada para informar adecuadamente de acuerdo con las normas, características y requerimientos básicos de la auditoría. El saber que es necesario preparar un informe y pensar en dicho informe mientras se desarrolla un hallazgo tendrá como resultado una auditoría y un informe de mejor calidad.

Se debe evaluar continuamente la naturaleza, la existencia y la importancia de un hallazgo durante su proceso de desarrollo, para determinar si serán necesarios futuros esfuerzos para completarlo. Al dirigir y controlar la utilización de los recursos humanos, es necesario pensar en términos de una revisión preliminar; una evaluación de la estructura del control interno y de un examen profundo de áreas críticas.

Estas fases del esfuerzo son obligatorias para completar el desarrollo de los hallazgos. Sin embargo, debe reconocerse que pueden haber casos en los cuales se ha desarrollado un hallazgo sin haber completado físicamente todas las fases de trabajo de la auditoría. Si en cualquier momento durante la labor, el auditor piensa que tiene un hallazgo importante y adecuadamente desarrollado (condición, criterio, efecto, causa, responsabilidad, legalidad y mejoras necesarias), debe informar de inmediato a los funcionarios de la entidad, comunicando las conclusiones y recomendaciones, así como el preparar la parte del informe relacionado.

1. Identificar la condición deficiente

Este paso abarca el examen necesario para reunir y establecer claramente todos los hechos pertinentes. En términos más simples, esta operación es la fase del "qué — cuándo — dónde — cómo". Incluye la comparación de operaciones reales con los criterios o requerimientos establecidos, ya sea en forma de reglamentos, normas técnicas, normas de rendimiento, presupuestos operativos o directivas del titular. Puede implicar un examen del criterio o requerimiento establecido o la falta de los mismos.

También incluye la determinación del grado de rendimiento cuando no existen normas prescritas (por ejemplo, hacer viajes innecesarios, comprar materiales no requeridos, asignar tareas inapropiadas a los empleados). En estos casos frecuentemente se identifica los desperdicios que se pueden evitar, una forma más eficaz de operar o un procedimiento más económico.

El auditor debe llegar a acuerdos con los funcionarios correspondientes de la entidad sobre la corrección de los hechos, aunque puedan haber desaveniencias en cuanto a los motivos, importancia, necesidad de medidas correctivas, etc. La incapacidad de llegar a acuerdos acerca de los hechos, no excluye la necesidad de informar sobre un asunto, si el auditor está razonablemente seguro de la corrección de la información que ha desarrollado.

2. Identificación de las líneas de autoridad y de responsabilidad en la entidad con respecto a las operaciones implicadas

Es necesario identificar a las personas directamente responsables de la operación y los niveles más altos de responsabilidad para saber con quién debe discutirse el problema y a quien debe dirigirse las comunicaciones pertinentes. Tal identificación es especialmente importante en las oficinas descentralizadas que están sujetas a la dirección de niveles más altos de la entidad.

Para lograr un control interno administrativo, financiero y técnico eficaz sobre las operaciones, es necesario contar con una clara asignación de responsabilidad y con la debida autoridad para llevarla a cabo.

3. Verificar las causas de la deficiencia

Es de suma importancia identificar y comprender las causas de una deficiencia si ha de revisarla apropiadamente, en forma imparcial y eficazmente, para y sugerir acciones correctivas.

Debe averiguarse por qué tuvo lugar la situación adversa, por qué sigue existiendo y si se han establecido procedimientos internos para evitar dicho resultado, o si aquellos establecidos han sido ineficaces o mal implantados. Pueden haber varias causas. Lo más importante, generalmente, es que una debilidad en el sistema de control interno permitió que ocurra la deficiencia, la cual, a no ser que se la corrija, permitirá que aparezcan deficiencias similares en el futuro. Las medidas correctivas normalmente implicarán mejoras en el sistema de control interno.

Al comprender la causa de la deficiencia frecuentemente se puede identificar otros problemas que requerirán ser revisados durante la auditoría.

4. Determinar si la deficiencia es aislada o muy difundida

Esta determinación es necesaria para:

- Llegar a conclusiones apropiadas acerca de la importancia relativa de la deficiencia. Esto es esencial en el esfuerzo por alentar a los funcionarios de la empresa a tomar medidas correctivas. También afectan la decisión sobre el nivel apropiado para comunicar el hallazgo.
- Hacer recomendaciones apropiadas para acciones correctivas. Si el auditor está convencido de que la condición está muy difundida y/o es probable que vuelva a ocurrir, debe recomendar a la entidad que tome las medidas necesarias para impedir errores similares en el futuro, tanto como identificar y, si es posible, remediar los errores anteriores.

Las pruebas de auditoría deben ser suficientes como para mostrar si la condición está muy difundida. Sin embargo, debe recomendarse que la empresa tome las acciones necesarias para determinar la extensión total de la deficiencia. Solamente en circunstancias especiales el equipo de auditoría debe comprometer sus limitados recursos humanos más allá de lo razonable para demostrar que el asunto requiere atención. Después de que la entidad haya empezado con la labor de determinar la extensión total, la función de los auditores es seguirla y revisarla de vez en cuando, para establecer si los esfuerzos de la entidad se han orientado en forma debida y si han corregido los errores y eliminado las deficiencias en forma adecuada.

Aunque un tipo específico de deficiencias o irregularidades no sea frecuente o no esté muy difundido, los casos individuales pueden ser en ocasiones lo suficientemente importantes, por su naturaleza, magnitud, precedente o peligro potencial como para requerir su desarrollo total e informe. Así, una condición adversa percibida en un programa relativamente nuevo puede no estar muy difundida aún, pero podría tener implicaciones o posibilidades importantes si no se la eliminaría.

5. Determinar los efectos o importancia de la deficiencia

Debe considerarse completamente los efectos o importancia de la deficiencia de la forma en que la entidad lleva a cabo sus operaciones. El auditor está interesado no sólo en el resultado inmediato, sino en los efectos colaterales, intangibles, de largo alcance u otros efectos, tanto reales como potenciales.

Cuando sea posible, debe determinarse los efectos financieros o la pérdida causada por una deficiencia identificada. Tales determinaciones demuestran la necesidad de medidas correctivas y facilitan la presentación de un informe convincente.

A veces no es práctico ni posible calcular una pérdida financiera, real o futura. La incapacidad de medir o estimar una pérdida financiera no es una razón válida para no

informar acerca de los hallazgos importantes. Una de las funciones del auditor es señalar las condiciones que podrían ocasionar pérdidas de un tipo o de otro. Cuando la importancia de una deficiencia se presenta por una pérdida potencial, el informe debe señalar claramente este factor.

El auditor cumple inicialmente con su responsabilidad cuando señala tales condiciones a los funcionarios responsables, insinuándoles la necesidad de tomar medidas correctivas. La administración debe entonces asumir la responsabilidad de establecer acciones correctivas o preventivas apropiadas o aceptar el riesgo de posibles pérdidas. El objetivo fundamental de la auditoría es que se lleven a cabo las acciones correctivas o mejoras. Por lo tanto el auditor debe seguir posteriormente las acciones de la entidad y, si es necesario efectuar más revisiones del asunto.

6. Determinar las conclusiones de auditoría

Con base en toda la evidencia de auditoría reunida a través de condiciones, criterios, causas, efectos, comentarios de la entidad u otra información el auditor llega a conclusiones concretas sobre la situación o deficiencia revisada.

7. Determinar las posibles acciones correctivas o recomendaciones

Los hallazgos y conclusiones normalmente deben estar seguidas con recomendaciones a los funcionarios responsables para corregir la deficiencia o evitar su reaparición.

No siempre se puede recomendar específicamente las acciones que eliminarán un defecto. La función básica de auditoría es identificar las deficiencias y prácticas a ser corregidas o fortalecidas. La administración de la entidad es responsable de tomar las medidas pertinentes.

Por otra parte, el estudio del problema por el auditor generalmente será lo suficientemente amplio como para permitirle hacer sugerencias constructivas acerca de las medidas correctivas apropiadas que se deben tomar.

Si la deficiencia en estudio es un incumplimiento de los requerimientos legales o reglamentos relacionados, la recomendación debe ser más constructiva que el limitarse a sugerir que se cumpla con ellos. Debe hacerse una recomendación básica que dé como resultado un fortalecimiento de los procedimientos o prácticas seguidas para evitar la reaparición de la deficiencia. Debe considerarse siempre, sin embargo, el costo de la aplicación de las medidas recomendadas en relación a los beneficios.

V. CAMBIOS EN EL ALCANCE Y DIRECCION DE LA LABOR DESARROLLADA

La información adquirida según progresa el trabajo de auditoría puede indicar la necesidad de un cambio en la dirección o énfasis del trabajo planificado inicialmente y/o una extensión o reducción en su alcance. Para reconocer la necesidad de dichos cambios se sugiere la supervisión continua sobre el desarrollo de hallazgos potenciales, una estrecha revisión de la información recientemente obtenida y una evaluación de la

información que hará posible la toma de decisiones oportunas, en cuanto a la forma en que se debe proceder.

En general, el desarrollo de un hallazgo debe continuarse siempre y cuando su importancia y los logros potenciales justifiquen la utilización de los recursos humanos de auditoría. Sin embargo, si lo que se está tratando no es importante como se creía en un principio y se va a lograr muy poco por medio de un trabajo futuro, se debe discontinuar la labor y explicar claramente dicho proceder en los papeles de trabajo. El desarrollo no debe continuar en ningún caso sólo para racionalizar el gasto de potencial humano ya efectuado o para tratar de "hacer algo de la nada". La decisión de discontinuar la labor en las áreas de auditoría que son poco prometedoras debe ser aprobado por el supervisor de auditoría responsable.

Otro cambio en el alcance que debe considerarse es la necesidad de obtener información en todos los lugares descentralizados seleccionados en el planeamiento. En algunos casos se podría encontrar, que una cantidad de lugares que se había planeado visitar pueden ser más de los necesarios para demostrar adecuadamente el punto que se está tratando de señalar. Si una revisión limitada establece razonablemente la necesidad de una mejora administrativa, debe informarse de inmediato a los funcionarios acerca de las oportunidades de mejoramiento, las conclusiones y las recomendaciones. En algunos casos una presentación verbal de los hallazgos será la forma más eficaz y eficiente de transmitir el mensaje y de obtener acciones correctivas oportunas y decisivas. Se recomienda hacer uso de cuadros, gráficos y otras ayudas visuales para una presentación eficaz. Sin embargo, aún cuando sólo se haga una presentación verbal es necesario elaborar el informe por escrito.

VI. ATRIBUTOS DE LOS HALLAZGOS

Es de importancia primordial que el auditor desarrolle totalmente las oportunidades de mejoramiento para poder informar completa y claramente sobre los mismos. Por lo tanto, debe grabar en su memoria los atributos para una oportunidad de mejoramiento (hallazgo de auditoría) que tienen que ser desarrollados en cada caso:

Atributos del "hallazgo"

Denominación	Breve descripción	Significado
CONDICION	Situación actual encontrada	"Lo que es"
CRITERIO	Unidades de medida o normas aplicables	"Lo que debe ser"
EFFECTO	Importancia relativa del asunto (preferible en términos monetarios)	"La diferencia entre lo que es y lo que debe ser"
CAUSA (S)	Razones de desviación	"porque sucedió"

Condición

La situación encontrada por el auditor con respecto a una operación, actividad o transacción. La condición refleja el grado en que los criterios están siendo logrados. Es importante que la condición se refiera directamente al criterio o unidad de medida porque el objetivo de la condición es describir lo bien que se comporta la organización en el logro de las metas expresadas como criterios.

Formas de condiciones

- Los criterios se están logrando satisfactoriamente
- Los criterios no se logran.
- Los criterios se están logrando parcialmente.

Criterio

Es la norma con la cual el auditor mide la condición. Son las metas que la entidad está tratando de lograr o las normas relacionadas con el logro de las mismas. Necesariamente son unidades de medida que permiten la evaluación de la condición actual.

Criterios típicos

1. Disposiciones por escrito
 - a. Leyes y/o reglamentos
 - b. Instrucciones en forma de planes estratégicos, manuales, directivas, procedimientos, etc.
 - c. Objetivos, políticas y metas
2. Sentido común

3. Experiencia del auditor
4. Opiniones independientes de expertos
5. Prácticas comerciales prudentes
6. Instrucciones verbales
7. Experiencias administrativas
8. Objetivos o políticas generales expresados verbalmente
9. Prácticas generalmente observadas

Puede ser necesario tener información que sirva de evidencia de que no se han establecido criterios por escrito. En tales casos, cuando se emplea el sentido común o juicios externos, es necesario tener en mente que éste debe tener sentido, ser lógico y suficientemente convincente para el lector.

Efecto

Ese resultado adverso real o potencial que resulta de la condición encontrada. Normalmente representa la pérdida en dinero o en efectividad causada por el fracaso en el logro de las metas.

El efecto es especialmente importante para el auditor en los casos que quiere persuadir a la administración de que es necesario un cambio para alcanzar el criterio o la meta.

Siempre que sea posible, el auditor debe expresar en su informe el efecto cuantificado en dinero u otra unidad de medida. Sin embargo, ciertos aspectos no pueden ser expresados en tales términos.

Efectos típicos

1. Uso antieconómico o ineficiente de los recursos humanos, materiales y financieros.
2. Pérdida de ingresos potenciales
3. Violación de disposiciones generales
4. Inefectividad en el trabajo (no se está realizando como fue planeado o lo mejor posible)
5. Gastos indebidos
6. Informes o registros poco útiles, poco significativos o inexactos
7. Control inadecuado de recursos o de actividades
8. Inseguridad en que el trabajo se esté realizando
9. Desmoralización del personal (falta de motivación)

Si el informe de auditoría no presenta información sobre el efecto real o potencial, el lector puede llegar a la conclusión de que la aparente falta de preocupación del auditor

determina que el hallazgo no es muy importante. Si el efecto es verdaderamente insignificante debe considerarse el no incluirlo en el informe.

Causa

Es la razón o razones fundamentales por las cuales se presentó la condición, o es el motivo por el que no se cumplió el criterio o norma. La simple aseveración en el informe de que el problema existe porque alguien no cumplió las normas es insuficiente para convencer al lector.

También este enfoque simplista encasilla al auditor en la más superficial recomendación de que "se cumplan las normas" hecho que la mayoría lo sabe, sin necesidad de que se lo digan.

Causas típicas

1. Falta de capacitación
2. Falta de comunicación
3. Falta de conocimiento de los requisitos
4. Negligencia o descuido
5. Normas inadecuadas, inexistentes, obsoletas o imprácticas
6. Consciente decisión o instrucción de desviarse de las normas
7. Falta de recursos humanos, materiales o financieros
8. Falta de buen juicio o sentido común
9. Falta de honestidad
10. Inadvertencia del problema
11. Inadvertencia de beneficios potenciales desarrollados al efectuar cambios
12. Falta de esfuerzo e interés suficientes
13. Falta de supervisión adecuada
14. Falta de voluntad para cambiar
15. Organización defectuosa
16. Falta de delegación de autoridad
17. Auditoría interna deficiente

VII. COMPARAR LA CONDICION CON EL CRITERIO

La mayoría de los hallazgos de auditoría se originan de la comparación de "lo que es" - **Condición** con "lo que debe ser" - **Criterio**. Cuando el auditor identifica una diferencia entre los dos, ha dado el primer paso en el desarrollo de un hallazgo.

El hecho de que no existe ninguna diferencia entre "lo que es" y "lo que debe ser" constituye un hallazgo positivo importante, especialmente cuando el objetivo es evaluar o informar sobre la efectividad de un programa o actividad.

En la selección de las condiciones a informar, así como de los criterios o normas a usar en la evaluación de dichas condiciones, juega un papel importante el conocimiento profesional, la experiencia, los antecedentes y la pericia profesional del equipo de

auditoría. Es importante reconocer, sin embargo, que el auditor asume la responsabilidad y obligación de convencer al lector de la validez y el sentido común de los criterios que usa.

VIII. EVALUAR LA IMPORTANCIA DE LOS HALLAZGOS

La atención que se presta a un hallazgo depende en su mayor parte de la demostración que se haga de su importancia. Para facilitar lo anterior debe indicarse si las situaciones adversas informadas son casos aislados o están extendidos ampliamente y su proporción o frecuencia en que suceden. El uso del muestreo estadístico es una práctica muy valiosa en la determinación de la proporción o frecuencia con que suceden.

La importancia se juzga generalmente por el **Efecto**. Los efectos, sean actuales o potenciales pueden exponerse frecuentemente en términos cuantitativos, tales como unidades monetarias, tiempo, unidades de producción o número de transacciones. Algunas veces los efectos son intangibles, pero no obstante importantes. Cualquiera sea el uso de términos, el informe debe incluir datos suficientes como para convencer al lector que el asunto merece su atención.

IX. EXPLICAR EL PORQUE OCURRIÓ LA DESVIACION

Se debe identificar y explicar las razones de porque existe una desviación entre "lo que es" y "lo que debe ser". Cuando se conoce porque sucedió algo, la **Causa**, puede determinarse más fácilmente como prevenir su repetición. Una recomendación constructiva depende de la identificación de la deficiencia básica administrativa que permitió ocurra la desviación. En todos los casos debe presentarse clara y lógicamente la relación entre la causa establecida y cualquier recomendación.

En vista de la responsabilidad del auditor para promover una administración financiera efectiva, es importante que revele completamente las desviaciones, cuando sus causas básicas se relacionen con asuntos financieros. Este es un medio para comunicar como la contabilidad puede contribuir con una administración efectiva.

Cuando se encuentre que la ausencia de la auditoría interna ha contribuido a la deficiencia administrativa, debe incluirse una exposición de esta situación como parte del hallazgo. Si se encuentra una falta general de auditoría interna o si son procedentes algunos comentarios generales o sugerencias referentes a dicha unidad, sería apropiado tener un capítulo separado para tratar el asunto.

INSTRUCCIONES-CASO FASE 4-A

Una vez concluida la evaluación de la estructura de control interno a las actividades realizadas por la entidad auditada y conocidos los resultados, el equipo de auditores del que usted forma parte preparó el informe sobre dicha evaluación y el plan detallado para la auditoría operativa que se está realizando en dicha organización.

Luego de definir las áreas críticas que requieren un examen o estudio profundo, deberá preparar el programa para desarrollar los hallazgos de auditoría, de acuerdo con los elementos desarrollados en el capítulo sobre el estudio profundo de áreas críticas identificado con el No. 280.

Para ejecutar el trabajo deberá considerar la información disponible en el caso, los recursos humanos asignados al equipo, el tiempo programado según las instrucciones del curso y las limitaciones existentes para la ejecución del ejercicio.

La organización del equipo de trabajo es uno de los aspectos importantes que deberá definir para el desarrollo completo del caso, por lo tanto, como parte de la solución solicitada deberá documentar dicha organización en un papel de trabajo que contenga la siguiente información:

1. Nombres de los profesionales asignados
2. Función que cumplirá cada uno en las diferentes fases del proceso de la auditoría operativa, a partir de la fase 4
3. Iniciales con las que suscribirán los diferentes papeles de trabajo, tanto en lo relativo a su elaboración como en la revisión y aprobación
4. Fecha inicial de integración al equipo de trabajo y fecha de terminación de las labores, del personal del Departamento
5. De ser necesario las asignaciones de trabajo específicas, ya sea de manera individual o por grupos de más de un profesional
6. Fechas estimadas para la conclusión de las diferentes actividades de auditoría.

La tarea más importante es la preparación del programa de auditoría a ser aplicado en el desarrollo de la fase 4 del proceso de la auditoría, denominado Estudio Profundo de Áreas Críticas, que deberá presentar la siguiente estructura:

1. Encabezamiento del Programa
2. Propósito de la Fase

3. Programas independientes por cada área crítica o hallazgo potencial, preferentemente en documentos separados por las áreas en que haya dividido el trabajo, con la siguiente estructura básica:
 - a. Título del área crítica o hallazgo potencial
 - b. Propósito del programa individual
 - c. Procedimientos específicos de trabajo
 - d. Fuentes de información específicas

4. Fuentes de información generales

Luego de concluida la programación del trabajo para la fase 4-A se entregarán los resultados obtenidos para conocimiento de los equipos y programar una segunda fase 4-B, que permitirá ajustar la programación inicial y sobre todo complementar la obtención de información y documentar el desarrollo completo de los hallazgos identificados o por el contrario decidir sobre la suspensión definitiva de las acciones de auditoría operativa en las áreas que no demuestren posibilidades de mejoras importantes.

Éxitos en su tarea de hoy, el tiempo es limitado por favor organice su equipo eficientemente para el logro de los resultados esperados por nuestro Departamento y nuestra ISA.

EXAMEN PROFUNDO DE AREAS CRITICAS (EPAC)

AYUDA MEMORIA

281 INTRODUCCION

1. Fundamentos

- Planificación detallada
- Programas específicos

2. Programas aplicados

- Evidencia obtenida

3. El hallazgo en auditoría

- Explicación
- Evaluación de los hallazgos

ep1.

282 EVALUACION-HALLAZGOS

1. Observaciones

- Explicación
 - Errores
 - Irregularidades
 - Acciones cuestionables o ilegales
- Evaluación

2. Causas que las originan

- Explicación
- Preguntas p' identificar
- Frecuencia

3. Las observaciones en la evidencia

- Controles clave
- Procedimiento de cumplimiento

4. Las observaciones en la evidencia sustantiva

- Evidencia sustantiva y los errores conocidos
- Error más probable
- Criterio profesional

5. Incertidumbres y estimaciones

- Mayor riesgo
- Error más probable, Estimaciones no razonables. ep2.

283 EVALUACION DE LOS HALLAZGOS POR COMPONENTES

- 1. Consideraciones sobre la evidencia acumulada**
 - Factores que influyen

- 2. Consideraciones sobre el error acumulado**
 - Error más probable
 - Resumen de errores no corregidos.

284 EVALUACION DE LOS HALLAZGOS PARA LA AUDITORIA

1. Aspectos a considerar

- Relevancia del riesgo
- Análisis de consistencia
- Errores acumulados contra criterios de importancia
- Conclusión de auditoría

2. Errores acumulados y su importancia

- Errores combinados de todos los componentes
- Factores de significancia
- Examen de estimaciones

ep3.

285 CARACTERISTICAS Y CONTENIDO DE LOS HALLAZGOS

1. Requisitos

- Importancia relativa
- Evidencias precisas
- Objetivo
- Labor suficiente
- Convinciente

2. Pasos para desarrollarlo

- Identificar condiciones
- Líneas de autoridad y responsabilidad de las condiciones
- Determinar las causas
- Establecer si la condición es aislada o difundida
- Ubicar su importancia
- Obtener opiniones
- Llegar a conclusiones
- Preparar disposiciones y/o recomendaciones

3. Atributos del hallazgo

- Condiciones
- Criterios
- Efecto
- Causas

ep4.

286 CONCLUSIONES DE AUDITORIA

1. Importancia

- Resumen los resultados
- Evalúan el cumplimiento de los objetivos de auditoría.

2. Responsabilidad por las conclusiones

- Miembro del equipo
- Encargado del estudio
- Supervisor asignado
- Nivel directivo

3. Documentación

- Presentadas por escrito
- Suscritas por quien las preparó, las revisó y las supervisó.

4. Conclusiones - Componentes

- Planificación cumplida
- Observaciones ubicadas y las acciones tomadas
- Opinión expresada

5. Conclusiones - Auditoría

- Listado de validación de las conclusiones
- Evaluación de los hallazgos
- Recomendación de supervisión

287 DOCUMENTACION DEL EPAC

1. Importancia de la fase

- Tiempo invertido
- Características de la documentación.

2. Organización de los P/T

- Estructura y contenido
- Expedientes iniciales

3. Índice y ordenamiento P/T

- Administración (AD)
- Revisión Preliminar (RP)
- Evaluación Estructura de Control Interno (CI)
- Estudio Profundo de Areas Críticas (AC)

4. Referencia cruzada

- Importancia
- Aplicación

ep6.

288 PRODUCTOS DEL EPAC

- 1. Estructura del informe de auditoría, referenciado a los P/T**
- 2. Programa o agenda para presentar los resultados**
- 3. Borrador del informe final de auditoría**
- 4. Expediente de P/T organizado por componentes estudiados**

ep7.

SUMARIO SOBRE EL EPAC

1. Aplicación de programas

2. Evaluar los hallazgos

- Observaciones de auditoría
 - Errores, irregularidades y acciones cuestionables o ilegales.
- Causas que originan las observaciones
 - Dónde se originó, qué controles se han diseñado, es error humano, quién es el responsable, etc.
- Implicaciones de las observaciones

EPAC8.



Comunicación de Resultados

Capítulo 9

Plan de Clase

1. OBJETIVOS GENERALES

Proporcionar los fundamentos teóricos para destacar las ventajas de comunicar los resultados de un estudio, incorporando los atributos de un hallazgo y el tono positivo y constructivo que caracteriza el informe de la auditoría operativa.

2. OBJETIVOS ESPECIFICOS

Al concluir este tema los participantes podrán:

- Aplicar el uso del hallazgo de auditoría como unidad de redacción del informe, utilizando en cada ocasión la definición del criterio, la condición, la causa y el efecto, como atributos básicos del hallazgo de auditoría.
- Ser concluyentes con respecto a la materia objeto de estudio y redactar recomendaciones en función de la relación causa-efecto.

3. TRABAJOS A REALIZAR

El desarrollo de la unidad requiere la ejecución de las siguientes actividades del proceso enseñanza-aprendizaje:

- Lectura del capítulo VIII (Comunicación de Resultados) del material de apoyo, contenido de las características del informe y de diferentes modelos de presentación, según los estándares del estudio.
- Lectura del artículo "Comunicación de los Resultados de Auditoría" publicado en la Revista de Auditoría Gubernamental, en el cual se destaca la importancia en cuanto a la oportunidad y contenidos del informe para que el mismo sea eficaz.
- Presentación del material sobre el informe de auditoría en el que se destaca la necesidad de ser creativos con respecto a los títulos del informe y los hallazgos de auditoría, así como el tono constructivo que debe prevalecer en la redacción del informe.

4. TECNICAS DIDACTICAS A UTILIZAR

- Exposiciones magistrales sobre:
 - Los atributos de un hallazgo de auditoría

- Recomendaciones y disposiciones de auditoría en la Contraloría General de la República
- El carácter vinculante o no vinculante de las recomendaciones de auditoría. Ventajas y desventajas
- El seguimiento de las recomendaciones incluidas en el informe de auditoría: un programa separado
- Lecturas individuales asignadas a domicilio
- Evaluaciones contínuas sobre la participación en clase y para la comprobación de las lecturas sugeridas

5. TIEMPO DISPONIBLE

Para cumplir los propósitos de esta unidad se requiere de ocho horas didácticas y de un mínimo de dos horas de lectura, previas a la presentación en clase.



Guías de Control de Calidad en la Auditoría Gubernamental

Capítulo 10

1. INTRODUCCIÓN

A medida que pasa el tiempo es cada vez más notoria la necesidad de disponer de algunos estándares básicos para aplicar criterios de *Control de Calidad*, en las actividades de auditoría en la administración pública de los diferentes países.

Estos *estándares o criterios de control de calidad* han demostrado que son mucho más necesarios en las actividades de auditoría ejercidas por las instituciones superiores de auditoría (ISAs), debido a los resultados de orden técnico, legal y de cumplimiento de las responsabilidades públicas.

En los últimos años, las ISAs han necesitado aplicar el proceso de *control de calidad a sus propias actividades de auditoría, a las funciones de las auditorías internas y a los trabajos ejecutados por las firmas privadas de contadores públicos independientes.*

El ámbito de aplicación técnica de la auditoría profesional en la administración pública, (fiscalización como aún lo llaman algunos países) cada vez es más amplio, por lo tanto el accionar de las ISAs en los tiempos actuales y en una proyección futura deben incluir *criterios claros y procesos definidos para la aplicación del control de calidad en las auditorías realizadas por los diferentes elementos que la conforman.*

En resumen, los aspectos señalados constituyen los antecedentes que ameritan en la actualidad definir algunas guías que permitan sistematizar las actividades de *control de calidad al ejecutar la auditoría gubernamental*, que indudablemente presenta muchas condiciones típicas del sector en que se desenvuelve. Sin embargo, es evidente que la experiencia obtenida por la contaduría pública ha sido utilizada para definir estas guías dirigidas al mejoramiento de la auditoría gubernamental en su contexto más amplio, que incluye la auditoría externa realizada por las ISAs y las firmas privadas y la auditoría interna ejecutada por las respectivas unidades de cada entidad.

2. CLASIFICACIÓN GENERAL

Las *Guías de control de calidad en la auditoría gubernamental* se clasifican en los siguientes dos grupos generales, considerando su ámbito de aplicación:

- a. Control de calidad institucional
- b. Control de calidad por auditorías específicas

Posteriormente se observa que alguna de las guías tienen aplicación combinada, ya que las actividades gerenciales a nivel de las ISAs y a nivel de las auditorías específicas, tienen objetivos similares y aplican procesos semejantes.

3. GUÍAS DE CONTROL DE CALIDAD INSTITUCIONAL

Las guías de control de calidad institucional están dirigidas a la aplicación a estándares generales en la ejecución de las actividades de auditoría y las principales son las siguientes:

- a. Definir la filosofía de la auditoría a ser aplicada por las ISAs.
- b. Difusión y entendimiento de las responsabilidades de la auditoría realizada por las ISAs.
- c. Liderazgo técnico y científico de las ISAs, mediante la emisión, actualización y difusión de la normatividad.
- d. Planificación plurianual obligatoria de las acciones de auditoría.
- e. Proceso de calificación técnica para atender las solicitudes de auditorías.
- f. Información gerencial sobre el trabajo realizado, para conocimiento y decisión de los poderes legislativo, ejecutivo y judicial.
- g. Evaluación periódica (mínimo una vez al año) de las actividades de auditoría a nivel de las ISAs, en comparación con los objetivos propuestos en la planificación.
- h. Colaborar en la solución de los problemas identificados en los organismos auditados.
- i. Inspecciones periódicas independientes respecto a la calidad del trabajo realizado, cuando menos cada dos años.
- j. Entrenamiento técnico dirigido a los funcionarios responsables de la administración de los recursos del Estado.

4. GUÍAS DE CONTROL DE CALIDAD PARA LAS AUDITORÍAS ESPECÍFICAS

Las Guías de control de calidad aplicables a las auditorías específicas incluyen la aplicación de estándares generales, por una parte, y de criterios específicos por otra, orientados a promover la eficiencia y la efectividad en las actividades técnicas y son las siguientes:

- a. Cumplimiento de la normatividad técnica vigente.
- b. Aplicar la supervisión en el proceso de ejecución de la auditoría.
- c. Documentar la función de supervisión de manera obligatoria e independiente.
- d. Definir específicamente las funciones técnicas de los diferentes niveles del grupo de auditoría.

- e. Obligación de revisar la calidad de los productos elaborados por el grupo de auditoría.
- f. Proceso de aplicación del control de calidad en la auditoría gubernamental.
- g. Estructura y contenido del expediente de papeles de trabajo de supervisión.
- h. Informe técnico de las actividades de supervisión.
- i. Recursos técnicos disponibles para consultas y su participación en las actividades de auditoría.
- j. Calificación permanente del personal técnico de auditoría, base para su promoción y proyección.

EVALUACION SORPRESIVA 1

VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda coloque una V para las frases correctas y una F para las incorrectas.

- () El control de calidad se aplica fundamentalmente en la preparación y emisión del informe de auditoría.
- () Las funciones de supervisión competen de manera exclusiva al profesional que ejerce las funciones de auditor supervisor.
- () Uno de los momentos básicos de aplicación del control de calidad en la auditoría gubernamental es el denominado evaluación del control interno.
- () Uno de los criterios técnicos para fomentar la productividad institucional es la aplicación de la supervisión de la auditoría en las labores de campo, exclusivamente.
- () La calidad de los informes de auditoría es responsabilidad principal del auditor jefe de equipo, considerando que es el profesional que lo elabora.
- () La participación de otros profesionales en la ejecución de la auditoría operativa promueve la calidad de los productos elaborados, sin embargo, las funciones que dichos profesionales no deben ser consideradas como parte del trabajo de auditoría.
- () Las funciones específicas de todos los niveles de auditoría que participan en la ejecución de un trabajo, no permiten identificar funciones de responsabilidad compartida o solidaria.
- () Cuando menos existen seis momentos en los cuales debe participar la supervisión para asegurar la calidad del trabajo ejecutado.
- () A mayor nivel de autoridad menor responsabilidad, es un principio que debería aplicarse en el proceso de supervisión de la auditoría.
- () El objetivo de mejor calidad y menor producción es una constante de aplicación continua, mientras se apliquen las consideraciones de control de calidad contenidas en el SAS-4.

EVALUACION SORPRESIVA 2

VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda coloque una V para las frases correctas y una F para las incorrectas.

- () El control de calidad se aplica fundamentalmente en la preparación y emisión del informe de auditoría.
- () Las funciones de supervisión competen de manera exclusiva al profesional que ejerce las funciones de auditor supervisor.
- () Uno de los momentos básicos de aplicación del control de calidad en la auditoría gubernamental es el denominado evaluación del control interno.
- () Uno de los criterios técnicos para fomentar la productividad institucional es la aplicación de la supervisión de la auditoría en las labores de campo, exclusivamente.
- () La calidad de los informes de auditoría es responsabilidad principal del auditor jefe de equipo, considerando que es el profesional que lo elabora.
- () La participación de otros profesionales en la ejecución de la auditoría operativa promueve la calidad de los productos elaborados, sin embargo, las funciones que dichos profesionales no deben ser consideradas como parte del trabajo de auditoría.
- () Las funciones específicas de todos los niveles de auditoría que participan en la ejecución de un trabajo, no permiten identificar funciones de responsabilidad compartida o solidaria.
- () Cuando menos existen seis momentos en los cuales debe participar la supervisión para asegurar la calidad del trabajo ejecutado.
- () A mayor nivel de autoridad menor responsabilidad, es un principio que debería aplicarse en el proceso de supervisión de la auditoría.
- () El objetivo de mejor calidad y menor producción es una constante de aplicación continua, mientras se apliquen las consideraciones de control de calidad contenidas en el SAS-4.



Instrucciones para Preparar el Informe de Supervisión de Auditoría

Capítulo 11

Durante el desarrollo del caso práctico, varios profesionales han desempeñado las funciones de supervisión del equipo de trabajo, cumpliendo diferentes responsabilidades de acuerdo con las condiciones existentes en cada fase del proceso de la auditoría.

Al finalizarse el trabajo, fase 5 comunicación de resultados, el profesional que tiene la función de supervisar el trabajo debe presentar un informe técnico y administrativo de las actividades cumplidas por el equipo en conjunto, que incluya la calificación individual de los miembros en las distintas responsabilidades que tuvieron.

Dicho informe debe ir acompañado por los papeles de trabajo de supervisión que sustentan las labores desempeñadas. Sin embargo, para el presente caso no se requiere su presentación.

Es responsabilidad del supervisor en la fase 5 preparar el informe de supervisión que contenga los siguientes elementos:

Destinatario y asunto

Aspectos técnicos

1. Alcance de las actividades de supervisión, considerando el número de equipos asignados y la participación directa en los momentos básicos de la supervisión.
2. Opinión sobre el apego a los criterios técnicos y normativos vigentes para el ejercicio de la auditoría profesional.
3. Opinión sobre el cumplimiento del objetivo general y de los objetivos específicos de la auditoría, con base en los definidos en la planificación detallada.
4. Apoyo técnico recibido durante la ejecución de la auditoría.
5. Sugerencias para mejorar el trabajo ejecutado en posteriores ocasiones.

Asuntos administrativos

1. Cumplimiento de las normas administrativas vigentes en la Institución, al desarrollar el trabajo en las oficinas de la entidad auditada.

2. Calificación individual a los miembros del grupo, el supervisor calificará al encargado del trabajo y en forma conjunta a los miembros del equipo. Para la calificación utilice los siguientes criterios:

A = Excelente
B = Muy bueno
C = Regular
D = Deficiente

3. De considerar necesario realice una ligera explicación sobre la calificación asignada a cada miembro.

4. Suscriba el reporte y haga conocer el mismo al encargado de la auditoría. Este reporte constituye la evidencia formal de que el trabajo ha sido concluido y que todos los integrantes del equipo han retornado a la Institución para integrarse en otros grupos de trabajo.

El contenido del reporte es resumido, de tal manera que ayude a la unidad operativa de auditoría a mantener un control sobre el avance y conclusión de los trabajos.

Areas a considerar para futuros estudios

El informe debe incluir información relativa a las actividades que en criterio del supervisor ameriten su enfoque en la ejecución de futuros estudios, para de esta manera ayudar en la orientación y la planificación de las actividades de auditoría de los niveles gerenciales de la ISA o unidad de auditoría interna.

EVALUACION SORPRESIVA 2

VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda coloque una V para las frases correctas y una F para las incorrectas.

- () 1. El único propósito de la supervisión es asegurarse el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.
- () 2. La supervisión debe estar dirigida sólo al método de fiscalización.
- () 3. Para la ejecución eficiente de la auditoría es necesario el liderazgo del nivel directivo, la participación activa de la supervisión y la administración adecuada de los recursos.
- () 4. El proceso de supervisión técnica incluye todas las fases de la auditoría.
- () 5. La determinación de las muestras a examinar es responsabilidad exclusiva del jefe de equipo de auditoría.
- () 6. La revisión del informe de auditoría es responsabilidad directa del auditor encargado del estudio,
- () 7. La supervisión debe dirigirse fundamentalmente al control administrativo de las actividades del equipo.
- () 8. La supervisión del jefe del equipo de auditoría sobre los colaboradores debe ser inmediata, independientemente de la complejidad del estudio.
- () 9. La periodicidad de la supervisión del desarrollo de la auditoría no requiere programación y se realiza de acuerdo con el ritmo de avance del trabajo.
- () 10. El jefe de equipo de una auditoría operativa debe ser contador público.

EVALUACION SORPRESIVA 2

VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda coloque una V para las frases correctas y una F para las incorrectas.

- () 1. Para la ejecución eficiente de la auditoría es necesario el liderazgo del nivel directivo, la participación activa de la supervisión y la administración adecuada de los recursos.
- () 2. El proceso de supervisión técnica incluye todas las fases de la auditoría.
- () 3. La determinación de las muestras a examinar es responsabilidad exclusiva del jefe de equipo de auditoría.
- () 4. La revisión del informe de auditoría es responsabilidad directa del auditor encargado del estudio.
- () 5. La supervisión debe dirigirse fundamentalmente al control administrativo de las actividades del equipo.
- () 6. El único propósito de la supervisión es asegurarse el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.
- () 7. La supervisión debe estar dirigida sólo al método de fiscalización.
- () 8. La supervisión del jefe del equipo de auditoría sobre los colaboradores debe ser inmediata, independientemente de la complejidad del estudio.
- () 9. La periodicidad de la supervisión del desarrollo de la auditoría no requiere programación y se realiza de acuerdo con el ritmo de avance del trabajo.
- () 10. El jefe de equipo de una auditoría operativa debe ser contador público.



EXAMENES PARCIALES

Capítulo 12



EXAMEN PARCIAL 1

INSTRUCCIONES GENERALES

El participante dispone de cinco minutos para leer cuidadosamente el contenido antes de iniciar su solución. Durante este lapso podrá dirigirse al instructor para aclarar cualquier duda.

Iniada la evaluación dispone del tiempo indicado en cada pregunta para responderla.

I. PREGUNTAS DE DESARROLLO

La administración pública está conformada por el sector central y el sector descentralizado. Prepare un esquema en el cual defina cada una de las modalidades de control aplicables por la Contraloría General de la República de acuerdo con la competencia que le otorgan la constitución y las leyes.

Tiempo: 20 minutos

Clasifique las técnicas de auditoría y enumere las prácticas más utilizadas.

Tiempo: 15 minutos

Una de las recomendaciones fundamentales para mantener la calidad de las auditorías es disponer de un cuerpo de normas técnicas por parte de la Contraloría General de la República. Explique brevemente el significado de esta recomendación en relación con su actividad como miembro del equipo de auditoría.

Tiempo: 15 minutos

II. SELECCION MULTIPLE

Identificar cada expresión con la relación de títulos especificada.

TITULOS	EXPRESION
_____ Auditoría Financiera y de cumplimiento.	A. Evaluación de las tres E.
_____ Auditoría Operativa	B. Período y actividad analizada
_____ Examen de Cuentas	C. Postulado de INTOSAI
_____ Técnica de Auditoría	D. Hallazgos de auditoría.
_____ Alcance de la Auditoría	E. Objetivos de auditoría.
_____ Estándares de Auditoría	F. Verificar
_____ Control interno	G. Norma de obligatorio cumplimiento.
_____ Evaluación Areas Críticas	H. Responsabilidad de la administración.
_____ Evaluación de la Estructura de Control Interno	I. Control numérico legal.
_____ Independencia de las entidades fiscalizadoras superiores	J. Razonabilidad de los estados financieros.
	K. Observar
Tiempo:	10 Minutos.

III. ESTABLECER LA SECUENCIA

A continuación se relacionan algunas actividades que deben cumplirse durante la fase de planificación de la auditoría:

- () Efectuar una inspección de las instalaciones.
- () Evaluar la estructura del control interno.
- () Fijar el objetivo y alcance de la auditoría.
- () Comunicar la conveniencia de continuar con el desarrollo de la auditoría.
- () Actualizar el archivo permanente.
- () Solicitar el personal de especialistas para ejecutar la auditoría.
- () Presentarse ante las autoridades del COA.
- () Estructurar el plan de referencias.

Indique la secuencia, que en su opinión debe seguirse para planificar la auditoría en el caso de estudio.

Tiempo: 10 minutos.

IV.

Prepare la nota dirigida al Jefe del Departamento de Auditoría, con el propósito de notificarle la conveniencia de efectuar la auditoría en el caso de estudio.

Tiempo: 15 minutos.

Prepare un esquema del proceso de la auditoría operativa. Especifique el nombre de cada fase y el propósito de la misma.

Tiempo: 15 minutos.

Indique 5 diferencias importantes entre la auditoría financiera y la auditoría operativa.

Tiempo: 10 minutos.



Examen Parcial

INSTRUCCIONES GENERALES

1. Lea cuidadosamente el contenido de la evaluación.
2. Dispone de 5 minutos para efectuar cualquier pregunta a los instructores.
3. Se sugiere responder en forma concreta cada pregunta.

I. PREGUNTAS DE DESARROLLO

1. Prepare un esquema en el que defina cada uno de los componentes de la estructura del control interno.

Tiempo: 20 minutos

- 2.Cuál es la diferencia que existe entre el riesgo inherente y el riesgo de control?

Tiempo: 10 minutos

3. Relacione 5 deficiencias de control interno y explique en que consiste cada una.

Ejemplo:

Deficiencia	Explicación
Falta de normas y procedimientos escritos	Tratamiento distinto a situaciones de igual naturaleza.

Tiempo: 15 minutos

II. Identificar cada expresión con la relación de títulos especificada.

TITULOS	EXPRESION
___ Control interno	1. Control físico y financiero.
___ Riesgo de control	2. Objetivos de la organización.
___ Hallazgo de auditoría	3. Situación encontrada por el auditor.
___ Condición	4. Líneas de acción
___ Ambiente de control	5. Autorización de transacciones.
___ Procedimientos de control	6. Medición del impacto de la deficiencia de control
___ Criterios	7. Posibilidad de error significativo a pesar de la existencia de normas y procedimientos.
___ Efecto	8. Relación causa-efecto.
___ Política	9. Protección de los activos.
___ Presupuesto	10. Opinión de expertos
	11. Evaluación detallada

Tiempo: 10 Minutos.

III. APLICACIONES PRACTICAS

1. Clasifique y califique el riesgo, de acuerdo con la información que se le proporciona a continuación:

Factores de riesgo	Clasificación / Calificación
El supervisor de planta ejerce control sobre 60 trabajadores.	
Las políticas definidas por el Centro son conocidas sólo por el Director y el Superintendente.	
El estándar de producción fue definido hace 5 años.	
El programa de bienestar no ha sido revaluado desde su creación.	
No se ha diseñado un organigrama.	
Los formularios para el control de recaudación de fondos no se encuentran prenumerados.	

Tiempo: 20 minutos

2. En las sesiones teóricas se demostró el ámbito de aplicación de la estructura de control interno. Se le pide que identifique uno de los elementos del control interno en la dependencia o actividad en la que usted se desenvuelve.

Tiempo: 10 minutos.

3. El párrafo incluido a continuación constituye parte del informe que usted comunicará al COA. Se le pide que identifique cada uno de los componentes del hallazgo de auditoría y los relacione por separado. Por ejemplo:

Criterio: Estandar de producción.

TITULO: La optimización de los costos de producción, una contribución al cumplimiento de los objetivos del COA.

La orientación de los análisis de la Contraloría permitió detectar que la administración del COA observa el cumplimiento de los procedimientos previstos para la adquisición de los materiales que utiliza durante el proceso de fabricación de equipos, particularmente en lo relacionado con la pintura la cual debe reunir requisitos técnicos que garanticen la resistencia adecuada a los elementos corrosivos, de acuerdo con las especificaciones técnicas de la empresa que diseñó los equipos fabricados por el COA. Sin embargo, al examinar las posibilidades de obtener un costo más bajo, con igual calidad, determinamos que al variar la presentación del producto el costo es menor en 25 colones por galón, lo que representa una economía aproximada de 25 millones de colones al año, de acuerdo al número de equipos fabricados actualmente por el COA.

Consideramos que además de los proveedores locales la administración del COA debe consultar otros suplidores o solicitar de los actuales que suministren el producto en envases de mayor capacidad, de tal forma que el COA no absorba el costo de adquirir el producto en embases de un galón.

TIEMPO: 30 minutos.



EXAMEN PARCIAL 3

INSTRUCCIONES GENERALES

Estimado participante:

- A. Esta prueba contiene preguntas diseñadas para una respuesta corta, y para cada una de las cuales cuenta usted con el tiempo máximo indicado para su resolución.
- B. Si experimenta dificultades con alguna pregunta pase a la siguiente y vuelva a la que tiene pendiente más tarde.
- C. En cada pregunta se expresa claramente lo que se pide de usted pero si algo no está claro no conjeture, consulte durante los primeros diez (10) minutos de la prueba.
- D. Si usted necesita salir momentáneamente del recinto donde se administra la prueba puede hacerlo con libertad.

4 de marzo de 1991.

I Identifique cada expresión con la relación de títulos especificada.

TITULOS	EXPRESION
___ Control interno financiero	1. Cuantificación de los objetivos.
___ Riesgo de control	2. Registro oportunamente todas las transacciones
___ SAS 60	3. Diseñar pruebas sustantivas
___ Sistema contable	4. Líneas de acción
___ Ambiente de control	5. Autorización de transacciones
___ Procedimientos de control	6. Establecimiento y mantenimiento de la estructura del control interno
___ Responsabilidad de la administración	7. Posibilidad de error significativo a pesar de la existencia de normas y procedimientos
___ Planificación detallada	8. Condiciones reportables.
___ Políticas	9. Protección de los activos
___ Presupuesto	10. Filosofía y estilo de operación de la gerencia
	11. Evaluación detallada.

Tiempo: 10 Minutos.

II Marque los siguientes enunciados acerca de la estructura del control interno, con una "V" si considera que son verdaderos o con una "F" si considera que son falsos.

- () 1. La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.
- () 2. El auditor utiliza los conocimientos derivados del entendimiento de la estructura de control interno y del nivel evaluado del riesgo de control para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
- () 3. El ambiente de control representa el efecto colectivo de varios factores en establecer, realzar o mitigar la efectividad de procedimientos y políticas específicos.
- () 4. El enfoque gerencial para asumir y vigilar los riesgos empresariales, forman parte de los procedimientos de control.
- () 5. Los procedimientos de control se definen como los procedimientos y las políticas, aparte del ambiente de control y el sistema de registro e información establecido por la gerencia, para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad.
- () 6. Las pruebas sustantivas comprenden las pruebas de detalle y procedimientos analíticos, efectuados para detectar las declaraciones incorrectas importantes incluidas en los componentes.
- () 7. La evaluación de la estructura del control interno permite identificar las debilidades relevantes que requieren un examen detallado.
- () 8. Terminada la evaluación practicada en la Fase III de la auditoría, no es necesario continuar evaluando la estructura de control interno.
- () 9. El riesgo de control es la susceptibilidad a errores o irregularidades significativas de la información operativa, administrativa y financiera sujeta a estudio, antes de considerar la efectividad de los procedimientos de control.
- () 10. La hoja matriz de calificación de los riesgos de auditoría constituye el fundamento para la planificación detallada.

TIEMPO: 8 MINUTOS

III. Marque con una "X" la opción correcta:

Las siguientes constituyen deficiencias en el diseño de la estructura del control interno:

- Ausencia de una adecuada segregación de funciones acorde con objetivos de control adecuados.
- Evidencia de fallas en la administración de activos.
- Provisiones inadecuadas para la protección de activos.
- Procedimientos inadecuados para la evaluación y aplicación correcta de los principios de contabilidad.
- Evidencia de violación intencional de la estructura del control interno.

Las siguientes representan fallas en la operación de la estructura del control interno.

- Evidencia de fallas de controles identificados para la prevención y detección de omisiones en la información contable.
- Definición de revisiones y aprobaciones apropiadas de transacciones, registros contables o reportes impresos.
- Incumplimiento de funciones que son parte de la estructura de control interno.
- Evidencia de omisión intencional en la aplicación de principios de contabilidad.
- Evidencia de falta de capacidad y entrenamiento de los empleados o la gerencia para el desarrollo de sus funciones.

TIEMPO: 7 MINUTOS

IV Complete las siguientes oraciones.

1. La planificación _____, incluye la siguiente información:
 - Objetivo _____ de la auditoría.
 - Objetivos específicos por _____ de la auditoría.
 - Alcance de la _____.
 - _____ de la auditoría.
 - Recursos necesarios para _____ y concluir el estudio.
 - Instrucciones _____ para el trabajo.

2. Los programas detallados de trabajo para cada uno de los componentes importantes de la auditoría, contienen lo siguiente:
 - Objetivos _____
 - Muestras a _____
 - _____ por aplicar.

TIEMPO: 15 MINUTOS

V ATRIBUTOS DE UN HALLAZGO

A continuación le proporcionamos un párrafo, correspondiente a la redacción de un hallazgo de auditoría. Lo estructuramos de tal forma que usted pueda identificar cada uno de sus atributos y señalarlo en el espacio correspondiente. Se refiere al resultado del seguimiento de las acciones correctivas ordenada por la Junta Directiva de CORPET acerca del manejo de la bodega de repuestos situada en la refinería.

1. Título del Hallazgo

La optimización de los costos de almacenamiento de repuestos por medio de la modernización del control de existencias en la bodega de la refinería.

2. Desarrollo del Hallazgo

Mantener el ritmo de producción de las plantas de destilación constituye una de las principales metas de la Gerencia de Refinación y para ello la Junta Directiva de CORPET proporcionó el apoyo requerido mediante una serie de acciones dirigidas a limitar el efecto causado por la participación de diferentes gerencias en el suministro de las materias primas, materiales, repuestos y servicios requeridos durante los distintos procesos.

Por acuerdo N° 253 del 24 de febrero de 1988, la Junta Directiva asignó a la Gerencia de Refinación, la responsabilidad del manejo de la bodega de repuestos, fundamentado en las dificultades para el normal desempeño de dicha Gerencia, en virtud de la falta de oportunidad en la atención de los pedidos. Transcurridos dos (2) años, los auditores externos plantean nuevamente las mismas situaciones detectadas en los estudios anteriores, sobre el manejo de la bodega y el costo que ello implica para CORPET.

Al efectuar el seguimiento, se solicitó a la Gerencia de Refinería, el programa para la adquisición de repuestos correspondiente al año 1991, cuyo análisis incluyó la comprobación de la relación existente entre dicho programa y las actividades de mantenimiento que lleva a cabo la Gerencia de Operaciones de la refinería, lo que permitió evidenciar la falta de coordinación interdepartamental entre las distintas unidades encargadas de preparar los programas de mantenimiento para identificar los repuestos requeridos en cada uno de los mantenimientos programados. Esta situación ha traído como consecuencia lo siguiente:

- Los mínimos y máximos de existencias permanecen desactualizados desde el año 1986, lo que implica dos situaciones:
 - La paralización del proceso productivo de las unidades por falta de repuestos, por lapsos que varían entre 2 y 45 días, lo que representó una pérdida total de 2.5 millones de M.L., tal como se demuestra en el anexo N° 1.

Mantener existencias valoradas en 12 millones de M.L. cuya rotación es de aproximadamente cada 3 años. Adicionalmente, el espacio destinado a dichos repuestos representa el 35% del espacio disponible en la bodega.

CONDICIONES:

CRITERIOS

CAUSAS

EFFECTOS:

TIEMPO 20 MINUTOS

VI. Complete las siguientes oraciones.

1- Las conclusiones de auditoría pueden clasificarse en conclusiones y conclusión....., ésta última referida al..... de la auditoría

2- Los hallazgos de auditoría constituyen que permite la presentación de los resultados de la auditoría.

3- Generalmente las conclusiones de auditoría son documentadas mediante que está evidenciada con la firma de los miembros del equipo de auditoría que la elaboraron.

4- La calidad de los papeles de trabajo es fundamental, por lo que debe evitarse al máximo su

5- La cantidad de labor necesaria para desarrollar y respaldar un hallazgo depende de..... y el

TIEMPO 12 MINUTOS

VII. Identifique cada expresión con la relación de títulos especificada.

TITULOS	EXPRESION
___ Condición	1- Razón por la que se presenta la desviación.
___ Requisito del hallazgo	2- Resumen de los resultados del trabajo.
___ Paso para desarrollar un hallazgo.	3- Claro y conciso.
___ Causa	4- Acumulación de información.
___ Hallazgo de auditoría	5- Situación actual encontrada.
___ Producto del EPAC	6- Objetivos, políticas y metas
___ Características del papel de trabajo.	7- Importancia relativa del hallazgo o aspecto deficiente.
___ Efecto	8- Convincente.
___ Referencia cruzada	9- Recopilación y síntesis de información específica sobre una operación que se haya evaluado y que los resultados sean de interés para la entidad.
___ Conclusión de auditoría	10- Determinar las conclusiones.
	11- Estructura del contenido del informe.
	12- Relacionar información importante contenida en un papel de trabajo con respecto a otro.

TIEMPO 10 MINUTOS



Price Waterhouse

Anexo 1
Curso de Auditoría Operativa

Fundamentos *de Auditoría*

INTRODUCCION

Los esfuerzos de los organismos internacionales y regionales para fortalecer el control fiscal en la Región de América Latina y el Caribe se han materializado de múltiples formas, particularmente en lo que se refiere a crear una base doctrinaria y normativa que sirve de guía a los organismos superiores de control de los países del área para actualizar su legislación y adecuar su estructura a la dinámica de la administración pública.

Es necesario un momento de reflexión cuando surge la pregunta obligada acerca de los logros alcanzados y lo que falta por hacer. Al respecto, el ritmo de evolución de los organismos superiores de control es lento en relación el crecimiento y complejidad de la administración pública lo que implica que deben continuar la revisión de su legislación para que se adapte a la realidad que regula y planificar su desarrollo institucional coherente con modernas tendencias dirigidas a constituir el control fiscal en elemento de apoyo de la administración pública.

Lo antes indicado constituye el marco de referencia para definir la orientación de este documento, elaborado para proporcionarle a los participantes del curso de AUDITORIA OPERATIVA, una guía producto del estudio de las normas y técnicas vigentes a nivel nacional e internacional así como de la experiencia adquirida por Price Waterhouse. Estas dos vertientes proporcionan al lector, la fundamentación teórica, imprescindible para conformar criterios propios, y también aporta el resultado de aplicarlas, factor que facilitará dimensionar su importancia; compararlas con las normas vigentes en Costa Rica y propiciar los ajustes que se consideren pertinentes, a fin de disponer de un moderno cuerpo de normas que regulen el quehacer de la Contraloría General de la República.

Para el fin propuesto, este material está estructurado de la siguiente manera:

I CONSIDERACIONES PREVIAS

A la par de algunas referencias sobre reforma y modernización de la administración pública se comentan los resultados de algunos programas de fortalecimiento de los organismos superiores de control, identificando las tendencias con respecto al control público proporcionado por los organismos internacionales.

II AUDITORIA OPERATIVA, OBJETIVOS. DEFINICION E IMPORTANCIA

El Manual Latinoamericano de Auditoría Gubernamental constituye la principal fuente de información para destacar la amplitud del alcance de la auditoría operativa, así como la importancia de su aplicación en el Sector Público.

III NORMAS DE AUDITORIA

La fuente proporcionada por los organismos internacionales constituyen la base para conjugar en este capítulo, los postulados y normas de auditoría con algunas experiencias que facilitaran la definición de diferencias y semejanzas entre la

auditoría financiera y la auditoría operativa, como paso previo al análisis de las normas que rigen la planificación, ejecución y comunicación de resultados de la auditoría.

IV PROCESO DE LA AUDITORIA

Es indiscutible la ventaja de seguir un proceso metodológico para alcanzar un objetivo. Este capítulo presenta de manera secuencial los distintos pasos que deben cumplirse para gerenciar, supervisar y ejecutar la auditoría operativa, bajo el supuesto básico de la responsabilidad compartida durante todo el proceso.

V EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

Como parte del proceso de planificación de la auditoría debe evaluarse la estructura del control interno. Por su importancia este tema merece un capítulo aparte, con especial énfasis en los aspectos metodológicos de esta etapa del proceso de la auditoría.

VI EXAMEN PROFUNDO DE AREAS CRITICAS

La definición del sistema de control interno y los métodos empleados para su evaluación sirven para proporcionarle un marco de referencia al análisis detallado que se requiere para establecer la relación de causa y efecto, parte fundamental de los hallazgos de auditoría.

VII PAPELES DE TRABAJO

El auditor encuentra en este capítulo una guía para la elaboración y consecución de los papeles de trabajo, fundamentada en la experiencia que proporciona la auditoría financiera.

VIII COMUNICACION DE RESULTADOS

En este capítulo se incluyen los procedimientos que deben observarse para lograr adecuados resultados de la discusión del borrador del informe; la forma de dejar constancia de esta importante etapa; el contenido y presentación del informe final y por último el programa de seguimiento de las recomendaciones formuladas por la Contraloría.

Adicionalmente, mediante apéndice se incluye el documento preparado por el Dr. Edison Estrella, titulado Control de Calidad en la Auditoría Gubernamental, debido a su indiscutible utilidad para los fines del curso de Auditoría Operativa.

Por último este documento es producto de la revisión de la versión del material de apoyo utilizado en el primer curso de auditoría operativa, dictado entre el 11 de julio y el 1º de agosto de 1990 en la Contraloría General de la República de Costa Rica

Fundamentos de Auditoría

CONSIDERACIONES PREVIAS

La administración pública, para el cumplimiento de los fines del Estado, generalmente se encuentra agrupada de acuerdo a la naturaleza de los organismos que la conforman, a cuyo efecto se divide en administración central y administración descentralizada.

La administración central, conformada por los ministerios y servicios autónomos, se rige generalmente conforme a la ley orgánica en la cual se le asignan las funciones a cada dependencia. Está sujeta al régimen de bienes nacionales; el sistema de contabilidad es presupuestario y se encuentra sujeta a todas las formas de control previo y posterior.

La administración descentralizada se divide en dos grupos:

1. La administración funcionalmente descentralizada, constituida por los institutos autónomos y las empresas del estado; y
2. La administración territorialmente descentralizada, conformada por las gobernaciones y los concejos municipales.

Ahora bien, para fines de planificación de las actividades del estado se definen dos agrupaciones básicas: por sectores económicos y de acuerdo a la región geográfica, sin embargo aún se mantiene la tendencia de mantener las principales decisiones a nivel central. Durante los últimos 40 años los programas para la reforma administrativa parten del supuesto básico de que la estructura del estado es una de las principales limitantes para cumplir con sus fines. Sin embargo, lo extenso y complicado de los procesos de reforma y la presencia de la voluntad política para introducir cambios, son materias ajenas al propósito de este material pero que conviene señalarlos para los fines del control fiscal, actividad que no escapa a las consecuencias de los procesos de reforma administrativa, que en ocasiones no son concluyentes.

Otros programas no menos importantes lo han patrocinado organismos internacionales como las Naciones Unidas, referidos a la desburocratización o simplificación de los procesos administrativos, dirigidos fundamentalmente a agilizar las actividades del Estado. Ejemplo de ello lo constituyen iniciativas como las del Brasil, país que creó un ministerio para cumplir con el programa de desburocratización, proceso que abarcó un período aproximado de cinco años para su diseño e implementación.

En este mismo contexto, es necesario señalar que los organismos superiores de control varían en denominación, estructura y funciones según la legislación de cada país. No obstante, las modalidades de control previo y posterior, tienden a tener aceptación universal, razón por la cual se comentan de seguidas y se establece la relación entre éstas y las diferentes formas de organización del estado a que se hizo referencia.

A. Control Previo

Comprende la verificación de la disponibilidad presupuestaria; la correcta imputación a las partidas del presupuesto así como la legalidad del gasto. Un aspecto muy discutido pero que tiende a incluirse en la legislación es la competencia que se otorga a los EFS para opinar sobre la razonabilidad de

precios de las obras públicas y bienes adquiridos por el estado. En esta modalidad conviene señalar que uno de los beneficios que reporta esta forma de control, es detectar de manera oportuna las incorrecciones en la elaboración de contratos y ordenes de pago emitidos por la administración central.

Una forma, poco usual, de hacer más efectivo el control previo es que la EFS mantenga registros acerca de las observaciones formuladas a la administración, de tal forma que periódicamente solicite del responsable la adopción de medidas tendientes a corregir las causas de las deficiencias y en consecuencia evitar la recurrencia de las observaciones de la EFS.

Este registro también puede ser utilizado para informar las deficiencias detectadas a la unidad encargada de cumplir con el plan anual de auditoría de la EFS, a fin de que las considere como una guía más para la definición de las respectivas prioridades.

El ámbito del control previo varía según la legislación de cada país, siendo los organismos que conforman la administración central los que se encuentran sujetos a dicha modalidad aplicándose por excepción a instituciones autónomas. Las tendencias actuales mantienen vigente la discusión acerca de la conveniencia del control previo; sin embargo la experiencia indica, que esta materia debe analizarse en función de la realidad de cada EFS.

B. Control posterior

El examen de cuentas, las inspecciones fiscales y las auditorías financiera y operativa, constituyen las formas tradicionales de control posterior. Debido al propósito de este material, sólo nos referiremos brevemente a las auditorías financiera y operativa, las cuales serán objeto de nuestro estudio.

1. Auditoría Financiera

Dentro del contexto de la auditoría gubernamental, son distintas las acepciones pero idéntico el alcance de la auditoría financiera, que en el caso del sector público, incluye como parte de su propósito la verificación del cumplimiento de las principales normas legales. Es decir, el auditor además de cumplir con las normas y procedimientos de auditoría para cerciorarse de la razonabilidad de los estados financieros, debe comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales más importantes a que esté sujeto el ente fiscalizado.

Es evidente el nivel de desarrollo alcanzado por la auditoría financiera en el sector privado; no obstante, se advierte en el sector público la tendencia de las EFS de practicar la auditoría financiera, sólo por requerimiento de los organismos financieros internacionales.

2. Auditoría Operativa

Al igual que otras disciplinas en evolución, existe una variedad de términos para identificar a la auditoría dirigida a evaluar la eficiencia, efectividad y economía en la inversión de los recursos públicos. Para nuestros fines se adopta el título de Auditoría Operativa, incluido en las Normas Técnicas de Contraloría General de la República de Costa Rica.

Las dos formas de auditoría son aplicables según la legislación de cada país, a las distintas formas de organización de la administración pública, y puede estar dirigida a un programa, institución o actividad. En el próximo capítulo se incluyen las técnicas aplicables para el desarrollo de las auditorías financiera y operativa.

II AUDITORIA OPERATIVA: OBJETIVOS DEFINICION E IMPORTANCIA

La auditoría operativa se inicia el momento en el cual se toma la decisión de efectuar el examen. El primer paso es definir el objetivo principal y los objetivos específicos de la auditoría.

En el presente documento se discute la auditoría operativa en términos del examen de las operaciones de una entidad para simplificar la terminología. Sin embargo, debe ser claramente entendido que la auditoría operativa puede dirigirse a una entidad o uno o más programas, actividades, segmentos o funciones de la misma, en función de la cual se definirían los objetivos de la misma.

Normalmente el objetivo principal de la auditoría operativa abarca uno o más de aquellos enumerados más adelante en relación a la entidad, programa, actividad, segmento o función a ser examinado, pudiendo establecer:

1. El grado en que las entidades, su administración y sus empleados han cumplido adecuadamente con los deberes y atribuciones que les han sido asignados.
2. Si tales funciones se han ejecutado de manera eficiente, efectiva y económica;
3. Si los objetivos y las metas propuestas han sido logrados; y,
4. Si la información gerencial producida es adecuada y confiable.

A. Objetivos generales

El cumplimiento cabal de la importante responsabilidad de efectuar la auditoría implica el logro de una serie de posibles objetivos generales, como los siguientes:

1. Promover mejoras o reformas constructivas en las operaciones, en los sistemas administrativos y financieros y en el control interno gerencial de las entidades.
2. Determinar si se están llevando a cabo, exclusivamente, aquellos programas o actividades autorizados, conduciéndose en forma debida y cumpliendo con los objetivos establecidos.
3. Verificar si los programas y actividades se llevan a cabo de manera eficiente, efectiva y económica.
4. Evaluar el cumplimiento de los planes, políticas, normas y procedimientos establecidos.
5. Examinar y evaluar los sistemas de control interno gerencial, determinando el grado de confiabilidad que merece la administración en el ejercicio directo del control sobre los recursos humanos, materiales y financieros.
6. Determinar la suficiencia, oportunidad, utilidad y grado de confiabilidad de la información financiera y administrativa elaborada y utilizada para la toma de decisiones gerenciales internas.

7. Establecer si los recursos humanos, materiales y financieros son utilizados de manera eficiente, efectiva y económica y si se encuentran adecuadamente controlados.
8. Determinar si los sistemas de contabilidad y de información financiera cumplen con las normas contables y demás requerimientos prescritos que sean aplicables.
9. Determinar si todas las rentas e ingresos resultantes de las operaciones han sido correctamente determinados, recaudados, contabilizados e informados.
10. Establecer si los programas o actividades autorizados y ejecutados siguen cumpliendo los propósitos autorizados en forma eficaz o determinar si existen otras alternativas prácticas a considerar.
11. Evaluar el rendimiento y/o productividad de las entidades, su administración y sus empleados.
12. Revisar y constatar el grado de responsabilidad sobre los recursos y las medidas tomadas para salvaguardarlos y evitar su desperdicio.
13. Determinar sobre el uso eficiente y económico de los recursos, especialmente de aquellos con costos significativos.
14. Identificar unidades, funciones y tareas obsoletas o de poca o ninguna importancia, cuya eliminación puede beneficiar a la entidad.
15. Asegurar que los procedimientos implantados sean beneficiosos o de costo justificable.
16. Determinar el exceso o la deficiencia del personal utilizado y evaluar su idoneidad.
17. Evaluar el flujo y disponibilidad de los recursos financieros y materiales necesarios.
18. Identificar la acumulación de cantidades excesivas o innecesarias de materiales, equipos y otros activos.
19. Obtener evidencia suficiente para fundamentar conclusiones concretas en los casos de irregularidades descubiertas o divulgadas, manteniendo una actitud positiva al dar énfasis a la eliminación de posibles deficiencias o irregularidades similares en el futuro, más que a la aplicación de sanciones por operaciones del pasado.
20. Proporcionar ayuda a nivel gerencial, al descargar efectivamente sus deberes y funciones, entregando análisis, evaluaciones, comentarios, conclusiones y recomendaciones pertinentes a los responsables de los programas o actividades examinadas.
21. Comunicar oportuna y claramente a la administración de la entidad y a otros niveles sobre todo hallazgo significativo.

Un objetivo básico de la auditoría moderna es evitar que las deficiencias encontradas en el examen vuelvan a ocurrir en el futuro. Una vez identificada el área problema o crítica, el auditor debe analizar adecuada y detenidamente las circunstancias, hasta determinar si se trata de un problema aislado o es repetitivo. Si el problema es repetitivo debe considerar y recomendar las medidas adecuadas y necesarias para corregir el problema básico.

La concentración en los problemas básicos que originan desperdicios o ineficiencias similares, presenta un enfoque dirigido al alcance de resultados beneficiosos para las entidades auditadas. También resultará en un mayor

énfasis al mejoramiento de las políticas y métodos gerenciales, siendo esta una cuestión constructiva, en la cual la entidad está frecuentemente de acuerdo, a pesar que, puede negar el reconocimiento del desperdicio o pérdida ocurrido en un caso específico.

B. Objetivos específicos

Para cada auditoría de una entidad, unidad, programa o segmento de un servicio deben establecerse los objetivos específicos de acuerdo con la naturaleza y la realidad del examen. Nunca será práctico efectuar un examen de alcance suficiente como para poder evaluar el rendimiento de las actividades totales de una entidad y en todas las áreas de interés descritas en los objetivos generales. Por lo tanto, es necesario definir objetivos específicos para alcanzarlos con base en el tiempo y los recursos humanos disponibles para la auditoría.

Los objetivos fundamentales de cada fase de la auditoría operativa deben establecerse antes de elaborar el programa de auditoría respectivo, pues dichos objetivos establecerán el marco general para definir los procedimientos a ser incluidos en dicho programa.

C. Definición e Importancia de la auditoría operativa

Con base en las características discutidas anteriormente, consideramos que la mejor definición de auditoría operativa es la presentada por el ILACIF, en el Manual de Auditoría:

Es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones, identificando y revisando profundamente aquellas áreas consideradas como críticas, efectuado con la finalidad de:

1. Verificarlas y evaluarlas;
2. Establecer y aumentar el grado de eficiencia, efectividad y economía de su planificación, organización, dirección y control interno,
3. Informar sobre los hallazgos significativos resultantes, presentando comentarios, conclusiones y recomendaciones para mejoras; y
4. Determinar el cumplimiento conforme las disposiciones legales relacionadas.

La auditoría operativa enfoca la forma como se llevan a cabo las actividades al momento de efectuar el examen y como podrían ser mejoradas dichas actividades. Las mejoras pueden ser específicamente en las actividades o en los procesos gerenciales.

El propósito del examen y evaluación es establecer y aumentar el grado de las tres "E", símbolos de la auditoría operativa respecto de los componentes básicos de la gerencia. Las tres "E" pueden ser definidas en forma concisa y sencilla como sigue:

Eficiencia: Rendimiento efectivo sin desperdicio innecesario.

Efectividad: Logro de los objetivos o metas programados.

Economía: Operación al costo mínimo posible.

Los componentes o elementos básicos de la gerencia han tenido muchas definiciones, sin embargo a fin de complementar el concepto en la auditoría operativa se considera necesario incluir a continuación los siguientes conceptos:

1. Planificación

Establecimiento de los objetivos y metas básicas, con base en la formulación de las estrategias, políticas, métodos y procedimientos, para determinar las fuentes y usos de los recursos necesarios para conseguir dichos objetivos y metas.

2. Organización

Establecimiento de la estructura o agrupación de las actividades necesarias para llevar a cabo los planes y definir las líneas de autoridad y responsabilidad, respectivas.

3. Dirección

Hacer que todo el personal participe de manera coordinada y motivada en la ejecución de los planes dentro del marco organizacional y normativo, logrando así los objetivos y metas.

D. Técnicas y Prácticas de Auditoría

El propósito de la presente sección es discutir algunas técnicas y prácticas aplicadas en la auditoría operativa, las cuales han sido desarrolladas por la profesión del contador público.

1. Técnicas de auditoría.

a. Naturaleza

La ejecución de las labores de auditoría se desarrollan mediante la aplicación de ciertas formas de acción detalladas y determinadas por el auditor en la búsqueda de la evidencia necesaria que respaldará su informe. Estas formas de acción son las técnicas de auditoría que se utilizan en el desarrollo del trabajo en las entidades auditadas.

Las técnicas de auditoría son los métodos básicos utilizados por el auditor para obtener la evidencia necesaria a fin de formarse un juicio profesional sobre lo examinado. Son las herramientas del auditor y el empleo de ellas se basa en su criterio o juicio profesional, según las circunstancias. Como cualquier herramienta, unas son empleadas con mayor frecuencia que otras.

Durante la fase de planeamiento y programación el auditor determina *cuáles* técnicas va a emplear, *cuándo* debe hacerlo y de *qué* manera. Las técnicas seleccionadas para una auditoría específica, al ser aplicadas se convierten en los procedimientos de auditoría.

b. Definición

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener la evidencia necesaria que fundamente sus opiniones y conclusiones.

Las técnicas de auditoría son métodos prácticos aplicados por auditores profesionales durante el curso de sus labores. Además de las técnicas, los auditores emplean prácticas para reunir la evidencia.

c. Clases de técnicas

En la auditoría operativa las técnicas se clasifican generalmente con base a la acción que se va a efectuar. Estas acciones verificadoras pueden ser oculares, verbales, por escrito, por revisión del contenido de documentos y por el examen físico.

Siguiendo esta clasificación las técnicas de auditoría se agrupan específicamente de la siguiente manera:

Técnicas de Verificación:

Ocular	Comparación Observación Revisión Selectiva Rastreo
Verba	Indagación
Escrita	Análisis Conciliación Confirmación
Documental	Comprobación Computación
Física	Inspección

No se ha creído conveniente describir cada una de estas técnicas, por considerarlo de conocimiento general por parte del auditor.

2. Prácticas de Auditoría

Es muy usual que las prácticas de auditoría sean confundidas con las técnicas, sin embargo, se debe considerar que sirven en la labor de auditoría como elementos auxiliares muy importantes.

La aplicación de pruebas selectivas a juicio del auditor puede involucrar casi todas las técnicas enumeradas en la sección anterior y la aplicación con base a los principios de muestreo estadístico incluye la utilización de técnicas de otras disciplinas.

La prueba selectiva consiste en la práctica de simplificar la labor total de medición, evaluación o verificación, tomando una muestra representativa del total. El cálculo de probabilidades puede utilizarse para determinar cual debe ser el tamaño de la muestra o el auditor puede efectuar dicha determinación a base de su juicio profesional.

a. Pruebas selectivas juicio del auditor

Normalmente el volumen de las transacciones que deben comprobarse se determinan seleccionando al azar una muestra significativa de cada grupo de partidas análogas, sin embargo, esa muestra puede aumentarse o disminuirse según el grado de eficiencia del control interno.

En resumen, la respuesta al interrogante de cuál es el grado de comprobación por prueba selectiva más eficiente será: "el suficiente para satisfacer al auditor".

b. Síntomas

Al síntoma se lo define como "señal o indicio de una cosa" en un ejemplo elemental el humo señala la existencia de fuego.

La utilización de los síntomas como práctica de la auditoría es provechosa, por cuanto el auditor enfatiza en el examen de determinados rubros sobre la base de ciertos indicios o síntomas preliminares.

La técnica denominada revisión selectiva se dirige a buscar síntomas en las transacciones u operaciones que merecen una revisión profunda.

c. Intuición

En la auditoría, la intuición es aplicable en ciertas ocasiones, pero no son pocos los casos en que determinadas predicciones puedan emplearse en el examen. Los auditores muy experimentados frecuentemente confían en el "sexto sentido" denominado intuición. Este sería el resultado de su habilidad de reacción rápida ante ciertos síntomas, que otros con menos experiencia los dejarían pasar.

d. Sospecha

Esta práctica consiste en la acción, costumbre o actitud de desconfiar de alguna información que por diversas circunstancias especiales no se le otorga el crédito suficiente. El auditor operativo no debe demostrar una actitud negativa abierta, pero siempre debe exigir una prueba adecuada de lo examinado.

El criterio profesional del auditor debe determinar la combinación de las técnicas y prácticas más adecuadas, que le proporcionen la evidencia necesaria y la suficiente certeza para fundar sus opiniones y conclusiones, de tal manera que sean objetivas y profesionales.

En el examen de cualquier operación, actividad, área, rubro o transacción, el auditor normalmente aplica un conjunto de técnicas y prácticas. Es imperativo que él tenga la habilidad, juicio y prudencia para escoger las más efectivas, eficientes y económicas de estas herramientas, de acuerdo a las circunstancias que le rodean en un determinado momento del trabajo.

La experiencia profesional constituye el principal elemento que promueve la eficiente determinación de las técnicas y prácticas de auditoría a ser utilizadas en determinadas circunstancias. Por lo tanto, es responsabilidad de los niveles de supervisión y de dirección, orientar las actividades técnicas de los equipos de auditores para alcanzar los objetivos programados con mayores niveles de eficiencia y efectividad.

1/10

III NORMAS DE AUDITORIA

Uno de los propósitos de este tema, es dimensionar la importancia de las Normas de Auditoría como base para mantener y mejorar la calidad y el contenido de las auditorías y de obtener la aceptación y el reconocimiento generales por la forma en que se llevan a cabo las mismas. Para ello conviene citar en primer lugar las diversas formas como se describen las normas, conforme al estudio comparativo hecho por el Departamento de Cooperación Técnica de la Secretaría de las Naciones Unidas, para luego resumir la valiosa fuente de información que proporciona la definición y comentario de las Normas de Auditoría de la Organización Internacional de Organismos Superiores de Control (INTOSAI) por considerar que constituyen un marco de referencia para establecer principios y procedimientos para regular la práctica de las auditorías.

Ciertamente las normas de auditoría se han descrito de diversas maneras, tal como lo indica el estudio citado:

1. "Las normas de comprobación de cuentas son medidas generales de la calidad y la adecuación del trabajo realizado. Se refieren asimismo a las calificaciones profesionales del auditor". (Oficina General de Contabilidad de los Estados Unidos).
2. "Las normas de comprobación de cuentas son conceptos fundamentales de la auditoría que determinan la índole y el alcance de la información que se debe obtener por medio de la aplicación de los procedimientos de comprobación de cuentas y que permiten evaluar la calidad del trabajo del auditor". (Contralor General del Ecuador)
3. "Las normas de comprobación de cuentas prescriben los principios y las prácticas fundamentales que se espera han de seguir los miembros al realizar una auditoría". (Instituto de Contadores Colegiados de Inglaterra y el País de Gales".

El mismo documento señala que la elaboración y adopción de normas de comprobación de cuentas cumplen cuatro finalidades:

1. "...especifican las calificaciones personales que debe tener un auditor y la calidad de trabajo realizado que se debe conseguir;"
2. "...establecen los criterios por medio de los cuales se debe evaluar la labor de un auditor;"
3. "...establecen una comunicación entre los auditores y todos los demás usuarios del trabajo de los auditores. La credibilidad es fruto de esa comunicación;"
4. "...reflejan la madurez de la profesión de auditoría y, al mismo tiempo, promueven la expansión de los profesionales."

Ahora bien, sin lugar a duda, las definiciones en referencia constituyen el marco conceptual para analizar las normas de la INTOSAI y propiciar la comparación entre éstas y las vigentes en la Contraloría General de la República de Costa Rica.

Para el fin propuesto, a continuación se incluye la síntesis de las Normas de Auditoría aprobadas por el Comité de Normas de Auditoría de la INTOSAI en

junio de 1989, así como los comentarios pertinentes para ampliar el contenido de algunas normas:

- A. Postulados básicos.
- B. Normas generales
- C. Normas para el trabajo de campo
- D. Normas para la presentación de informes

A. Postulados básicos

1. La Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) deberá considerar la conveniencia de observar las normas de auditoría de la INTOSAI en todos los asuntos que se juzguen importantes. Para juzgar la importancia pueden considerarse los siguientes aspectos:
 - a. Si el conocimiento de un asunto puede influir sobre el usuario de los estados financieros o del informe de auditoría de gestión.
 - b. Valor monetario; naturaleza o características de una partida o de un grupo de partidas y el contexto en que se presenten.
 - c. La evidencia que se desee obtener en la auditoría.
2. La EFS deberá aplicar su propio criterio en las diversas situaciones que se presenten en el curso de las auditorías gubernamentales a su cargo.
 - a. Las normas de auditoría de la INTOSAI no pueden tener carácter preceptivo y su aplicación no será obligatoria para la EFS.
 - b. La EFS deberá determinar el grado en que las normas externas de auditoría sean compatibles con el cumplimiento de las funciones a su cargo.
 - c. Las normas difundidas por instituciones normativas oficiales para regular las auditorías de estados financieros del sector privado pueden ser aplicables a la auditoría gubernamental.
3. A medida que el público se ha vuelto más consciente de sus derechos, la exigencia de que todas las personas o entidades que manejan recursos públicos informen de los resultados de su gestión se ha hecho cada vez más evidente, por lo cual es necesario que el proceso de rendición de cuentas se instituya y opere eficazmente.
 - a. La obligación de rendir cuenta debe comprender todas las formas de organización del estado, independientemente de la manera en que estén constituidas, de sus funciones de su grado de autonomía y del régimen financiero a que estén sujetas.
4. El desarrollo de sistemas adecuados de información, control, evaluación y presentación de informes en el ámbito gubernamental facilitará el proceso de rendición de cuentas. La administración es responsable de que la forma y el contenido de los informes financieros y de otra información semejante sean correctos y suficientes.
5. Las autoridades competentes deberán asegurarse de que se difundan normas de contabilidad generalmente aceptadas para la elaboración de informes financieros y para la revelación de información relevante que satisfaga las necesidades gubernamentales; por su parte, las entidades auditadas deberán establecer objetivos específicos y mensurables, así como metas de eficiencia.

6. La aplicación consistente de las normas de contabilidad generalmente aceptadas deberá conducir a la presentación razonable de la situación financiera y de los resultados de las operaciones.
7. La existencia de un adecuado sistema de control interno reduce al mínimo la probabilidad de errores y de irregularidades.
8. El establecimiento de disposiciones legales al respecto facilitará la cooperación de las entidades auditadas con objeto de que siempre haya acceso a toda la información relevante que se requiera para evaluar en forma integral las actividades sujetas a auditoría.
9. Todas las actividades deberán quedar comprendidas dentro de las atribuciones de fiscalización de las EFS.
 - a. La función esencial de la EFS es apoyar y promover la correcta rendición de cuentas lo que implica, la promoción de prácticas administrativas, económicas y financieras idóneas.
 - b. El alcance total de la auditoría gubernamental incluye auditorías de regularidad y de la gestión.

La auditoría de regularidad comprende:

- Verificar el cumplimiento de la responsabilidad financiera.
 - Revisar los sistemas y operaciones de carácter financiero, lo que incluye evaluar la observación de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.
 - Revisar el control interno y el cumplimiento de las funciones de auditoría interna.
 - Evaluar la probidad e idoneidad de las decisiones administrativas tomadas en la entidad auditada.
 - Informar sobre cualesquiera otros asuntos que se deriven de la auditoría.
- c. La auditoría de la gestión tiene por objeto revisar la economía, eficiencia y eficacia.
 - d. Las disposiciones legales correspondientes deberán establecer claramente las facultades y responsabilidades que posea la EFS para realizar auditorías de la gestión en todos los campos de la actividad gubernamental, entre otros propósitos para facilitar a la EFS la aplicación de normas de auditoría apropiadas.
10. Las EFS deberán esforzarse por mejorar las técnicas que apliquen a fin de evaluar la idoneidad de las medidas implantadas para elevar la eficiencia.
 11. Las EFS deberán evitar conflictos de intereses entre los auditores y la entidad auditada.

Tales postulados, como su nombre lo indica, constituyen la base para definir el grupo de normas que se indican en el próximo aparte.

B. Normas Generales de Auditoría Gubernamental

A continuación se incluyen las normas comunes a los auditores y a las EFS:

1. El auditor y la EFS deben ser independientes con respecto al poder legislativo; el poder ejecutivo y la entidad auditada.

2. El auditor y la EFS deben poseer la competencia requerida.
3. El auditor y la EFS deben proceder con el debido cuidado e interés para cumplir las normas de auditoría de la INTOSAI. Lo anterior incluye el debido cuidado para determinar, obtener y evaluar evidencia, así como para presentar los resultados, conclusiones y recomendaciones en los informes respectivos.
4. Las normas generales establecen que la EFS deberá instituir políticas y procedimientos para:
 - a. Reclutar al personal idóneo.
 - b. Desarrollar y capacitar a su personal, a fin de que sea capaz de desempeñar sus tareas con eficacia y fijar las bases para el desarrollo de los auditores y demás personal.
 - c. Preparar manuales y otras guías e instructivos relacionados con la práctica de las auditorías.
 - d. Fomentar los conocimientos y la experiencia de su personal e identificar aquellas aptitudes de que carezca; distribuir las tareas de auditoría entre el personal según su capacidad y asignar un número suficiente de personas a cada auditoría; y llevar a cabo una adecuada planeación y supervisión que le permitan alcanzar sus objetivos con el nivel requerido de cuidado y de interés.
 - Es necesario que se determinen adecuadamente los recursos humanos requeridos para realizar cada auditoría, a fin de que el trabajo se asigne a personal debidamente capacitado y se controlen los recursos humanos que se emplearán en la auditoría.
 - Las políticas y procedimientos que rigen la supervisión de las auditorías son factores importantes para que las funciones de la EFS se desempeñen con un nivel apropiado de competencia. La EFS deberá asegurarse de que la planificación y supervisión de las auditorías se encomienden a auditores competentes, que conozcan sus normas y métodos y estén familiarizados con las condiciones y peculiaridades del medio en que se practiquen.
 - A menos que la EFS cuente con los recursos requeridos para llevar a cabo, en un tiempo razonable, todas las auditorías pertinentes, incluyendo auditorías operacionales que abarquen todas las operaciones de la entidad auditada, será necesario establecer criterios para determinar el alcance de las actividades de auditoría que, en un período o ciclo de auditorías, permitan conocer con la mayor seguridad posible el grado en que cada entidad auditada cumple sus obligaciones en materia de rendición de cuentas.
 - Antes de que se emprenda cada auditoría, su inicio deberá ser autorizado debidamente por el personal de la EFS que haya sido designado con ese propósito. En la autorización respectiva deberán indicarse claramente los objetivos, alcance y enfoque de la auditoría; la cantidad y las aptitudes de los recursos humanos que habrán de emplearse en ella; las medidas que se establezcan para supervisar su desarrollo en puntos apropiados; y las fechas en que deberá concluirse el trabajo de campo y presentarse el informe correspondiente.

5. Revisar la eficiencia y eficacia de sus normas y procedimientos internos.
 - a. La EFS deberá establecer sistemas y procedimientos para:
 - Confirmar que los procesos implantados para garantizar la calidad integral han operado en forma satisfactoria.
 - Cerciorarse de la calidad de los informes de auditoría.
 - Asegurarse de que mejorará el desempeño y se evitarán las deficiencias detectadas.
 - b. Es conveniente que la EFS instituya un órgano de auditoría interna dotado de amplias atribuciones para que le ayude a administrar eficazmente sus operaciones y a mantener la calidad de su desempeño.

C. Normas para el trabajo de campo de la auditoría gubernamental

Las normas aplicables al trabajo de campo en todo tipo de auditoría son:

1. El auditor deberá planear la auditoría de una manera que garantice que habrá de realizarse con alta calidad y con economía, eficiencia y eficacia.
 - a. Al planear una auditoría, el auditor deberá:
 - Identificar aspectos importantes del medio en el cual opere la entidad auditada.
 - Precisar las relaciones de responsabilidad en el proceso de rendición de cuentas.
 - Considerar la forma, el contenido y los usuarios de los dictámenes, conclusiones o informes de auditoría.
 - Especificar los objetivos de la auditoría y las pruebas necesarias para alcanzarlos.
 - Identificar los principales sistemas y controles administrativos, y evaluarlos en forma preliminar para conocer tanto sus virtudes como sus deficiencias.
 - Determinar la importancia de las materias que habrán de examinarse.
 - Revisar el órgano de auditoría interna de la entidad auditada y su programa de trabajo.
 - Evaluar el grado de confianza que pueda depositarse en otros auditores, por ejemplo, en el órgano de auditoría interna.
 - Adoptar el enfoque de auditoría que sea más eficiente y eficaz.
 - Prever una revisión para determinar si se han adoptado medidas apropiadas respecto de resultados y recomendaciones de auditoría que se hayan comunicado anteriormente.
 - Tomar las providencias necesarias para que se documenten debidamente el plan de la auditoría y el trabajo de campo propuesto.
2. El trabajo del personal de auditoría en cada nivel y fase de la auditoría deberá ser supervisado constantemente durante su ejecución, y los papeles de trabajo deberán ser revisados por un miembro superior de ese personal. Ello implica que todo trabajo de auditoría deberá ser revisado por un

miembro superior del personal a cargo de la auditoría antes de que se terminen de preparar los dictámenes o informes correspondientes. La revisión deberá realizarse a medida que se avance en las distintas fases de la auditoría. La revisión permitirá que en el trabajo de auditoría participen varios niveles de experiencia y de criterio, y deberá garantizar:

- a. Que todas las evaluaciones y las conclusiones de la auditoría estén debidamente fundamentadas y apoyadas en evidencia competente, relevante y razonable que sirva de base para formular el dictamen o el informe final de la auditoría.
 - b. Que todos los errores, deficiencias y anomalías se hayan detectado y documentado debidamente y, de no haberse subsanado en forma satisfactoria, que se hayan comunicado a un miembro o a miembros de mayor jerarquía de la EFS.
 - c. Que los cambios necesarios para mejorar las auditorías se hayan propuesto, documentado y considerado en planes de auditoría posteriores y en actividades encaminadas al desarrollo del personal.
3. Antes de determinar el objetivo y el alcance de la auditoría, el auditor deberá examinar el control interno y evaluar su confiabilidad.

El estudio y la evaluación del control interno deberán llevarse a cabo de acuerdo con el tipo de auditoría que vaya a practicarse. En el caso de las auditorías financieras, el estudio y la evaluación se efectúan principalmente en relación con los controles que contribuyen a salvaguardar los activos y los recursos y a garantizar la exactitud e integridad de los registros de contabilidad. En las auditorías de regularidad, el estudio y la evaluación comprenden fundamentalmente los controles que ayudan a que la administración observe las leyes y reglamentos aplicables. Por lo que respecta a las auditorías operacionales, se estudian y evalúan los controles que ayudan a que las operaciones de la entidad auditada se realicen de manera económica, eficiente y eficaz; a que se cumplan las políticas administrativas, y a que la información financiera y administrativa que se produzca sea confiable y oportuna.

4. Deberá obtenerse evidencia competente, relevante y razonable para sustentar la opinión y las conclusiones del auditor respecto al organismo, programa, actividad o función que sea objeto de la auditoría.
- a. Los resultados, las conclusiones y las recomendaciones de la auditoría deberán basarse en evidencia. Puesto que los auditores rara vez tienen oportunidad de examinar toda la información relacionada con la entidad auditada, es esencial que el universo de datos y las técnicas de muestreo se seleccionen cuidadosamente.
 - b. El auditor deberá tener presente que el contenido y el orden de los papeles de trabajo reflejan el grado de su competencia, experiencia y conocimientos. Los papeles de trabajo deberán ser completos y suficientemente detallados para que, posteriormente, un auditor experimentado que no haya tenido ninguna relación con la auditoría pueda conocer con certeza el trabajo que se realizó para sustentar las conclusiones.
5. En el curso de las auditorías financieras, y cuando proceda en auditorías de otro tipo, los auditores deberán analizar los estados financieros para determinar si se cumplieron las normas de contabilidad generalmente aceptadas que sean aplicables a la información financiera y a la revelación. Deberá llevarse a cabo un análisis de los estados financieros a tal grado que se obtenga una base racional para expresar una opinión sobre ellos.

a. El análisis de los estados financieros tiene por objeto verificar que los diferentes elementos de los estados financieros guarden entre sí la relación esperada para, en su caso, identificar las relaciones anómalas y cualquier tendencia irregular. Por tanto, el auditor deberá analizar los estados financieros para determinar si:

- Los estados financieros fueron preparados de acuerdo con normas de contabilidad aceptables.
- Los estados financieros se presentan con la debida consideración a las circunstancias de la entidad auditada.
- Se revela suficiente información respecto a varios elementos de los estados financieros.
- Los diferentes elementos de los estados financieros se evalúan, miden y presentan de manera apropiada.

b. Los métodos y las técnicas del análisis financiero dependerán en gran medida de la naturaleza, del alcance y del objetivo de la auditoría, así como de los conocimientos y del criterio del auditor.

D. Normas para la presentación de informes en la Auditoría Gubernamental

La INTOSAI establece en sus normas que no es práctico establecer reglas para la presentación de los informes aplicables en cualquier situación; sobre tal afirmación existe coincidencia por lo cual sólo se incluye a continuación la norma para la presentación de informes aprobada por dicha organización internacional:

Al término de cada auditoría, el auditor deberá redactar un dictámen o un informe, según proceda, donde exponga los resultados de una manera apropiada. Su contenido deberá ser fácil de entender y expresarse sin vaguedades ni ambigüedades; incluir únicamente información que esté apoyada en evidencia de auditoría confiable y relevante y reflejar una actitud independiente, objetiva, imparcial y constructiva.

Por último, las normas en referencia y los breves comentarios considerados pertinentes, constituyen la base para incluir a continuación una estructura básica propuesta por el Departamento de Cooperación Técnica para el Desarrollo de la Secretaría de las Naciones Unidas, con el propósito de examinar el contenido de normas individuales y, para el presente caso, agrupar las vigentes en la Contraloría General de la República de Costa Rica, actividad que se cumplirá durante las sesiones prácticas en aula:

1. Preámbulo de las normas de comprobación de cuentas
 - a. Las razones de la comprobación de cuentas
 - b. La índole y el alcance de la comprobación de cuentas
 - c. Las entidades fiscalizadas y sus responsabilidades
 - d. Relaciones con las entidades fiscalizadas
2. Normas profesionales
 - a. Independencia y objetividad
 - b. Eficiencia
 - c. Cuidado debido
 - d. Carácter reservado de la información

3. Normas operativas
 - a. Planificación de una comprobación de cuentas
 - b. Supervisión
 - c. Evaluación de control interno
 - d. Pruebas y documentación
 - e. Evaluación del cumplimiento de leyes y los reglamentos
4. Normas relativas a la terminación de la comprobación de cuentas
 - a. Conclusión del trabajo de auditoría
 - b. Informes de comprobación de cuentas
 - o Forma, distribución y oportunidad
 - o Contenido
 - o Presentación
5. Normas relativas al mantenimiento de la calidad
 - a. Planificación por parte de las oficinas de auditoría
 - b. Gestión de las comprobaciones de cuentas
 - c. Controles de calidad
 - d. Relaciones con los auditores externos
6. Normas diversas

Por último, se estima que al concluir el análisis de este tema los participantes se constituyan en los principales promotores de la revisión y actualización de las normas de auditoría vigentes en la Contraloría General de la República.

118

IV. PROCESO DE LA AUDITORIA OPERATIVA

Una vez que se han definido los objetivos de la auditoría operativa, el siguiente paso es elaborar brevemente un programa de auditoría para su primera fase, con base en los conocimientos generales previos.

Las fases de la auditoría operativa presentadas a continuación son necesarias en el caso del primer examen de una entidad. Evidentemente en exámenes subsiguientes la información disponible sobre la entidad daría como resultado la necesidad de sólo actualizar el conocimiento general, e iniciar el estudio y evaluación del control interno y aún esta fase podría limitarse a la confirmación de si la información original sigue siendo válida, cuando no se han efectuado cambios considerables, y enfatizando en la revisión de otros aspectos no cubiertos completamente en el examen anterior. La siguiente fase, asimismo, puede dirigirse a otras áreas críticas previamente identificadas, pero no examinadas o a nuevas áreas críticas que hayan surgido.

En la auditoría interna, obviamente no sería necesaria la fase, excepto respecto a asuntos muy específicos cuando se examinen unidades o actividades determinadas, ya que en forma periódica el auditor interno puede revisar objetivamente el sistema de control interno general, identificando y asignando prioridades a varias áreas críticas y efectuando posteriormente exámenes separados de cada una de dichas áreas.

A. Decisión y estándares de ejecución (DEE)

El propósito de identificar este paso en el proceso de ejecución de la auditoría es el establecer la orientación o dirección que se observará en la ejecución de una auditoría operativa específica.

La posibilidad de calificar el tipo de estudios a ejecutar sólo es factible identificar al momento de definir el objetivo general del estudio, elemento fundamental de la planificación institucional a corto, mediano o largo plazo.

Cuando se toma la decisión de realizar un estudio de auditoría, previamente deberá estar definido el objetivo general que se pretende alcanzar en el nivel directivo del organismo contralor y pasará a constituirse en el principal estándar a ser cumplido en la ejecución del trabajo.

Existen además otros estándares que son parte de la planificación institucional, y deberán incluirse preliminarmente en el plan de trabajo para proyectar las actividades técnicas de la Contraloría como son: La determinación del alcance del trabajo (períodos, actividades, áreas, proyectos, etc.), los recursos previstos para la ejecución del trabajo (personal de apoyo y materiales), época más propicia para desarrollarlo y las instrucciones específicas que el nivel directivo emita.

Corresponde a la dirección superior de la Contraloría definir el tipo de estudio a realizar cuando prepara el plan anual de auditoría y de igual manera al decidir la ejecución de un estudio por solicitud o denuncia. Sin embargo, en los dos casos se debería determinar el objetivo general del trabajo y los otros estándares señalados en el párrafo anterior.

Desde el punto de vista conceptual y técnico, la decisión de ejecutar la auditoría operativa no debería tomarse sino previa la ejecución de la Revisión Preliminar

(RP) para disponer de la información actualizada que ayude en la toma de una decisión acertada.

La decisión y estándares de ejecución (DÉE) incluye los procedimientos aplicados y las consideraciones tomadas en cuenta al decidir sobre la ejecución de un estudio.

1. Objetivo general del trabajo
2. Alcance del estudio a realizar
3. Instrucciones específicas de ejecución

Esta fase es responsabilidad de la dirección superior, la cual estará reflejada en una asignación de trabajo que oriente las actividades de campo, respecto a la dirección del estudio.

Para su cumplimiento deberá observarse como mínimo, lo siguiente:

1. Conocimiento de antecedentes
 - a. Últimos estudios realizados
 - b. Estrategia definida por la Contraloría
 - c. Denuncias o solicitudes recibidas
 - d. Manejo gerencial de la entidad a auditar
 - e. Políticas de planificación definidas
2. Enfoque de lo más importante a lo menos relevante
 - a. A nivel de la administración pública
 - b. A nivel de la entidad a estudiar
 - c. Al decidir la ejecución del estudio
3. Inclusión en el plan anual de auditoría
 - a. Decisión del nivel directivo
 - b. Aprobación del nivel superior

B. Revisión preliminar (RP)

El propósito de la revisión preliminar es obtener información general de todos los aspectos importantes de la entidad o parte de la misma. Dicha información debe ser reunida de manera utilizable y de fácil asimilación, que sirva como un instrumento de trabajo para la planificación de las futuras fases de la auditoría.

Una revisión general de la información obtenida durante el estudio preliminar permitirá al auditor analizar las actividades o funciones de la entidad en los puntos importantes, con base en los cuales se pueda comenzar a planificar el trabajo de auditoría y hacer planes para una revisión detallada de las actividades y sus controles.

La base de un buen plan de auditoría debe ser el conocimiento de las actividades desarrolladas por la entidad, conjuntamente con una evaluación de los factores externos que más puedan afectar sus operaciones o su situación financiera.

Si bien el personal superior tiene a cargo la responsabilidad principal de lograr un conocimiento apropiado de las actividades y servicios brindados por la

entidad, todo el personal necesita poseer un cierto grado de ese conocimiento a fin de poder cumplir con sus deberes en forma efectiva.

En auditorías recurrentes no será necesario desarrollar una nueva información básica. Los conocimientos acumulados sobre las actividades de una empresa estarán bien documentados en nuestros archivos. El contacto frecuente nos permitirá estar al corriente de los acontecimientos internos y externos, a medida que los mismos tienen lugar. Las reuniones periódicas con los ejecutivos de alto nivel para discutir los últimos acontecimientos serán de gran ayuda para la preparación de un eficaz plan de auditoría.

Nuestra información básica actualizada deberá estar documentada para tener la seguridad de que toda la información necesaria será considerada durante el proceso de planificación y comunicada a los miembros del personal involucrados en la auditoría.

1. Consideraciones acerca de la entidad:

Nadie espera que los auditores se transformen en expertos en el ramo de la entidad pública. Sin embargo, si pretendemos ayudar a la administración es imprescindible que estemos interiorizados de sus actividades y seamos capaces de evaluarlas inteligentemente. Debemos conocer también a las personas que dirigen la entidad, las razones de su éxito o fracaso, y el medio en el cual la entidad opera.

Las consideraciones sobre las actividades desarrolladas son importantes para la auditoría en los aspectos que puedan ayudar a evaluar las actividades y operaciones de la entidad, la influencia de los factores externos que podrían tener una incidencia importante en los resultados, y aquellos sectores de la institución que requieren un énfasis adicional o especial de la auditoría. Resulta fácil o es común, particularmente en el caso de personal sin experiencia, gastar innecesariamente tiempo examinando aspectos periféricos de la entidad sin llegar a las actividades sustantivas.

La información básica sobre el negocio será documentada en forma concisa e incluirá aspectos tales como:

1. Breve historial, antecedentes y propósitos de las actividades bajo examen.
2. Datos sobre la organización de la entidad con énfasis primordial en las actividades principales o las especificadas en los objetivos del examen.

Dicho material debe incluir información sobre lo siguiente:

- a. División de deberes y responsabilidades;
- b. Principales delegaciones de autoridad;
- c. Naturaleza, tamaño y ubicación de las dependencias;
- d. Número de empleados por unidades y su ubicación.

Se debe obtener copias de organigramas y descripciones de funciones clave, si es posible, en ese momento. Un estudio breve de esta materia proporciona al auditor la información preliminar sobre la forma en que está organizada la entidad para llevar a cabo sus funciones y de como están divididas las responsabilidades.

3. Naturaleza, inversión y ubicación de los recursos involucrados en las actividades bajo revisión.
4. Otra información financiera:

- a. Estados financieros de los últimos años;
- b. Presupuestos aprobados de los últimos años;
- c. Detalle de los ingresos anuales, clasificados por: operaciones productoras de ingresos;
- d. Métodos de financiamiento, incluso operaciones de crédito.

¿Hasta qué grado obtener o acumular información financiera? Este es un asunto de juicio a ser determinado basándose primeramente en su necesidad y utilidad para el trabajo corriente y para comprender los antecedentes y operaciones de la entidad.

5. La política general según la cual la entidad lleva a cabo las actividades que se revisarán.
6. Descripción general de los métodos de operación.
7. Disposiciones legales aplicables a las actividades examinadas.
8. Descripción de cualquier problema importante relacionado con las actividades a ser examinadas, de acuerdo a revelaciones identificadas en las entrevistas preliminares con funcionarios de la entidad.
9. Resultados de labores ejecutadas por la auditoría interna en los últimos años, así como por cualquier firma privada de auditoría.
10. Los planes a corto, mediano y largo plazo elaborados por la entidad.

La información obtenida en las entrevistas con los funcionarios administrativos debe ser resumida en forma de memorando. Al principio, se debe obtener información general al nivel administrativo más alto o de los funcionarios designados para este propósito por la administración.

La información detallada sobre las operaciones, se obtiene a un nivel intermedio apropiado.

2. Revisión de los objetivos

Los planes y presupuestos de la entidad normalmente establecen los objetivos y metas que deben ser identificados. Es esencial que el auditor conozca los objetivos y determine en forma preliminar si éstos son adecuados y están debidamente comunicados a todos los funcionarios responsables directamente de participar en su logro. Al no encontrar un planeamiento orientado hacia el logro de los objetivos concretos, el auditor tendrá indicios de una posible área crítica significativa.

3. Revisión de las políticas

Las políticas generales obtenidas deben ser revisadas y comparadas con la misión principal de la entidad, y los objetivos trazados para determinar su consistencia o identificar algún vacío. Deficiencias en las políticas y la comunicación a los servidores, son síntomas de áreas críticas importantes para el desarrollo posterior de un hallazgo de auditoría.

4. Revisión de la normatividad

Brevemente el auditor debe revisar en forma selectiva las normas, reglas, directivas, manuales, etc., para familiarizarse principalmente con su existencia y áreas de aplicación.

C. Evaluación de la Estructura del Sistema de Control Interno, Planificación y Programación Específica (EECIPPE)

De acuerdo con la política de dirigir los esfuerzos de auditoría hacia las áreas que se necesita mejorar las políticas y métodos de trabajo, el objetivo al efectuar una revisión del control interno es evaluar su efectividad e identificar sus posibles debilidades importantes que puedan requerir un examen detallado. Según lo indicado, el análisis de la información general obtenida durante la revisión preliminar es a menudo útil para identificar áreas o actividades en las cuales la existencia de una debilidad administrativa puede afectar seriamente los intereses de la entidad.

En algunos casos, inicialmente se habrán encontrado indicios de serias debilidades administrativas o importantes efectos adversos en determinada área o actividad, sin embargo, seguramente se necesitará información adicional antes de determinar si es necesario un examen detallado. Durante la revisión y evaluación del control interno el auditor debe acumular información adicional sobre el funcionamiento de los controles internos existentes, lo cual será útil al identificar los asuntos para los que se requerirá tiempo y esfuerzo al hacer un examen profundo.

Con la información adicional obtenida en la revisión y evaluación de la estructura del control interno el auditor encargado puede tomar decisiones más apropiadas acerca de la naturaleza y el alcance del examen profundo de las áreas críticas. También será útil al hacer un estimado de los requerimientos de personal adicional, programar el trabajo en distintos lugares, preparar programas adecuados para el examen profundo y fijar plazos para la terminación de la labor de auditoría y presentación del informe final.

1. Enfoque práctico

Un enfoque satisfactorio para una revisión y evaluación de la naturaleza, efectividad y utilidad del control interno es revisar los procedimientos y prácticas aplicadas en operaciones específicas.

Después de seleccionar las actividades a ser examinadas durante la auditoría, basándose en el conocimiento obtenido, se debe hacer un examen detallado de algunas transacciones específicas relacionadas con la actividad (pruebas de recapitulación). Este examen debe ser lo suficientemente profundo como para obtener información práctica de lo siguiente:

- a. Forma en que se efectúan las operaciones;
- b. Necesidad o utilidad de los distintos pasos en el procesamiento de las transacciones;
- c. Resultados de las transacciones según los objetivos de la entidad, requerimientos legales y prácticas de sentido común;
- d. Efectividad del control interno.

Este método de revisión permite determinar los procedimientos seguidos y las políticas aplicadas por la entidad con relación a operaciones específicas. Es más satisfactorio que una revisión detenida general de los manuales de políticas y procedimientos o una eventual selección de operaciones o transacciones específicas sometidas a examen para determinar si se está cumpliendo con las políticas y procedimientos prescritos.

Un excesivo estudio de los manuales de la entidad para revisar y evaluar el control interno sin hacer referencia a las operaciones reales no conduce a una auditoría eficiente y efectiva.

La experiencia ha demostrado que un enfoque directo da como resultado la identificación más rápida y eficiente de las debilidades o deficiencias que requieren un examen profundo. Por lo tanto, la revisión de las políticas y procedimientos que gobiernan las actividades de una entidad, se hará normalmente basándose en un examen directo de dichas actividades, operaciones, transacciones o proyectos seleccionados.

También se pueden identificar las debilidades en el sistema de control interno de una empresa por medio de:

- a) Un examen de los informes gerenciales;
- b) Un examen de los informes de auditoría interna;
- c) Una inspección física de las actividades involucradas; y
- d) Conversaciones con los funcionarios responsables y con el personal directamente vinculado.

Se deben tomar en cuenta debidamente las circunstancias especiales y los objetivos establecidos para cada auditoría, al determinar la naturaleza y alcance de la revisión del control interno para un caso específico.

Por lo tanto, no se pueden establecer reglas rígidas en relación al trabajo que debe efectuarse o a las técnicas que deben utilizarse en la revisión del control interno, el juicio e ingenio del equipo de auditores juega un papel importante en esta labor y su enfoque debe concordar con cada situación.

Al completar esta fase el auditor tiene información suficiente para formarse una conclusión tentativa sobre la confiabilidad del sistema de control interno. Sin embargo, durante el examen profundo de áreas críticas el auditor continúa evaluando el control interno.

2. Selección de operaciones o transacciones específicas

La naturaleza de las operaciones 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. Pueden consistir en el otorgamiento de contratos, exámenes de solicitudes de préstamo, aprobación o rechazo de préstamos, celebración de contratos de arrendamiento, venta de activos, fijación de precios, contratación de empleados, préstamo de dinero, etc. Representan actos, pasos, o procesos aplicados en casos específicos al efectuar una operación.

Las transacciones seleccionadas para revisión deben representar las operaciones involucradas y deben incluir cualquier asunto importante fuera de lo común. Con este propósito, el número de transacciones seleccionadas para este tipo de estudio es menos importante que su carácter representativo.

En muchas entidades la magnitud, alcance y complejidad de las operaciones hará impracticable una revisión de todas las actividades importantes. En estos casos, se debe considerar adoptar un programa de ciclos, el cual, después de unos años, cubrirá todas las partes importantes en detalle.

3. Factores a tomar en cuenta al evaluar el control interno Los objetivos fundamentales de la evaluación del control interno son obtener información práctica, determinar su conveniencia y efectividad según los propósitos

establecidos e identificar posibles debilidades de suficiente importancia como para justificar el examen profundo.

En la evaluación del sistema de control interno de una entidad se deben tomar en cuenta los siguientes factores generales:

- a. Si la política y los procedimientos y prácticas relacionados seguidos en la realidad, están en conformidad con las autoridades básicas.
- b. Si los procedimientos y el sistema de control interno dan como resultado actividades que están en conformidad con lo planeado por la alta dirección, en forma eficiente y económica.
- c. Si el sistema de control interno proporciona un control satisfactorio de los recursos, obligaciones, ingresos y gastos.
- d. Si las prácticas de la entidad dan como resultado la promoción o protección de los intereses de la organización, tomando en cuenta todos los factores.

Los factores específicos que deben considerarse durante esta revisión incluyen:

- a. Duplicación de esfuerzos;
- b. Uso inapropiado o indebido de fondos disponibles;
- c. Falta de aceptación de las responsabilidades;
- d. Falta de control apropiado de los recursos o actividades;
- e. Organigramas o procedimientos engorrosos o inadecuados;
- f. Falta de idoneidad del personal, especialmente con referencia a las debilidades o deficiencias encontradas;
- g. Utilización ineficaz o antieconómica de recursos;
- h. Unidades de operaciones o de servicios innecesarios o ineficaces con relación a su costo de mantenimiento;
- i. Atrasos en el trabajo y forma de combatirlos;
- j. Carencia de normas y/o metas o mala aplicación de las normas existentes que impiden la evaluación de los logros, producción, eficiencia y utilización de recursos y servicios.
- k. Falta de claridad en los procedimientos escritos, lo cual resulta en interpretaciones inapropiadas e incompatibles por parte de varias unidades o personas dentro de la organización.

Además debe tomarse en consideración, la diversidad de *causas* por las cuales las entidades tienden a perder rentabilidad o productividad, entre ellas podemos mencionar:

- a. Falta de objetivos generales establecidos.
- b. Falta de anticipación a los cambios en el contexto externo, es decir, las variables no controlables hacen variar las condiciones fundamentales del servicio, pero desde el punto de vista estructural no se producen cambios en los planes, políticas y objetivos.
- c. Problemas en los sistemas de información, entidades que están en situaciones críticas de rentabilidad o en situaciones deficitarias y no pueden medir su gestión.
- d. Estrategias de trabajo inadecuadas.

- e. En situaciones de crisis, o éstas no se perciben a tiempo para corregirlas.
- f. Desbalance de recursos, es decir una inadecuada asignación entre los distintos sectores que conforman la entidad.
- g. Exceso de burocracia, entidades con estructuras que poco aportan en términos de agilidad y eficiencia.
- h. Problemas de liderazgo, en muchos casos la entidad entra en situación crítica de rentabilidad y productividad por problemas de liderazgo o de sucesión.

Estas son algunas de las causas aunque la lista podría ser más larga. Si se toman en cuenta esta clase de factores durante el estudio, se puede obtener un conocimiento básico y total de las fases en que se efectúan realmente las operaciones bajo revisión y una percepción de la efectividad del sistema de control interno. Tal conocimiento es esencial para una auditoría eficaz.

4. Comparación del rendimiento con planes y programas La efectiva administración de un programa o actividad requiere entre otras cosas un planeamiento anticipado según las operaciones, acciones o transacciones específicas con base en sus recursos fijando metas y plazos sugeridos para el logro.

Para la revisión y evaluación del control interno se debe revisar los planes existentes en relación con la actividad examinada, sea cual fuere la forma en que los utilice la entidad y averiguar los métodos seguidos por la administración al comparar el rendimiento real con las operaciones planeadas. Esta práctica proporciona una percepción directa de la efectividad de todo el sistema de control interno, también ayuda a identificar los problemas que requieren especial atención en el examen profundo.

Al revisar los controles, el enfoque debe averiguar la forma en que los funcionarios determinan si se están siguiendo las políticas prescritas, si los procedimientos autorizados y prescritos son eficaces y si se los cumple en forma eficiente y económica.

La evaluación de la estructura de control interno tiene los propósitos de:

- a) Identificar las áreas críticas o problemáticas de mayor significación que merezcan un examen profundo y cuyos resultados representarían beneficios importantes.
- b) Permitir el establecimiento del alcance y profundidad de las pruebas a ser aplicadas en la siguiente fase.
- c) Facilitar la determinación de los recursos humanos necesarios a ser solicitados y utilizados en las siguientes fases o parte de ellas; tanto auditores con especialidades específicas y personal de apoyo especializado, como de asistentes.
- d) Estimar el tiempo requerido para completar el examen y presentar el informe.

Al terminar la ejecución del programa de auditoría de esta fase es necesario considerar en forma objetiva la importancia relativa de las posibles desviaciones observadas y su impacto en las operaciones, identificando y seleccionando aquellas áreas críticas o problemáticas más importantes, que con el tiempo y recursos disponibles permitirán su examen en la profundidad necesaria, como para desarrollar e informar sobre los hallazgos correspondientes.

En efecto este momento de pausa, reflexión y planificación del resto del examen es quizá una de las funciones más importantes del equipo encargado del trabajo.

Tiene que discutirse con los miembros del equipo de auditores que han participado en las primeras fases. Al elaborar el programa de la siguiente área crítica para determinar:

- a) Si realmente requiere acción correctiva.
- b) Si su importancia merece dicha acción y su correspondiente costo.
- c) Si la acción debe ser tomada.
- d) Su naturaleza general.

D. Examen Profundo de Areas Críticas

Basados en la evaluación del control interno, es posible comprender la forma en que los métodos, procedimientos y prácticas de la entidad promueven y ejecutan el control sobre la actividad, operación o función bajo examen y permiten identificar las posibles áreas de debilidad. Asimismo se pueden tomar decisiones acordes con la realidad y la naturaleza y alcance del examen profundo, al obtener información y evaluar las actividades para lograr los objetivos específicos de auditoría aprobados.

El examen profundo de las áreas críticas esta orientado a la aplicación de procedimientos de revisión de registros y archivos y la prueba, verificación y confirmación de la información contenida en ellos para los propósitos de auditoría. Tal examen incluye actividades de obtención de información por medio de entrevistas, inspecciones físicas y contactos con terceros.

El propósito de esta fase es desarrollar los posibles hallazgos identificados, determinando si la situación es de tal importancia que merezca una acción correctiva, proporcionando así los elementos necesarios para informar sobre los resultados de la auditoría.

1. Objetivos del examen profundo

Esta fase constituye el medio para lograr los objetivos de la auditoría establecidos por área específica. Basados en dicha labor se desarrollan los hallazgos, se forman opiniones, se llegan a conclusiones y se hacen recomendaciones. Tal información representa la base del informe y otras comunicaciones relacionadas con los resultados de la auditoría.

No es factible examinar todas las operaciones y transacciones efectuadas por una entidad, ni tampoco es necesario un examen de tal magnitud. Las prácticas administrativas implican sistemas, métodos, procedimientos y prácticas que proporcionan un control eficaz de las operaciones y transacciones. El auditor puede cumplir con su responsabilidad por medio de la revisión y prueba adecuada de tales sistemas a través de un examen lo suficientemente profundo, como para poder emitir opiniones apropiadas, respaldadas en la efectividad de tales sistemas y para identificar y revelar las debilidades que, en el interés público deben ser corregidas.

Algunos objetivos específicos de auditoría que se lograrían mediante el examen profundo de las áreas críticas, se encuentran relacionados con la comprobación de los siguientes aspectos:

- a. Adhesión a la política prescrita;
- b. Logro de los propósitos establecidos;
- c. Eficiencia operativa;

- d. Eficiencia y economía en la utilización de recursos y servicios;
- e. Control de recursos, obligaciones, ingresos y gastos;
- f. Propiedad y utilidad del sistema contable y los informes financieros, dirigidos a producir datos confiables y precisos, que apoyen la toma de decisiones dentro de las áreas examinadas.

Para estas amplias áreas de responsabilidad, el cumplimiento de los requerimientos reglamentarios y decisiones pertinentes son de interés fundamental.

Al cumplir con las labores de auditoría, todas las áreas de responsabilidad arriba mencionadas son de interés al auditor, pero en grados que varían según la tarea. El grado de énfasis dado a cualquiera de estas áreas de labor en una entidad o actividad específica, dependerá de la racional utilización de los recursos humanos en función de los distintos factores analizados.

2. Adhesión a la política prescrita

Para una efectiva labor de auditoría se requiere un conocimiento de la política general y específica aplicables a la actividad, operación o función bajo examen. La labor de auditoría debe incluir el estudio de la política aplicada en las operaciones diarias para verificar su propiedad al efectuar las actividades autorizadas de manera efectiva, eficiente y económica. Además, debe verificarse el grado de adhesión a la política prescrita aplicable y las causas de desviaciones importantes y continuas.

3. Logro de los propósitos

Otro requerimiento que es parte principal de la revisión de una actividad u operación (distinta del examen de una transacción específica) es la necesidad de establecer si dicha actividad u operación logra sus propósitos.

Para efectuar esta investigación es necesario conocer ampliamente los propósitos de la actividad u operación y tomar en cuenta cuidadosamente la forma más eficaz de medir y juzgar su éxito. Los métodos utilizados por la misma entidad, tales como fijar metas o normas e informar acerca de los logros, deben ser el punto de partida obligatorio para esta labor.

Otro asunto es determinar si la actividad bajo examen, según se efectúa, sigue sirviendo eficazmente a su propósito original. Un examen de esta naturaleza requiere un amplio conocimiento de los antecedentes y propósitos de la normatividad que autoriza las actividades. Con un conocimiento tal se puede evaluar mejor los logros de la empresa o actividad bajo examen. El análisis de las operaciones y actividades de la entidad durante la auditoría también puede proporcionar información importante de esta área.

4. Eficiencia operativa

El término "eficiencia" es muy amplio. En auditoría, significa un rendimiento efectivo sin desperdicio innecesario de recursos.

Como requerimiento general, debe considerarse la eficiencia de las operaciones, los métodos, los procedimientos y las prácticas de la entidad en toda la labor desarrollada y considerando todos los aspectos que, para los auditores denotan ineficiencias.

El alcance de éste requerimiento es tan amplio como el alcance de cada auditoría en particular. Una posible conclusión a la que podrían llegar los auditores después de efectuar casi todo examen profundo es que la eficiencia con que lleva

a cabo la operación o función bajo examen en sí, o los posibles defectos adversos de tal operación o función sobre otras operaciones o funciones de la entidad.

5. Utilización de recursos

El alcance de la labor de auditoría requiere un examen de efectividad, eficiencia y economía con que se utilizan los recursos humanos, materiales y financieros de la entidad. Normalmente este tipo de labor no se efectuará como parte separada y distinta de una auditoría, sino, que estará integrada en el examen de las actividades de la entidad. Para algunas actividades importantes, un programa separado de trabajo para revisar la utilización de los recursos puede ser la mejor forma de efectuar este tipo de labor.

Durante estos exámenes, el auditor debe estar alerta para encontrar prácticas antieconómicas, inapropiadas o insatisfactorias en la utilización de los recursos y examinar ampliamente las deficiencias aparentes. Su interés en la administración de recursos se extiende no sólo a los bienes propiedad de la empresa sino a todos los bienes bajo su custodia.

Las normas generales principales que deben seguirse al revisar la utilización de recursos, se dirigen a que éstos sean:

- a. Utilizados solamente para propósitos autorizados y necesarios.
- b. Salvaguardados apropiada y eficazmente.
- c. Utilizados de manera eficiente y económica.

6. Revisión de transacciones financieras en la Auditoría Operativa

La responsabilidad administrativa de conducir las actividades y programas autorizados tanto eficaz como eficiente y económicamente, y en conformidad con los requerimientos legales es un punto importante a considerarse en la auditoría operativa.

Por medio de revisiones apropiadas de registros contables, transacciones financieras e informes y procedimientos relacionados, el auditor puede probar la efectividad de los métodos que la entidad utiliza para ejercer el control financiero sobre las operaciones en las áreas críticas examinadas. Está especialmente interesado en verificar el control que mantiene la entidad sobre sus ingresos, gastos, obligaciones y bienes. También está interesado en la propiedad del registro de sus recursos, o de las transacciones financieras y de la precisión, confiabilidad y utilidad de sus informes.

Debido al hecho de que cualquier operación tiene su costo y cualquier evaluación de la misma tiene que considerar dicho aspecto financiero, la auditoría operativa siempre involucra aspectos de la auditoría financiera y los límites entre estas clases de auditoría no están totalmente definidos.

En fin, no importa que áreas críticas sean examinadas en profundidad, el examen siempre debe incluir la revisión de los aspectos financieros pertinentes para ser completo.

7. Comunicación de los resultados (COR)

Constituye la comunicación verbal a través de una o más reuniones efectuadas al finalizar el trabajo de campo para exponer el contenido del borrador del informe y luego su presentación final por escrito.

V. EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

Tal como se indicó al principio de este documento, se acudirá a la experiencia de manera frecuente para complementar los aspectos teóricos. En el caso de la evaluación de la estructura de control interno, incluiremos a continuación la referencia acerca de los documentos relativos a las normas y estudios sobre esta materia, provenientes de distintas fuentes. Asimismo, producto de la experiencia, se hará énfasis en los aspectos metodológicos de la evaluación del control interno.

Los principales documentos que deberán ser consultados son:

1. Declaración sobre normas de auditoría No. 55 (SAS 55) aprobadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos; y
2. Manual Sobre Normas Técnicas de Auditoría y de Control Interno para la Contraloría General de la República y las Entidades y Organos Sujetos a su Fiscalización y las demás normas vigentes sobre la materia.

Al examinar el título del SAS 55 - Evaluación de la estructura de control interno en una auditoría de estados financieros - surge la pregunta obligada acerca de su utilidad para fines de la auditoría operativa. La respuesta es afirmativa sin lugar a duda, ya que las definiciones que aporta, si bien hacen énfasis en los aspectos financieros, constituyen una guía para ampliarla y adaptarla a los requerimientos de la auditoría operativa, tal como veremos a continuación:

A. Estructura del Control Interno

1. El ambiente de control.

- a. Filosofía y estilo de operación de la gerencia.
- b. Estructura Organizativa de la entidad.
- c. Funcionamiento del Consejo de Administración y sus comités, en particular el comité de auditoría.
- d. Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al desempeño incluyendo auditoría interna.
- e. Políticas y prácticas de personal.
- f. Diferentes influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de una entidad, tales como exámenes de organismos regulatorios bancarios.

2. Sistema Contable.

- a. Identifican y registran todas las transacciones válidas.
- b. Describen oportunamente todas las transacciones con suficiente detalle para permitir la adecuada clasificación de las mismas, para incluirse en la información financiera.
- c. Cuantifican el valor de las operaciones de modo que se registre el valor monetario adecuado en los estados financieros.
- d. Determinan el período en que las transacciones ocurren permitiendo registrarlas en el período contable apropiado.

-
- e. Presentan debidamente las transacciones y revelaciones correspondientes en los estados financieros.

3. Procedimientos de Control.

- a. Debida autorización de transacciones y actividades.
- b. Segregación de funciones que disminuyen las oportunidades para cualquier persona de estar en posibilidades de tanto perpetrar, como ocultar errores u obligaciones en el curso normal de sus funciones, asignando a diferentes personas las responsabilidades de autorizar las transacciones, registrarlas y custodiar los activos.
- c. Diseño y uso de los documentos y registros apropiados para ayudar a asegurar el registro adecuado de transacciones y hechos, tales como vigilar el uso de documentos de embarque foliados.
- d. Dispositivos de seguridad adecuados sobre el acceso y uso de activos y registros, tales como instalaciones aseguradas y autorización para acceso a los programas de cómputo y los archivos de datos.
- e. Arqueos independientes de desempeño y evaluación debida de cifras registradas, tales como arqueos administrativos, conciliaciones, comparación entre activos y contabilidad registradas, controles programados en computadora, revisión administrativa de informes que resumen el detalle de los saldos de cuentas y revisión de usuarios de informes generados en la computadora.

Los aspectos precedentes coinciden con la tendencia de que se le está dando más atención al hecho de que los funcionarios gubernamentales tengan más responsabilidad en la evaluación del extenso espectro de los controles direccionales (los cuales incluyen, sin estar limitados, a los controles internos contables) en programas y actividades como parte de la auditoría global y de los programas de evaluación. Al realizar estas revisiones, la perspectiva del que revisa se aumenta considerando cuán efectivas y eficientes se conducen las actividades. Para poder contestar a esta pregunta tan amplia, es necesario considerar y evaluar asuntos tales como los objetivos del departamento, controles administrativos, el personal y los resultados que se logren a través de una actividad.

Muchos de estos aspectos de gerencia efectiva son significativos para una evaluación del sistema interno de control contable. Por consiguiente el beneficio <indirecto> que se obtiene al utilizar este enfoque es el poder discernir sobre asuntos como:

1. Lo apropiado de la estructura de la organización y la delegación de autoridad dentro de esa estructura;
2. Alcance, cobertura y relevancia de las políticas y procedimientos;
3. Efectividad de la comunicación de las políticas y procedimientos;
4. Existencia de controles redundantes;
5. Capacidad del personal; e
6. Importancia de la información que lleva al control y a la toma de decisiones.

La forma de desarrollar la evaluación preliminar para los fines de la planificación de la auditoría es variable. Para este fin en el próximo aparte se incluyen algunas sugerencias acerca de la entrevista como medio para obtener la

información necesaria para el conocimiento y evaluación de la estructura del control interno.

B. Conocimiento de la Estructura del Control Interno

Tradicionalmente el cuestionario es el medio más utilizado para la evaluación del control interno. Sin embargo, por la naturaleza y alcance de la auditoría operativa, la entrevista abierta constituye uno de los procedimientos más adecuado para la obtención de la información básica. Por ello además del planteamiento del SAS 55 sobre este particular, consideramos conveniente incluir a continuación algunas sugerencias de orden práctico sobre la programación y uso de las entrevistas para fines de evaluación de la estructura del control interno:

1. Concluido el análisis preliminar y el estudio de la información básica, el auditor tiene un amplio conocimiento sobre el objeto de la entidad, estructura, recursos y procesos operativos. Sobre esta base, debe preparar una guía de entrevistas para comenzar esta fase de la auditoría que le permitirá a su vez concluir la etapa de planificación y facilitará la definición de los procedimientos detallados requeridos en la fase de análisis de áreas críticas.
2. La preparación del programa de trabajo para la evaluación facilita el diseño de las entrevistas, las cuales deben contener una guía de los aspectos que el auditor le interesa conocer. Recordemos los propósitos del programa de trabajo:
 - a. Proporciona un plan sistemático de cada fase del trabajo a realizar;
 - b. Sirve de base de asignación de las tareas a supervisores y auditores;
 - c. Es un medio de evaluación del desarrollo de la auditoría; y
 - d. Constituye una guía para el personal de auditores.

El esquema básico de su contenido es el siguiente:

- a. Introducción, cuando sea necesario;
 - b. Objetivos, definidos de tal manera que pueda evaluarse su cumplimiento;
 - c. Instrucciones especiales;
 - d. Plan de trabajo con indicación de los procedimientos a seguir para el logro de los objetivos propuestos; el tiempo estimado y los recursos disponibles.
3. Preparado el programa de trabajo y la entrevista, el auditor debe ponderar los detalles que harán más efectiva su labor:
 - a. Cerciorarse del nombre y cargo de la persona que proyecta entrevistar; conviene que las entrevistas guarden una secuencia lógica en cuanto a la jerarquía de los entrevistados.
 - b. Definir el propósito de su visita y proporcionarle al entrevistado el esquema que guiará la conversación. El auditor debe ser puntual.
 - c. Evitar las interrupciones durante la entrevista. La duración ideal es de 45 minutos a una hora.
 - d. Mantener el control de la entrevista y no convertirse en el entrevistado.

-
- e. Solicitar cualquier información complementaria durante el desarrollo de la entrevista. Es posible que sea necesario formalizar dicha solicitud y señalar la documentación que será devuelta a la entidad al concluir el estudio. Conviene mantener estricto control de la información solicitada.
 - 4. A medida que concluya las entrevistas es menester tomar nota de los aspectos relevantes y de aquellos que posiblemente ameriten ser aclarados. La acumulación de los resultados de las entrevistas para luego procesarlas es inconveniente. El auditor debe recordar que la memoria es frágil y es reducido el porcentaje de información que se puede recordar después de varios días de efectuada la entrevista.
 - 5. Deben organizarse los papeles de trabajo de tal forma que el programa constituya la guía para la conservación e identificación de los documentos proporcionados por la entidad y los preparados por el auditor.

Hasta ahora, se estima que el auditor dispone de los elementos de juicio que le permitan realizar sus actividades manteniendo una secuencia lógica.

VI. EXAMEN PROFUNDO DE AREAS CRITICAS (EPAC)

Sin lugar a duda el proceso más importante de la labor de auditoría es el desarrollo de oportunidades para el mejoramiento (hallazgos). Los hallazgos de auditoría fundamentan las conclusiones y recomendaciones y éstas son comunicadas a los funcionarios responsables y otras personas interesadas.

La palabra "hallazgo" tiene muchos significados y connotaciones, además transmite una idea diferente a distintas personas. Sin embargo, en la auditoría tiene el sentido de recopilación y síntesis de información específica sobre una operación, actividad, organización, condición u otro asunto que se haya analizado y evaluado, o que se considera de interés o utilidad para los funcionarios de la entidad. Normalmente se le emplea en un sentido crítico y se refiere a deficiencias o debilidades presentadas a través del informe de auditoría; pero cabe señalar que también existen hallazgos positivos.

El término "hallazgo" abarca hechos y otra información pertinente obtenida, incluyendo casos, situaciones y relaciones reales. No abarca las conclusiones del auditor basadas en el análisis del significado e importancia de los hechos y otra información, ni las recomendaciones resultantes.

En el informe se incluyen los hallazgos dentro de los comentarios que el auditor redacta en forma narrativa sobre las deficiencias o aspectos sobresalientes encontrados durante el examen, debiendo contener en forma lógica y clara los asuntos de importancia y suficientemente comprensibles para el lector del informe.

Un hallazgo de auditoría es algo observado o encontrado durante el examen. La información en la cual se basa está disponible en la entidad y posiblemente es conocida por otros. Es el resultado de la información desarrollada, una reunión lógica de datos y una presentación objetiva de los hechos y otra información pertinente. Un hallazgo es la base para una o más conclusiones y recomendaciones, pero éstas no constituyen parte del mismo.

El propósito del presente capítulo es discutir la importancia y metodología empleada en el desarrollo sistemático y profesional de los hallazgos de auditoría.

A. Requisitos Básicos en un Hallazgo de Auditoría

Los siguientes constituyen los requisitos básicos de cualquier hallazgo de auditoría:

- Importancia relativa que amerite su comunicación;
- Basado en hechos y evidencias precisos que figuren en los papeles de trabajo;
- Objetivo;
- Basado en una labor suficiente para respaldar cualquier conclusión resultante;
- Convincente a una persona que no ha participado en la auditoría.

Cada uno de estos requisitos están sujetos a interpretaciones. Es imposible definir exactamente términos tales como "importancia", "preciso", "relativa",

"convinciente" y "suficiente". Aunque en este capítulo no se definen estos términos, si se presentan ciertas consideraciones básicas que serán utilizadas al reconocer y desarrollar los hallazgos que, si se aplican adecuadamente, ayudarán a lograr los requisitos necesarios.

Como se indicó anteriormente, un hallazgo normalmente no es favorable a la entidad auditada. La cantidad de labor necesaria para desarrollar y respaldar un hallazgo depende de las circunstancias y el juicio profesional del auditor. Es importante que la presentación del hallazgo no conduzca a conclusiones erróneas y que su contenido esté plenamente justificado por la labor efectuada.

La mayor parte de la auditoría en el campo se utiliza para revisar actividades que deben mejorarse.

B. Factores a Considerar al Desarrollar los Hallazgos

Los auditores tanto como el personal técnico que participe en el equipo de auditoría, deben estar capacitados en las técnicas para desarrollar hallazgos en forma objetiva y tener un punto de vista realista para hacer juicios y llegar a conclusiones. Los factores que se deben tener en mente son los siguientes:

1. Las condiciones y circunstancias existentes al momento en que ocurrió el hecho o se efectuó la transacción bajo examen y no aquellas existentes al momento de efectuar el examen. Para obrar con justicia, objetividad y realismo debe evitarse juicios y conclusiones sobre el rendimiento, basándose en una percepción tardía. El auditor debe asumir el peso de la prueba si su evaluación le conduce a la conclusión de que la decisión de la entidad fue irracional, incorrecta o inapropiada.

2. Indole, complejidad y magnitud cuantitativa y financiera de las operaciones o segmentos que se están evaluando. A pesar de que el auditor siempre está interesado en mejorar el rendimiento, no hay que pensar que debe criticarse cualquier asunto que no es perfecto. El adoptar un punto de vista de esta naturaleza, no significa que no se informará a la administración de la entidad sobre asuntos importantes junto con las recomendaciones para lograr mejoras. Sin embargo, cualquier evaluación de estos aspectos debe reflejar un juicio maduro y realista de lo que razonablemente puede esperarse, según las circunstancias.

3. La necesidad de someter el hallazgo potencial a un análisis honesto y crítico para encontrar posibles fallas y un razonamiento ilógico al relacionar hechos y situaciones o al juzgar sus efectos. La práctica de hacer el papel de "abogado del diablo" es muy útil para identificar puntos débiles en los hallazgos potenciales. Deben observarse normas muy altas de objetividad. Por lo tanto, el auditor debe estar en guardia contra la tendencia natural de racionalizar interpretaciones de los hechos y dejar de considerar la información contraria. También debe estar en guardia contra la tendencia de "evitar" hallazgos que requieren una gran inversión de tiempo y esfuerzo al tratar de desarrollarlos adecuadamente, sin alcanzar buenos resultados.

4. La labor de auditoría debe ser lo suficientemente completa para presentar un base sólida para las conclusiones y recomendaciones y para poder demostrar claramente su propiedad y racionalidad a terceras personas en forma convincente. No se puede asumir que otros aceptarán las conclusiones y recomendaciones simplemente porque el auditor las manifiesta.

5/1

A pesar de que la labor de auditoría lleva al auditor a áreas en las cuales no se considera como un experto, se adquiere cada vez más experiencia técnica en áreas tales como PED, comercialización, finanzas, administración, estadística e ingeniería. La utilización de servicios de consultores externos a menudo es útil para resolver asuntos técnicos, cuando no se cuenta con auditores profesionales especializados en otras disciplinas.

5. Diferencias de opinión. Al ejercer las facultades discrecionales, los funcionarios de la entidad pueden tomar decisiones con las cuales el auditor no está de acuerdo. No debe criticarse tales decisiones si parecen estar basadas en consideraciones adecuadas de los hechos disponibles en el momento. Tampoco debe criticárselas solamente porque el auditor tiene una opinión distinta acerca de la naturaleza de la decisión que debía haber sido tomada. No se debe sustituir el juicio del auditor por el de los funcionarios de la entidad. En estas circunstancias, las conclusiones y recomendaciones deben basarse en los resultados o el efecto de la decisión en cuanto al programa, operaciones, gastos, etc., de la entidad. Es posible señalar por ejemplo que la entidad se equivocó en su proceso de toma de decisiones porque no contaba con un sistema diseñado para proporcionar toda la información necesaria para la toma de decisiones.

C. Pasos a Seguir en el Desarrollo de los Hallazgos de Auditoría

Una vez que el equipo de auditoría haya determinado una debilidad o deficiencia importante en la forma en que se efectuó la operación, el auditor responsable debe elaborar los planes específicos para el desarrollo apropiado y rápido de todos los aspectos pertinentes del problema. El proceso de desarrollo de un hallazgo implica los siguientes pasos:

1. Identificar la condición o asuntos deficientes, defectuosos, etc., según se les mida en comparación con criterios aceptables que generalmente son formas demostradas de hacerlo mejor. Algunos criterios aceptables pueden ser los establecidos por las directivas de la empresa, y si éstos no han sido establecidos el auditor tiene que desarrollarlos y enunciarlos con sumo cuidado.
2. Identificar las líneas de autoridad y de responsabilidad con respecto a las operaciones implicadas.
3. Verificar las causas de la deficiencia.
4. Determinar si la deficiencia es un caso aislado o una condición muy difundida.
5. Determinar los efectos o importancia de la deficiencia.
6. Obtener comentarios de las personas u organismos directamente interesados que pueden estar afectados en forma adversa por el hallazgo.
7. Determinar las conclusiones de auditoría con base en la evidencia reunida.
8. Determinar las posibles acciones correctivas o recomendaciones para mejoras.

La labor efectuada, la información obtenida y las conclusiones alcanzadas en el desarrollo de los hallazgos deben estar ampliamente respaldadas y documentadas en los papeles de trabajo, conforme se va efectuando la labor. Este paso no debe diferirse nunca hasta que la fase de preparación del informe esté en proceso.



El desarrollo total de un hallazgo exige que se informe al titular o máxima autoridad de la entidad. Todo el proceso de desarrollo de un hallazgo requiere la acumulación de información apropiada para informar adecuadamente de acuerdo con las normas, características y requerimientos básicos de la auditoría. El saber que es necesario preparar un informe y pensar en dicho informe mientras se desarrolla un hallazgo tendrá como resultado una auditoría y un informe de mejor calidad.

Se debe evaluar continuamente la naturaleza, la existencia y la importancia de un hallazgo durante su proceso de desarrollo, para determinar si serán necesarios futuros esfuerzos para completarlo. Al dirigir y controlar la utilización de los recursos humanos, es necesario pensar en términos de una revisión preliminar; una evaluación de la estructura del control interno y de un examen profundo de áreas críticas.

Estas fases del esfuerzo son obligatorias para completar el desarrollo de los hallazgos. Sin embargo, debe reconocerse que pueden haber casos en los cuales se ha desarrollado un hallazgo sin haber completado físicamente todas las fases de trabajo de la auditoría. Si en cualquier momento durante la labor, el auditor piensa que tiene un hallazgo importante y adecuadamente desarrollado (condición, criterio, efecto, causa, responsabilidad, legalidad y mejoras necesarias), debe informar de inmediato a los funcionarios de la entidad, comunicando las conclusiones y recomendaciones, así como el preparar la parte del informe relacionado.

1. Identificar la condición deficiente. Este paso abarca el examen necesario para reunir y establecer claramente todos los hechos pertinentes. En términos más simples, esta operación es la fase del "qué - cuándo - dónde - cómo". Incluye la comparación de operaciones reales con los criterios o requerimientos establecidos, ya sea en forma de reglamentos, normas técnicas, normas de rendimiento, presupuestos operativos o directivas del titular. Puede implicar un examen del criterio o requerimiento establecido o la falta de los mismos.

También incluye la determinación del grado de rendimiento cuando no existen normas prescritas (por ejemplo, hacer viajes innecesarios, comprar materiales no requeridos, asignar tareas inapropiadas a los empleados). En estos casos frecuentemente se identifican los desperdicios que se pueden evitar, una forma más eficaz de operar o un procedimiento más económico.

El auditor debe llegar a acuerdos con los funcionarios correspondientes de la entidad sobre la corrección de los hechos, aunque puedan haber desavenencias en cuanto a los motivos, importancia, necesidad de medidas correctivas, etc. La incapacidad de llegar a acuerdos acerca de los hechos, no excluye la necesidad de informar sobre un asunto, si el auditor está razonablemente seguro de la corrección de la información que ha desarrollado.

2. Identificación de las líneas de autoridad y de responsabilidad en la entidad con respecto a las operaciones implicadas. Es necesario identificar a las personas directamente responsables de la operación y los niveles más altos de responsabilidad para saber con quién debe discutirse el problema y a quien debe dirigirse las comunicaciones pertinentes. Tal identificación es especialmente importante en las oficinas descentralizadas que están sujetas a la dirección de niveles más altos de la entidad.

Para lograr un control interno administrativo, financiero y técnico eficaz sobre las operaciones, es necesario contar con una clara asignación de responsabilidad y con la debida autoridad para llevarla a cabo.

3. Verificar las causas de la deficiencia. Es de suma importancia identificar y comprender las causas de una deficiencia si ha de revisarla apropiadamente, en forma imparcial y eficazmente, para sugerir acciones correctivas.

Debe averiguarse por qué tuvo lugar la situación adversa, por qué sigue existiendo y si se han establecido procedimientos internos para evitar dicho resultado, o si aquellos establecidos han sido ineficaces o mal implantados. Pueden haber varias causas. Lo más importante, generalmente, es que una debilidad en el sistema de control interno permitió que ocurra la deficiencia, la cual, a no ser que se la corrija, facilitará que aparezcan deficiencias similares en el futuro. Las medidas correctivas normalmente implicarán mejoras en el sistema de control interno.

Al comprender la causa de la deficiencia frecuentemente se puede identificar otros problemas que requerirán ser revisados durante la auditoría.

4. Determinar si la deficiencia es aislada o muy difundida. Esta determinación es necesaria para:

- a. Llegar a conclusiones apropiadas acerca de la importancia relativa de la deficiencia. Esto es esencial en el esfuerzo por alentar a los funcionarios de la empresa a tomar medidas correctivas. También afectan la decisión sobre el nivel apropiado para comunicar el hallazgo.
- b. Hacer recomendaciones apropiadas para acciones correctivas. Si el auditor está convencido de que la condición está muy difundida y/o es probable que vuelva a ocurrir, debe recomendar a la entidad que tome las medidas necesarias para impedir errores similares en el futuro, tanto como identificar y, si es posible, remediar los errores anteriores.

Las pruebas de auditoría deben ser suficientes como para mostrar si la condición está muy difundida. Sin embargo, debe recomendarse que la empresa tome las acciones necesarias para determinar la extensión total de la deficiencia. Solamente en circunstancias especiales el equipo de auditoría debe comprometer sus limitados recursos humanos más allá de lo razonable para demostrar que el asunto requiere atención. Después de que la entidad haya empezado con la labor de determinar la extensión total, la función de los auditores es seguirla y revisarla de vez en cuando, para establecer si los esfuerzos de la entidad se han orientado en forma debida y si han corregido los errores y eliminado las deficiencias en forma adecuada.

Aunque un tipo específico de deficiencias o irregularidades no sea frecuente o no esté muy difundido, los casos individuales pueden ser en ocasiones lo suficientemente importantes, por su naturaleza, magnitud, precedente o peligro potencial como para requerir su desarrollo total e informe. Así, una condición adversa percibida en un programa relativamente nuevo puede no estar muy difundida aún, pero podría tener implicaciones o posibilidades importantes si no se la eliminaría.

5. Determinar los efectos o importancia de la deficiencia. Debe considerarse completamente los efectos o importancia de la deficiencia de la forma en que la entidad lleva a cabo sus operaciones. El auditor está interesado no sólo en el resultado inmediato, sino en los efectos colaterales, intangibles, de largo alcance u otros efectos, tanto reales como potenciales.

Cuando sea posible, debe determinarse los efectos financieros o la pérdida causada por una deficiencia identificada. Tales determinaciones demuestran la

necesidad de medidas correctivas y facilitan la presentación de un informe convincente.

A veces no es práctico ni posible calcular una pérdida financiera, real o futura. La incapacidad de medir o estimar una pérdida financiera no es una razón válida para no informar acerca de los hallazgos importantes. Una de las funciones del auditor es señalar las condiciones que podrían ocasionar pérdidas de un tipo o de otro. Cuando la importancia de una deficiencia se presenta por una pérdida potencial, el informe debe señalar claramente este factor.

El auditor cumple inicialmente con su responsabilidad cuando señala tales condiciones a los funcionarios responsables, insinuándoles la necesidad de tomar medidas correctivas. La administración debe entonces asumir la responsabilidad de establecer acciones correctivas o preventivas apropiadas o aceptar el riesgo de posibles pérdidas. El objetivo fundamental de la auditoría es que se lleven a cabo las acciones correctivas o mejoras. Por lo tanto el auditor debe seguir posteriormente las acciones de la entidad y, si es necesario efectuar más revisiones del asunto.

6. Determinar las conclusiones de auditoría. Con base en toda la evidencia de auditoría reunida a través de condiciones, criterios, causas, efectos, comentarios de la entidad u otra información el auditor llega a conclusiones concretas sobre la situación o deficiencia revisada.

7. Determinar las posibles acciones correctivas o recomendaciones. Los hallazgos y conclusiones normalmente deben estar seguidas con recomendaciones a los funcionarios responsables para corregir la deficiencia o evitar su reaparición.

No siempre se puede recomendar específicamente las acciones que eliminarán un defecto. La función básica de auditoría es identificar las deficiencias y prácticas a ser corregidas o fortalecidas. La administración de la entidad es responsable de tomar las medidas pertinentes.

Por otra parte, el estudio del problema por el auditor generalmente será lo suficientemente amplio como para permitirle hacer sugerencias constructivas acerca de las medidas correctivas apropiadas que se deben tomar.

Si la deficiencia en estudio es un incumplimiento de los requerimientos legales o reglamentos relacionados, la recomendación debe ser más constructiva que el limitarse a sugerir que se cumpla con ellos. Debe hacerse una recomendación básica que dé como resultado un fortalecimiento de los procedimientos o prácticas seguidas para evitar la reaparición de la deficiencia. Debe considerarse siempre, sin embargo, el costo de la aplicación de las medidas recomendadas en relación a los beneficios.

D. Cambios en el Alcance y Dirección de la Labor Desarrollada

La información adquirida según progresa el trabajo de auditoría puede indicar la necesidad de un cambio en la dirección o énfasis del trabajo planificado inicialmente y/o una extensión o reducción en su alcance. Para reconocer la necesidad de dichos cambios se sugiere la supervisión continua sobre el desarrollo de hallazgos potenciales, una estrecha revisión de la información recientemente obtenida y una evaluación de la información que hará posible la toma de decisiones oportunas, en cuanto a la forma en que se debe proceder.

En general, el desarrollo de un hallazgo debe continuarse siempre y cuando su importancia y los logros potenciales justifiquen la utilización de los recursos humanos de auditoría. Sin embargo, si lo que se está tratando no es importante como se creía en un principio y se va a lograr muy poco por medio de un trabajo futuro, se debe discontinuar la labor y explicar claramente dicho proceder en los papeles de trabajo. El desarrollo no debe continuar en ningún caso sólo para racionalizar el gasto de potencial humano ya efectuado o para tratar de "hacer algo de la nada". La decisión de discontinuar la labor en las áreas de auditoría que son poco prometedoras debe ser aprobado por el supervisor de auditoría responsable.

Otro cambio en el alcance que debe considerarse es la necesidad de obtener información en todos los lugares descentralizados seleccionados en el planeamiento. En algunos casos se podría encontrar, que una cantidad de lugares que se había planeado visitar pueden ser más de los necesarios para demostrar adecuadamente el punto que se está tratando de señalar. Si una revisión limitada establece razonablemente la necesidad de una mejora administrativa, debe informarse de inmediato a los funcionarios acerca de las oportunidades de mejoramiento, las conclusiones y las recomendaciones. En algunos casos una presentación verbal de los hallazgos será la forma más eficaz y eficiente de transmitir el mensaje y de obtener acciones correctivas oportunas y decisivas. Se recomienda hacer uso de cuadros, gráficos y otras ayudas visuales para una presentación eficaz. Sin embargo, aún cuando sólo se haga una presentación verbal es necesario elaborar el informe por escrito.

E. Atributos de los hallazgos

Es de importancia primordial que el auditor desarrolle totalmente las oportunidades de mejoramiento para poder informar completa y claramente sobre los mismos. Por lo tanto, debe grabar en su memoria los atributos para una oportunidad de mejoramiento (hallazgo de auditoría) que tienen que ser desarrollados en cada caso:

Atributos del "hallazgo"

Denominación	Breve descripción	Significado
CONDICION	Situación actual encontrada	"Lo que es"
CRITERIO	Unidades de medida o normas aplicables	"Lo que debe ser"
EFECTO	Importancia relativa del asunto (preferible en términos monetarios)	"La diferencia entre lo que es y lo que debe ser"
CAUSA (S)	Razones de desviación	"porque sucedió"

Condición

La situación encontrada por el auditor con respecto a una operación, actividad o transacción. La condición refleja el grado en que los criterios están siendo logrados. Es importante que la condición se refiera directamente al criterio o unidad de medida porque el objetivo de la condición es describir lo bien que se comporta la organización en el logro de las metas expresadas como criterios.

Formas de condiciones

- Los criterios se están logrando satisfactoriamente
- Los criterios no se logran.
- Los criterios se están logrando parcialmente.

Criterio

Es la norma con la cual el auditor mide la condición. Son las metas que la entidad está tratando de lograr o las normas relacionadas con el logro de las mismas. Necesariamente son unidades de medida que permiten la evaluación de la condición actual.

- **Criterios típicos**
 1. Disposiciones por escrito
 - a. Leyes y/o reglamentos
 - b. Instrucciones en forma de planes estratégicos, manuales, directivas, procedimientos, etc.
 - c. Objetivos, políticas y metas.
 2. Sentido común
 3. Experiencia del auditor
 4. Opiniones independientes de expertos
 5. Prácticas comerciales prudentes
 6. Instrucciones verbales
 7. Experiencias administrativas
 8. Objetivos o políticas generales expresados verbalmente
 9. Prácticas generalmente observadas

Puede ser necesario tener información que sirva de evidencia de que no se han establecido criterios por escrito. En tales casos, cuando se emplea el sentido común o juicios externos, es necesario tener en mente que éste debe tener sentido, ser lógico y suficientemente convincente para el lector.

Efecto

Ese resultado adverso real o potencial que resulta de la condición encontrada. Normalmente representa la pérdida en dinero o en efectividad causada por el fracaso en el logro de las metas.

El efecto es especialmente importante para el auditor en los casos que quiere persuadir a la administración de que es necesario un cambio para alcanzar el criterio o la meta.

Siempre que sea posible, el auditor debe expresar en su informe el efecto cuantificado en dinero u otra unidad de medida. Sin embargo, ciertos aspectos no pueden ser expresados en tales términos.

- **Efectos típicos**
 1. Uso antieconómico o ineficiente de los recursos humanos, materiales y financieros.
 2. Pérdida de ingresos potenciales.

-
3. Incumplimiento de disposiciones generales.
 4. Inefectividad en el trabajo (no se está realizando como fue planeado o lo mejor posible).
 5. Gastos indebidos.
 6. Informes o registros poco útiles, poco significativos o inexactos.
 7. Control inadecuado de recursos o de actividades.
 8. Inseguridad en que el trabajo se esté realizando.
 9. Desmoralización del personal (falta de motivación).

Si el informe de auditoría no presenta información sobre el efecto real o potencial, el lector puede llegar a la conclusión de que la aparente falta de preocupación del auditor determina que el hallazgo no es muy importante. Si el efecto es verdaderamente insignificante debe considerarse el no incluirlo en el informe.

Causa

Es la razón o razones fundamentales por las cuales se presentó la condición, o es el motivo por el que no se cumplió el criterio o norma. La simple aseveración en el informe de que el problema existe porque alguien no cumplió las normas es insuficiente para convencer al lector.

También este enfoque simplista encasilla al auditor en la más superficial recomendación de que "se cumplan las normas" hecho que la mayoría lo sabe, sin necesidad de que se lo digan.

• **Causas típicas**

1. Falta de capacitación.
2. Falta de comunicación.
3. Falta de conocimiento de los requisitos.
4. Negligencia o descuido.
5. Normas inadecuadas, inexistentes, obsoletas o imprácticas.
6. Conciente decisión o instrucción de desviarse de las normas.
7. Falta de recursos humanos, materiales o financieros.
8. Falta de buen juicio o sentido común.
9. Falta de honestidad.
10. Inadvertencia del problema.
11. Inadvertencia de beneficios potenciales desarrollados al efectuar cambios.
12. Falta de esfuerzo e interés suficientes.
13. Falta de supervisión adecuada.
14. Falta de voluntad para cambiar.
15. Organización defectuosa.
16. Falta de delegación de autoridad.
17. Auditoría interna deficiente.

F. Comparar la Condición con el Criterio

La mayoría de los hallazgos de auditoría se originan de la comparación de "lo que es" - CONDICION con "lo que debe ser" - CRITERIO. Cuando el auditor identifica una diferencia entre los dos, ha dado el primer paso en el desarrollo de un hallazgo.

El hecho de que no existe ninguna diferencia entre "lo que es" y "lo que debe ser" constituye un hallazgo positivo importante, especialmente cuando el objetivo es evaluar o informar sobre la efectividad de un programa o actividad.

En la selección de las condiciones a informar, así como de los criterios o normas a usar en la evaluación de dichas condiciones, juega un papel importante el conocimiento profesional, la experiencia, los antecedentes y la pericia profesional del equipo de auditoría. Es importante reconocer, sin embargo, que el auditor asume la responsabilidad y obligación de convencer al lector de la validez y el sentido común de los criterios que usa.

G. Evaluar la Importancia de los Hallazgos

La atención que se presta a un hallazgo depende en su mayor parte de la demostración que se haga de su importancia. Para facilitar lo anterior debe indicarse si las situaciones adversas informadas son casos aislados o están extendidos ampliamente y su proporción o frecuencia en que suceden. El uso del muestreo estadístico es una práctica muy valiosa en la determinación de la proporción o frecuencia con que suceden.

La importancia se juzga generalmente por el EFECTO. Los efectos, sean actuales o potenciales pueden exponerse frecuentemente en términos cuantitativos, tales como unidades monetarias, tiempo, unidades de producción o número de transacciones. Algunas veces los efectos son intangibles, pero no obstante importantes. Cualquiera sea el uso de términos, el informe debe incluir datos suficientes como para convencer al lector que el asunto merece su atención.

H. Explicar el Porque Ocurrió la Desviación

Se debe identificar y explicar las razones de por qué existe una desviación entre "lo que es" y "lo que debe ser". Cuando se conoce porque sucedió algo, la CAUSA, puede determinarse más fácilmente como prevenir su repetición. Una recomendación constructiva depende de la identificación de la deficiencia básica administrativa que permitió ocurra la desviación. En todos los casos debe presentarse clara y lógicamente la relación entre la causa establecida y cualquier recomendación.

En vista de la responsabilidad del auditor para promover una administración financiera efectiva, es importante que revele completamente las desviaciones, cuando sus causas básicas se relacionen con asuntos financieros. Este es un medio para comunicar como la contabilidad puede contribuir con una administración efectiva.

Cuando se encuentre que la ausencia de la auditoría interna ha contribuido a la deficiencia administrativa, debe incluirse una exposición de esta situación como parte del hallazgo. Si se encuentra una falta general de auditoría interna o si son procedentes algunos comentarios generales o sugerencias referentes a dicha unidad, sería apropiado tener un capítulo separado para tratar el asunto.

VII. PAPELES DE TRABAJO

A. Ordenamiento, Revisión y Aprobación

Debido a la variedad y volumen de los papeles de trabajo, su ordenamiento lógico es importante, tanto durante el curso de la auditoría como después de terminado e incluso para su archivo.

En la auditoría financiera el orden lógico usado por los auditores es aquel que sigue la secuencia de las cuentas en el balance de comprobación. En otras palabras, los papeles de trabajo se arreglan según su relación con diversas cuentas y en el orden de los activos, pasivos, ingresos y gastos.

En la auditoría operativa el orden lógico dado por las actividades principales y las áreas críticas examinadas en profundidad, según el esquema determinado por el auditor encargado.

B. Índice

Es importante tener un índice que ordene los papeles de trabajo y que facilite la referencia cruzada cuando estén relacionados entre sí.

El índice de los papeles específicos en la auditoría financiera se elaborarán agrupando las cuentas del balance de comprobación presentado por la entidad auditada, tomando en cuenta su finalidad y secuencia lógica. Los resultados de esta agrupación son presentados en las cédulas sumarias. En la auditoría operativa, el criterio general es el mismo, el índice estaría dado por cada segmento, programa, área o actividad sujeta a examen.

El índice de los papeles de trabajo específicos se identificaría con letras mayúsculas simples para las cédulas sumarias y letras mayúsculas combinadas seguidas de número correlativos para los papeles de análisis o de soporte, puede considerarse un esquema similar que asegure su ordenamiento uniforme. Normalmente se escribe el índice en el ángulo superior o inferior derecho de cada hoja con lápiz de color rojo, dependiendo de la manera como se archiven las hojas.

Otra alternativa para señalar los índices es el incluir las dos primeras letras del área o actividad auditada para identificar un grupo de papeles de trabajo, de manera similar a las sumarias, en la cual se incluiría la información relacionada con los elementos que conforman el área auditada. Por ejemplo si se trata de la actividad de recursos humanos, se incluye el índice RH sumaria y el resto con números correlativos ascendente.

A continuación se incluye un ejemplo comparativo de los índices, en auditoría financiera y en auditoría operativa:

AUDITORIA FINANCIERA		AUDITORIA OPERATIVA	
Indice	Cuenta	Indice	Segmento*
A	Caja y Bancos	A	Sistema de Información Gerencial
B	Inversiones	B	Dirección General
C	Cuentas a Cobrar	C	Recursos Humanos
D	Inventarios	D	Gestión Financiera
		G	Activo Fijo, Ventas, Cuentas a Cobrar y Cobranzas
AA	Obligaciones	F	Costos de Producción y Existencias
BB	Cuentas a Pagar	G	Activos Productivos
DD	Patrimonio	H	Compras, Cuentas a Pagar y Pagos
P/G	Pérdidas y Ganancias	I	Retribuciones salariales y gastos complementarios del personal
		J	Licitación del Proyecto Hoja Seca
		N	Niveles de Producción Existentes

* Incluye proyectos, áreas, ciclo operativo o actividad.

Un esquema de la estructura de los papeles de trabajo de auditoría operativa, podría incluir los siguientes elementos, ordenados de acuerdo con el proceso de la misma:

C. Planificación de la Auditoría

Indice del contenido del expediente.

1. Administración del trabajo.

- a. Organización del equipo, iniciales utilizadas, fecha de integración y fecha de terminación del trabajo asignado.
- b. Instrucciones de los niveles superiores de la CGR.
- c. Correspondencia enviada y recibida de la entidad auditada.
- d. Registro de tiempos y asignaciones de trabajo.
- e. Reportes emitidos.

2. Documentación técnica de la planificación.

- a. Documentación de la Revisión Preliminar (RP):
 - Plan preliminar de la auditoría (RP)
 - Programa de trabajo
 - Entrevistas iniciales
 - Recopilación de información
 - Reporte de ejecución de la RP

-
- b. Documentación de la Evaluación de la Estructura del Control Interno, Planificación y Programación Específica (EECIPPE)
 - o Programa de trabajo (EECIPPE)
 - o Resultados del rastreo y evaluación de las principales actividades o ciclos de operación
 - o Entrevistas realizadas (resúmenes)
 - o Reportes parciales
 - o Reuniones con la administración de la entidad
 - o Informe sobre la evaluación de la estructura del control interno
 - o Planificación definitiva de la auditoría operativa @LEVEL - A -- = Programa de auditoría para el examen profundo de las áreas críticas (EPAC)

D. Ejecucion de la Auditoría

Indice del contenido del expediente:

- A Resumen del segmento, área, proyecto, ciclo de operación o actividad calificada como crítica al concluir la evaluación del control interno.
- AP 1/n Programa específico para desarrollar el hallazgo A.
- AA 1/n Papeles de trabajo que documenten los procedimientos aplicados del programa AP.
 - o Resultados de observaciones a las actividades evaluadas.
 - o Indagaciones con los funcionarios y empleados sobre el área problema.
 - o Correspondencia con la entidad y otras organizaciones relacionadas con el área crítica.
 - o Documentos entregados por la entidad referentes a la actividad evaluada.
 - o Artículos de prensa, publicaciones en revistas técnicas y pronunciamientos de organismos colegiados sobre el área examinada.
 - o Indagaciones realizadas en otros organismos.
 - o Encuestas aplicadas a los usuarios de los servicios relacionados con el área crítica.
 - o Fotografías, videos y disquettes con la información relativa al problema analizado.
 - o Documentos para evidenciar las discusiones con los funcionarios encargados del manejo y dirección de las actividades críticas.
 - o Opiniones por escrito presentadas y otros documentos que las sustenten.
 - o Opiniones independientes de técnicos en la materia, cuando sea necesario.

- Opiniones jurídicas sobre los hechos incluidos en el área de hallazgo.
 - Citas de disposiciones legales, reglamentarias o normativas diferentes al área crítica evaluada.
 - Otros.
- B Resumen del segmento área, proyecto, ciclo de operación o actividad calificada como crítica al concluir la evaluación del control interno.
- BP 1/n Programa específico para desarrollar el hallazgo B.
- BB 1/n Papeles de trabajo que documenten los procedimientos aplicados del programa BP.
- C Resumen del segmento, área, proyecto, ciclos de operación o actividad calificada como crítica al concluir la evaluación del control interno.
- CP1/n Programa específico para desarrollar el hallazgo C.
- CC 1/n Papeles de trabajo que documenten la aplicación del programa CP.
- D Igual que los anteriores variando los segmentos.
- DP 1/n Igual variando el hallazgo.
- DD 1/n Similar, pero referidos al área crítica específica.
- E Continua con igual estructura.
- I 1/n Informe de auditoría.
- IP 1/n Programa específico para comunicar los resultados formales.
- II 1/n Papeles de trabajo que documentan los procedimientos aplicados del Programa IP.

Al interior de cada segmento pueden asignarse campos en la utilización de los dígitos, de acuerdo al programa de auditoría elaborado, permitiendo así la asignación de funciones a dos o más auditores sobre una misma área crítica.

Las actividades técnicas de supervisión también requieren ser documentadas en el proceso de ejecución de la auditoría en general y de la auditoría operativa de manera particular. En consecuencia, el supervisor asignado deberá preparar un expediente de papeles de trabajo de supervisión, en los cuales al menos se deberá incluir:

1. Planificación de la supervisión.
2. Programas de supervisión (uniformes) a aplicar.
3. Historial de la supervisión.
4. Instrucciones importantes presentadas formalmente.
5. Reporte administrativo sobre la ejecución de la auditoría.
6. Reporte técnico del trabajo incluyendo la calificación del personal que participó en el trabajo.

Todos los papeles de trabajo en los que haya una relación directa de información importante deben ser referenciados entre ellos.

El propósito de la referencia cruzada es mostrar en forma objetiva, a través de los papeles de trabajo, las conexiones entre actividades, cédulas, análisis,

soportes, etc. y su correspondiente relación con el contenido del informe de auditoría.

E. Revisión y Aprobación de los Papeles de Trabajo

Para lograr la máxima utilidad y eficiencia y para garantizar la calidad de la auditoría, es necesaria la revisión de los papeles de trabajo, por el nivel de supervisión asignado al equipo.

El auditor jefe del equipo, revisará los papeles de trabajo elaborados por los miembros del grupo de auditoría al tiempo que reúne el juego completo. Esto naturalmente es necesario, pero una revisión objetiva hecha por una persona que no ha participado directamente en las labores de auditoría, es algo imperativo durante su ejecución y a su término.

La revisión final y objetiva de los papeles de trabajo es responsabilidad del supervisor de auditoría. Por supuesto, durante el curso del trabajo el supervisor habrá revisado muchos de los papeles de trabajo elaborados, sin embargo, es necesaria una revisión final del juego completo.

El auditor supervisor debe poner sus iniciales en todos los papeles de trabajo que haya revisado, en señal de aprobación. Al revisar los papeles de trabajo debe determinar si la evidencia resumida en ellos es suficiente, a su juicio, para llegar a las mismas conclusiones y opiniones, como están expresadas en el borrador del informe.

La aprobación final que da el supervisor de auditoría al borrador del informe, tácitamente indica la aprobación de todos los papeles de trabajo relacionados con él y la suficiencia de su contenido para respaldar el informe en su totalidad.

F. Naturaleza Confidencial de los Papeles de Trabajo

La naturaleza confidencial de algunos papeles de trabajo es una condición de especial importancia debido al hecho de que su contenido revela el alcance de la auditoría y la extensión y naturaleza de las pruebas aplicadas en forma selectiva.

Esta naturaleza confidencial se mantiene durante el curso de la auditoría y de manera permanente en los archivos de la entidad auditada.

Bajo ninguna circunstancia, el auditor debe divulgar el contenido de los papeles de trabajo, calificados como de naturaleza confidencial, mostrándoselos a otras personas o haciendo copias o extractos de los mismos. Debe dejar los papeles de trabajo guardados bajo las debidas seguridades, cuando no estén en su poder.

G. Preparación de Resúmenes

La naturaleza y los resultados de la labor de auditoría en cada segmento de un examen debe resumirse de manera clara y concisa en los papeles de trabajo. Se puede considerar un segmento como algo relacionado a un aspecto o grupo de aspectos de un hallazgo o tema. Como resultado de la auditoría se acumula gran cantidad de papeles de trabajo que contienen una variedad de información en diversos formatos, por ejemplo, copias o resúmenes de leyes, reglamentos y procedimientos de la entidad, correspondencia, resultados de las entrevistas y una variedad de cuadros y programas relacionados con una o varias fases de un examen. A pesar de que esta información puede ser interesante, útil y pertinente es de poco valor si no se analiza y organiza en forma lógica e

interrelacionada. En la mayoría de los casos esto puede lograrse con mayor efectividad por medio de la preparación de resúmenes de los papeles de trabajo.

El propósito de dichos resúmenes es extraer en forma clara, precisa y convincente la esencia de la labor efectuada, para hacer resaltar los resultados logrados, las conclusiones alcanzadas y cualquier recomendación, según se reflejan en los papeles de trabajo que lo respaldan.

Si los resúmenes de los papeles de trabajo están bien concebidos y preparados, ocupan un lugar muy importante y especial en la labor del auditor. Dichos resúmenes sirven a dos propósitos fundamentales e interrelacionados:

1. Obligan a un análisis crítico y oportuno de la evidencia obtenida y de la labor efectuada, ayudando a identificar requerimientos adicionales, también sirven de base para decidir sobre la inclusión de los resultados obtenidos en el informe de auditoría.
2. Hacen posible la preparación del borrador del informe, como parte integral de la labor.

Los elementos básicos de un resumen de auditoría son los siguientes:

1. **Objetivos:** En esta sección debe aparecer una declaración expuesta sobre el propósito de la labor de auditoría, una explicación del motivo por el cual se efectúa y lo que se está tratando de lograr.
2. **Labor efectuada:** Debe figurar exactamente lo que se ha ejecutado en relación a lo que se iba a realizar. Si no se han podido efectuar ciertas labores programadas, deben informar acerca de este hecho y explicar los motivos.
3. **Resultados logrados:** Incluirse una síntesis de los hechos y la evidencia obtenida en relación con el objetivo. No debe contener conclusiones. La evidencia en sí debe presentarse como un resumen de los hechos y no como conclusiones a las cuales ha llegado el auditor. Esta sección del resumen debe contener la evidencia y no su interpretación.
4. **Conclusiones:** Aunque frecuentemente son visibles al conocer la evidencia, deben indicarse en relación a los objetivos. Presentar los criterios utilizados para llegar a las conclusiones, es importante, los cuales tienen que estar relacionados con la labor efectuada y con los resultados obtenidos.
5. **Recomendaciones:** Cualquier recomendación de acciones correctivas debe presentarse luego en forma lógica. Las partes narrativas de los resúmenes deben redactarse con claridad. Los auditores encargados no deben aceptar resúmenes preparados en forma descuidada, debiendo volverse a preparar (por parte del miembro del equipo asignado) hasta que sean satisfactorios. Al mismo tiempo, los resúmenes no son informes ni tampoco están destinados a extraños, por lo tanto no deben prepararse con tanto cuidado en lo relacionado a un lenguaje pulido, estilo y explicaciones detalladas de términos y conceptos utilizados en los informes.

Cuando sea conveniente, las secciones del resumen no tienen que seguir un formato estrictamente narrativo. Por ejemplo, cuando el miembro del personal esté resumiendo una serie de hechos, sería aceptable que dijera: "El señor X (cargo que desempeña) dijo 1. _____, 2. _____, 3. _____ y 4. _____". Es importante una clara presentación de los hechos.

La información contenida en un resumen debe incluir la identificación de su fuente de origen, por ejemplo: "El señor X (cargo que desempeña) informó que

"o" "La carga de vuelo para el avión 202 mostró". Esta técnica proporciona un conocimiento preciso de la naturaleza y fuente de la información, por lo tanto un indicio de la probable confiabilidad y de lo adecuado de la evidencia.

H. Niveles de los Resúmenes

Esencialmente hay dos niveles de resúmenes:

1 Nivel: Resúmenes básicos y fundamentales (forma narrativa o tabular) que reúnen las partes relacionadas de la información que aparece en los papeles de trabajo -normalmente circunscritos a un paso de trabajo, un hecho parcial o algún aspecto de un hallazgo o tema.

2 Nivel: Resúmenes que son el resultado del análisis crítico de la información contenida en los resúmenes y otros documentos del nivel 1, e información solicitada para vincular un hallazgo o un tema de auditoría, con el examen completo. Los resúmenes en el nivel 1 son los básicos y en general los más comunes en los papeles de trabajo. Representan una vinculación entre todos los asuntos relacionados, para cumplir con determinado paso de trabajo, para respaldar un punto básico o para aclarar o completar una parte de la auditoría. Dichos resúmenes deben incluir la información importante desarrollada durante la auditoría y necesaria para respaldar las conclusiones alcanzadas.

Como regla general estos resúmenes son presentaciones narrativas, que pueden incluir tabulaciones, que contienen la evidencia en su forma básica y que establecen los hallazgos y conclusiones justificadas por dicha evidencia. No deben ser largas descripciones que abarquen varios asuntos complejos para sean manejables y tengan más sentido al tratar un solo punto básico o aspecto de la auditoría. Deben tratar con suficiente profundidad todos los hechos pertinentes, analizar posiciones en favor y en contra y llegar a una conclusión convincente y duradera sobre el tema. Dichos resúmenes deben mantenerse junto con los papeles de trabajo como evidencia demostrativa para referencia futura o para seguimiento, pueden utilizarse como base para una declaración en el borrador del informe.

El resumen del nivel 2 se origina en los resúmenes del nivel 1 y reúne toda la información esencial relacionada con una actividad crítica o un hallazgo. Este tipo de resumen representa el esfuerzo final por reunir toda la evidencia, conclusiones y recomendaciones relacionadas para un hallazgo en particular o elemento similar de un examen.

A pesar de que no se prescribe ningún formato específico para dichos resúmenes deben servir al máximo posible para la preparación del borrador del informe global. La preparación del resumen y del borrador del informe deben ser funciones inseparables, pues permiten la preparación oportuna y eficiente del borrador del informe como una función natural.

En efecto, el borrador del informe podría clasificarse como el último resumen. Debe ser la presentación más refinada, breve y convincente con una base de resúmenes bien preparados en los niveles inferiores; la preparación del borrador del informe debe ser un proceso de redacción fácil y lógica.

I. Sugerencias para Preparar Resúmenes

Los auditores, tanto el redactor como el revisor deben analizar los resúmenes en forma crítica para asegurarse que han abarcado todas las áreas de importancia y

que los datos necesarios para una presentación eficaz del informe son completos, tienen una referencia cruzada con los detalles fundamentales y la lógica utilizada es sólida. Todas las lagunas en los datos y contradicciones en la evidencia deben investigarse, revisarse o explicarse, según sea apropiado.

Entre otras cosas el auditor encargado y el auditor supervisor, deben evaluar si:

1. Se ha tomado en cuenta el alcance de la auditoría interna en el área (cuando el resumen es hecho por un auditor externo);
2. Se han hecho comentarios favorables;
3. Se ha evitado la exageración, decisiones demasiado categóricas, mucha profundidad en los asuntos técnicos, respaldo excesivamente amplio y presentación de opiniones como hechos;
4. Se han considerado las acciones correctivas necesarias;
5. Se han resuelto asuntos legales;
6. Hay necesidad de una mejor perspectiva.

Se debe revisar la estructura de las frases, la utilización de párrafos, el flujo de la información, etc.; si en alguna parte no se presenta los hechos en forma justa y convincente, debe ajustarse el contenido.

VIII. COMUNICACION DE RESULTADOS

En este Capítulo se conjugan algunos de los resultados obtenidos en el Seminario Interregional sobre Auditoría Pública de las Naciones Unidas/Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), celebrada a finales del año 1988, con la estructura básica para la presentación de informes de auditoría. De esta manera se dispone de las opiniones emitidas por representantes de 33 países sobre la aplicación de las normas de auditoría en el sector público y de la guía para solucionar parte de las situaciones planteadas en lo que se refiere a la comunicación de resultados de la auditoría.

A. Normas de Auditoría y su Relación con la Presentación de Informes

Los informes de auditoría deben servir para:

1. Informar: describiendo clara y objetivamente lo que se ha encontrado durante la auditoría;
2. Persuadir: presentando los resultados de auditoría de una manera convincente y expresando el valor de las conclusiones de la misma; y
3. Obtener resultados: es decir, haciendo que aquellos que tienen la autoridad introduzcan los cambios y las mejoras.

Las causas de la preparación de informes deficientes generalmente se deben a:

1. Exceso de revisión del texto por los supervisores, que disminuyen el interés en la redacción del informe original;
2. Planificación inadecuada del proceso de presentación del informe, que resulta en una redacción apresurada del informe;
3. Dedicación de demasiado tiempo a los informes, como resultado de una labor sobre el terreno incompleta, un proceso de revisión demasiado extenso y documentos de trabajo inadecuados;
4. Deficiente capacidad de redacción; y
5. Falta de interés del auditor en el proceso de presentación de informes.

En función de las deficiencias señaladas hubo propuestas sobre:

1. Empleo de un manual de estilo;
2. Recopilación correcta de los documentos de trabajo y buenos exámenes sobre el terreno. Esta sugerencia se vincula con la oportuna y adecuada supervisión del trabajo de campo, factor que incidirá positivamente durante el desarrollo de la auditoría y permitirá corregir varias de las observaciones contenidas en el aparte anterior; y
3. Amplio programa de enseñanza de los métodos de comunicación escrita y oral. El adiestramiento en este sentido debe ser obligante para ocupar determinados cargos, de tal forma que el desarrollo de la capacidad de análisis se equilibre con la facilidad de expresar los resultados. Un porcentaje importante de los resultados obtenidos por medio de la auditoría se dispersa

entre papeles de trabajo elaborados deficientemente y la memoria del auditor.

Igualmente se sugieren algunas medidas de control de calidad de los informes de auditoría, que incluyen:

1. La confrontación de elementos del informe de auditoría con los de los documentos de trabajo;
2. El examen de las referencias recíprocas para asegurar una base adecuada a las conclusiones;
3. La determinación de la exactitud matemática de los documentos de trabajo y del contenido del informe; y
4. La seguridad de que las referencias a las autoridades jurídicas y estatutorias son correctas respecto a la metodología y el fondo del informe.

Este resumen sirve de introducción a la propuesta de una estructura y contenido básico del informe de auditoría gubernamental.

B. Preparación Técnica del Informe de Auditoría Gubernamental

El servicio profesional ofrecido por la Contraloría General de la República a las entidades que conforman el sector público bajo su ámbito de control, está sustentado en el *Informe de Auditoría Gubernamental*, resultado de un proceso técnico desarrollado por un equipo de profesionales, mediante la auditoría financiera u operacional y exámenes especiales con orientación financiera u operacional, que contiene los comentarios, las conclusiones y las recomendaciones importantes a los que ha llegado el equipo de auditoría, como consecuencia de las acciones de control aplicadas.

En el caso de las auditorías a los estados financieros de una entidad, incluirá el correspondiente dictamen profesional.

Durante todo el proceso de la auditoría gubernamental es necesario e imprescindible establecer estándares y medidas de calidad, tanto sobre la organización como sobre el contenido de los documentos producidos, por tanto es innegable la **mayor importancia que éstos estándares tienen en la preparación del documento final conocido como el Informe de Auditoría Gubernamental**, ya que éste producto final es lo único que conoce el usuario del servicio.

Quienes reciben el servicio de auditoría gubernamental esperan un producto que satisfaga sus necesidades de control y a la vez se constituyan en el elemento retroalimentador para mejorar la planificación, la organización, la dirección y el control interno de la entidad examinada. Consecuentemente, la organización y el contenido del informe de auditoría gubernamental debe considerar este objetivo global al definir su estructura.

Cabe en esta introducción citar una de las ideas más importantes que presenta el Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público, cuando manifiesta:

"Un auditor excelente es aquel que llegue a la posición de poder informar que si se están tomando las acciones correctivas necesarias".

La preparación del informe de auditoría gubernamental no corresponde a las acciones realizadas durante las últimas semanas de trabajo de campo, es un proceso que se inicia con la preparación del plan específico para un examen o auditoría debidamente autorizado.

C. Estructuras Alternativas del Informe de Auditoría

Es indiscutible la necesidad de tener algunos modelos sobre la organización y el contenido de los informes de auditoría, los cuales varían de acuerdo a la información obtenida y que el equipo de trabajo la califique como importante para comunicar a las autoridades de la entidad auditada.

Los modelos incluidos en este capítulo constituyen un marco de referencia para organizar la información, con base en la cual se presenta la siguiente estructura:

1. CARTA DE PRESENTACION DEL INFORME
2. ESTADOS FINANCIEROS ELABORADOS POR LA ENTIDAD
3. INDICE DEL CONTENIDO Y GUIA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS
4. CAPITULO I. INFORMACION INTRODUCTORIA
 - a. REFERENTE AL EXAMEN:
 - Objetivo General
 - Objetivos Específicos
 - Alcance y Naturaleza
 - b. REFERENTE A LA ENTIDAD:
 - Base Legal y Misión Principal
 - Niveles Jerárquicos
 - Financiamiento
5. CAPITULO II. TITULO DEL HALLAZGO
 - Desarrollo del hallazgo
 - Conclusiones
 - Recomendaciones
6. CAPITULO III. TITULO DEL HALLAZGO
 - Desarrollo del hallazgo
 - Conclusiones
 - Recomendaciones
7. CAPITULO IV (continúa con la misma estructura)
8. ANEXOS
 - a. Nombre de cada uno de los anexos
9. INFORMACION FINANCIERA NO CUBIERTA POR LA OPINION PROFESIONAL (ya sea mediante el dictamen o la carta del informe).

De la estructura general descrita a continuación se desglosan las estructuras que se relacionan directamente con el tipo de examen o auditoría ejecutado, y que son:

1. Auditoría Financiera;
2. Examen Especial con orientación financiera; y,

3. Auditoría Operacional y Examen Especial con orientación operacional.

D. Estructuras Alternativas del Informe - Auditoría Financiera

1. CARATULA

- a. Título de la auditoría
- b. Período examinado
- c. Código de identificación

2. CARTA DE DICTAMEN

3. ESTADOS FINANCIEROS Y SUS NOTAS

4. INDICE DEL CONTENIDO Y GUIA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

5. CAPITULO I. INFORMACION INTRODUCTORIA

a. REFERENTE A LA AUDITORIA:

- Objetivo General
- Objetivos Específicos
- Alcance y Naturaleza de la Auditoría

b. REFERENTE A LA ENTIDAD:

- Base Legal y Misión Principal
- Niveles Jerárquicos
- Financiamiento

6. CAPITULO II/N-1. PRINCIPALES RESULTADOS DEL EXAMEN

(Alternativas de presentación por grupos, rubros o cuentas):

ALTERNATIVA I	ALTERNATIVA II	ALTERNATIVA III
ACTIVOS	ACTIVO CORRIENTE	CAJA BANCOS INVERSIONES CTAS Y DOC X COBRAR ESPECIES VALORADAS
	ACTIVOS FIJOS	ACTIVOS FIJOS
	OTROS ACTIVOS	OTROS ACTIVOS
PASIVOS	PASIVO CORRIENTE	PASIVO CORRIENTE
	PAS. LARGO PLAZO	PASIVO LARGO PLAZO

ALTERNATIVA I	ALTERNATIVA II	ALTERNATIVA III
PATRIMONIO	PATRIMONIO	PATRIMONIO
INGRESOS	INGRESOS CTES.	INGRESOS CORRIENTES
	INGRESOS-CAPITAL	INGRESOS CAPITAL
	GASTOS CORRIENTES	GASTOS CORRIENTES
	GASTOS CAPITAL	GASTOS CAPITAL

7. CAPITULO N — CUMPLIMIENTO DE RECOMENDACIONES EXAMEN ANTERIOR

8. ANEXOS

a. Informe de Liquidación Presupuestaria

9. INFORMACION FINANCIERA NO SUJETA A LA OPINION

a. Información financiera comparativa de los últimos tres periodos.

E. Estructuras Alternativas del Informe - Examen Especial con Orientación Financiera

1. CARATULA

a. Título del Examen Especial

b. Período Examinado

c. Código de Identificación

2. CARTA DEL INFORME

3. INFORMACION FINANCIERA PREPARADA POR LA ENTIDAD (Sobre la cual se han aplicado los procedimientos y pruebas de auditoría, debe estar legalizada con las firmas de los administradores)

4. INDICE DEL CONTENIDO Y GUIA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

5. CAPITULO I. INFORMACION INTRODUCTORIA:

a. REFERENTE AL EXAMEN:

- Objetivo General
- Objetivos Específicos
- Alcance y Naturaleza del Examen

b. REFERENTE A LA ENTIDAD:

- Base Legal y Misión Principal
- Niveles Jerárquicos
- Financiamiento

6. CAPITULO II/N-1

a. PRINCIPALES RESULTADOS DEL EXAMEN

Alternativas de presentación por rubros o cuentas:

ALTERNATIVA I	ALTERNATIVA II
CAJA BANCOS	ACTIVO CORRIENTE INVERSIONES EN VALORES CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR ESPECIES VALORADAS ACTIVO FIJO CUENTAS DEL ACTIVO FIJO
OTROS ACTIVOS	CUENTAS DE OTROS ACTIVOS
ALTERNATIVA I	ALTERNATIVA II
PASIVOS CORRIENTES	CUENTAS PASIVOS CORRIENTES
PASIVO A LARGO PLAZO	CUENTAS PASIVO A LARGO PLAZO
PATRIMONIO	CUENTAS DEL PATRIMONIO
INGRESOS	CUENTAS DE INGRESOS CORRIENTES CUENTAS DE INGRESOS DE CAPITAL
GASTOS	CUENTAS DE GASTOS CORRIENTES CUENTAS DE GASTOS DE CAPITAL

7. CAPITULO N

a. CUMPLIMIENTO DE RECOMENDACIONES EXAMEN ANTERIOR

8. ANEXOS

Relación de las cuentas por cobrar a la fecha del examen.

9. INFORMACION FINANCIERA NO SUJETA AL EXAMEN

a. Informe financiero presentado por el titular de la entidad.

F. Estructuras Alternativas del Informe - Auditoría Operacional Y Examen Especial con Orientación Operacional

1. CARATULA

- a. Título del Examen
- b. Período Examinado
- c. Código de Identificación

2. CARTA DEL INFORME

3. INFORMACION PREPARADA POR LA ENTIDAD Y SUJETA A EXAMEN

(Solamente en el caso que esté disponible, no constituye un requisito imprescindible, pero si deseable)

4. INDICE DEL CONTENIDO Y GUIA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

5. CAPITULO I. INFORMACION INTRODUCTORIA:

a. REFERENTE A LA AUDITORIA O EXAMEN

- Objetivo General
- Objetivos Específicos
- Alcance y Naturaleza

b. REFERENTE A LA ENTIDAD, UNIDAD O ACTIVIDAD:

- Base Legal y Misión Principal
- Niveles Jerárquicos
- Financiamiento

6. CAPITULO II/N-1

a. PRINCIPALES RESULTADOS DEL EXAMEN

Alternativas de presentación por Subsistemas; fases de proceso o importancia relativa:

ALTERNATIVA I	ALTERNATIVA II	ALTERNATIVA III
PRESUPUESTO	INICIO-PROCESO	MATERIALIDAD 1
RECAUDACION	PASOS SEGUIDOS	MATERIALIDAD 2
TESORERIA	PASOS SEGUIDOS	MATERIALIDAD 3
CONTABILIDAD	CONCLUSION-PROCE.	MATERIALIDAD 4

7. CAPITULO N

a. CUMPLIMIENTO DE RECOMENDACIONES EXAMEN ANTERIOR

8. ANEXOS

9. INFORMACION NO INCLUIDA EN LAS OPINIONES DEL INFORME DE AUDITORIA

Al realizar una auditoría operacional que incluya el examen de los estados financieros, la carta del informe (1) se reemplazará por carta del dictamen profesional.

Puede observarse que en total existen ocho estructuras alternativas que pueden ser utilizadas dependiendo del tipo de examen, del alcance que éste haya tenido y de los resultados obtenidos en su ejecución.

G. Descripción Resumida de los Principales Elementos del Informe de Auditoría Gubernamental

Las estructuras definidas son similares para todos los tipos de exámenes ejecutados por la Contraloría General, en tal virtud las unidades operativas de la

Institución debieran cumplirlas obligatoriamente de tal manera que permita la consolidación de resultados por tipos de estructuras utilizadas.

Sólo en el caso de auditorías a los proyectos financiados con préstamos otorgados por organismos internacionales de crédito, utilizará la estructura establecida por los requisitos de dichos organismos.

1. Carta del informe y dictamen profesional

La carta del informe se elabora para exponer los resultados importantes determinados en la ejecución del examen especial o la auditoría y contendrá un párrafo inicial que señale el alcance y la naturaleza del trabajo.

En párrafos intermedios y debidamente numerados de manera ascendente se informa sobre los aspectos significativos que ameriten el conocimiento de la administración de la entidad, debidamente referenciados a las páginas del informe extenso (largo), a manera de una síntesis del informe.

Por último se incluirá un párrafo final, también numerado, respecto a la aplicación obligatoria de las recomendaciones incluidas en el informe.

El dictamen profesional, en el caso de auditorías financieras, se preparará con base en la estructura definida por la profesión del Contador Público.

2. Estados financieros e información elaborada por la administración de la entidad

Los estados financieros requeridos para emitir el dictamen profesional serán los cuatro básicos con las respectivas notas explicativas o aclaratorias.

Tanto los estados financieros como otra información elaborada por la entidad en ausencia de los primeros, y sobre la cual se realiza un examen especial o auditoría deberán estar legalizados con las firmas de los funcionarios responsables de la entidad, unidad administrativa, proyecto, programa o actividad específica examinada. Por ejemplo en el examen de obras públicas, la información requerida tendrá referencia al estado en que se encuentran detalladas las obras a la fecha del examen y la carta del informe se referirá a esa información, debidamente suscrita por el titular de la entidad y el técnico responsable de la administración, supervisión o control del proyecto.

3. Índice del contenido y guía de siglas y abreviaturas

El índice contendrá claramente identificados los elementos señalados en la estructura del informe, desglosando solamente los importantes, ubicando en el encabezamiento columnas para capítulos, contenido y números de página.

Si el índice no es muy extenso puede incluirse las siglas y abreviaturas a continuación, caso contrario debe elaborarse en una página separada. Es importante que las siglas, abreviaturas y símbolos señalados en esta parte sean en verdad utilizados repetidamente en el texto del informe cuando menos tres o más veces, de lo contrario debe evitarlos. En el texto del informe la primera vez aparecerá el nombre completo y a continuación las siglas entre paréntesis, para luego incluir sólo las siglas o abreviaturas.

4. Capítulo I Información introductoria

El propósito de éste capítulo es comunicar al lector del informe los datos importantes del examen ejecutado y de la entidad o actividad auditada.

a. Relativa al examen de auditoría**Objetivo General del Examen**

Indicará el objetivo general planteado por la dirección para realizar el examen, el mismo que deberá estar incluido en la orden de trabajo, cuyo número y fecha debe consignarse.

Objetivos Específicos

Son los determinados por el Supervisor y Jefe de Equipo de Auditoría, luego de evaluar el sistema de control interno de la entidad o actividad examinada y son parte del plan específico de trabajo.

Alcance y Naturaleza

Informará sobre el período sujeto a examen y la naturaleza u orientación de las acciones de control. También se indicará sobre las limitaciones existentes en la ejecución del trabajo y en la aplicación de procedimientos y otras disposiciones legales y reglamentarias.

b. Relativa a la entidad, unidad administrativa o actividad**Base legal**

Contendrá la identificación de la disposición legal que crea la entidad, unidad administrativa o actividad sujeta a examen, incluyendo la fecha, No. del registro oficial y cualquier variación importante que exista.

Misión Principal

En un resumen se indicará la función o funciones básicas de la entidad, unidad administrativa o actividad examinada.

Niveles Jerárquicos

Se detallará los niveles jerárquicos que participan en la ejecución de las actividades sujetas a examen y sintéticamente su función básica.

Financiamiento

Identificará las fuentes de ingreso que tiene la entidad, unidad administrativa o actividad examinada, la cual debe presentarse por ejercicios fiscales comparativos cuando menos de los dos últimos terminados.

5. CAPITULO II/N-1**a. Principales Resultados del Examen**

Aquí se incluye la parte más importante del informe y en consecuencia la más extensa. La información incluida en éstos capítulos constituye el resultado de la labor desarrollada por el equipo de auditoría en la prestación de sus servicios profesionales.

La organización, ordenamiento y desarrollo de éstos capítulos requieren experiencia, calidad profesional, sentido común, calificación de materialidad y otros factores que solamente se consigue mediante la participación de un grupo profesional que aporte sus ideas en beneficio de un producto final de calidad.

Las estructuras alternativas presentadas de acuerdo al tipo de examen ejecutado mantienen un esquema similar de preparación de estos capítulos, dependiendo de la orientación y alcance del examen y de los resultados obtenidos, a continuación se desglosa la información que contendrá cada capítulo:

b. Desarrollo del Hallazgo

Cada uno de los capítulos de hallazgos será identificado con un título relacionado con su contenido, de acuerdo a las estructuras definidas en los puntos anteriores y al tipo de examen ejecutado. En lo posible el título debe presentarse en términos positivos sin cambiar la naturaleza de la información contenida en los comentarios.

El hallazgo puede incluir información clasificada por subtítulos que permitan un ordenamiento y clasificación de los datos contenidos en el informe, para informar de mejor manera a los usuarios del servicio de auditoría.

El Informe de Auditoría en esta parte se refiere a los comentarios de auditoría y deben contener los cuatro atributos del hallazgo, presentados lógicamente e incluyendo los títulos de las normas técnicas que no hayan sido observadas y que correspondan al asunto comentado.

La(s) condición(es), el criterio(s), el efecto(s) y la causa(s) constituyen los atributos del hallazgo que deberán ser redactados y presentados de tal manera que en lo posible logren una reacción positiva del usuario, aún cuando los resultados sean negativos.

c. Conclusiones.

Cada uno de los hallazgos desarrollados dará lugar a una o varias conclusiones, también podrán agruparse dos o más hallazgos relacionados con una sola conclusión. Además las conclusiones deberán presentarse bajo un subtítulo que permita identificarlas claramente en el texto del informe, en cada área del examen calificada como significativa o importante.

Las conclusiones más significativas serán incluidas en la carta del informe como excepciones o salvedades respecto a la administración de la entidad, unidad administrativa o actividad examinada. El criterio utilizado es similar a la calificación de salvedades en el dictamen profesional, salvo que se refiere a la administración o al manejo de las actividades relacionadas con el examen realizado.

Las conclusiones se presentarán en forma resumida, considerando que los detalles se encuentran en los hallazgos desarrollados en cada capítulo.

d. Recomendaciones.

El último subtítulo de cada capítulo identificará e incluirá las recomendaciones que promuevan la solución de los problemas identificados durante el examen y expuestos en el informe de auditoría.

Adicionalmente, las recomendaciones serán numeradas en forma consecutiva y ascendente en todo el informe y deberán ser de aplicación práctica para mejorar las actividades ejecutadas por las entidades públicas, con base en los recursos que éstas dispongan.

6. Anexos

Incluirán información detallada que permita su comprensión amplia, por ejemplo los asientos de ajuste y/o reclasificación propuestos y aceptados por la entidad en forma individualizada, cuadros, extractos y otros detalles preparados por el equipo de auditoría o la entidad y que sean considerados importantes para un entendimiento completo del informe de auditoría o examen especial.

Por lo general se utilizan los anexos para presentar información adicional a la incluida en el desarrollo de los hallazgos que por su volumen podrían distraer la atención del usuario del informe.

7. Información Financiera Complementaria

La información financiera complementaria es elaborada por la entidad examinada, la cual no ha sido sujeta a la verificación del equipo de auditoría, pero que es relevante para disponer de datos en detalle respecto a las actividades ejecutadas por la entidad.

En el caso de una auditoría o examen especial financiero el estado de inversiones o el balance presupuestario comparativo entre lo estimado y lo ejecutado durante el ejercicio sujeto a examen, podría ser parte de la información financiera complementaria.

En un examen especial, la conformación analítica de una cuenta por antigüedad de saldos bien podría ser calificada como información financiera complementaria, o cuando se trate de un examen relacionado con el control de obras públicas el registro de avance por rubros específicos.

Por lo regular la información financiera complementaria deberá restringirse a la indispensable y siempre que tenga relación directa con el examen ejecutado.

H. Utilización de la Normatividad Técnica y el Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público del ILACIF

Una sugerencia para los miembros de los equipos de auditoría y de los niveles directivos y de supervisión, es la utilización del Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público, del Instituto Latinoamericano y del Caribe de Ciencias Fiscalizadoras (ILACIF), documento elaborado en el Ecuador y que sirve de consulta para la actividad profesional en varios países latinoamericanos.

Por lo tanto, el contenido relacionado con el informe de auditoría constituye un estándar mínimo que debería aplicarse de manera uniforme por el personal de la Contraloría.

La aplicación sistemática de esta guía para la preparación del producto final de la auditoría, consideramos promoverá la eficiencia institucional, el incremento de la producción y elevará la calidad de los servicios de auditoría.



Price Waterhouse

Anexo 2

Curso de Auditoría

Manual de
Procedimientos de Auditoría

250 Información y Control Gerencial	38
251 La comunicación y la información	38
252 El sistema de información.	39
253 Características del control gerencial.	42
254 Reportes gerenciales	43
255 Evaluación técnica de la auditoría	44
ACTIVIDADES TECNICAS	45
260 Administración y Supervisión	45
261 Introducción	45
262 Técnicas y Prácticas de auditoría	45
263 Administración del equipo de auditoría	49
264 El proceso de supervisión técnica	50
265 Reportes de administración y supervisión	51
266 Evaluación de los trabajos	52
270 Planificación de los Estudios	53
271 Decisión y Criterios de Ejecución (DECE)	53
272 Revisión Preliminar (RP)	55
273 Evaluación de la estructura de control interno, (EECI)	64
280 Estudio Profundo de Areas Críticas (EPAC)	81
281 Introducción	81
282 Evaluación de los hallazgos derivados de la auditoría	82
283 Evaluación de los hallazgos por componentes.	86
284 Evaluación de los hallazgos para la auditoría	87
285 Características y contenido de los hallazgos	88
286 Conclusiones de auditoría	93
287 Documentación del EPAC	97
288 Productos del EPAC	102
290 Comunicación de Resultados (COR)	103
291 Introducción	103
292 La comunicación durante la auditoría	103
293 Estructura para la presentación del informe	105
294 Requisitos importantes a seguir, al preparar el informe de auditoría	110
295 Presentación de los resultados de auditoría	111
296 Trámite de aprobación	112

163

inmuebles, propiedad del Estado a que dieran mérito la revisión y liquidación.

- b. Fiscalizar la emisión de bonos y otros títulos que dan origen a obligaciones para el Estado y especialmente vigilar que estas emisiones no se realicen en contravención a lo dispuesto en la Ley de la Caja de Amortización de la Deuda Pública y cualesquiera otras leyes conexas.
- c. Solicitar en la forma, momento y plazos que lo estime conveniente, los informes, datos, declaraciones, copias de correspondencia o de documentos públicos que requiera para el cumplimiento de sus funciones a cualquier persona natural o jurídica, institución o dependencia pública, las cuales estarán obligadas a suministrar las informaciones solicitadas por el Contralor. La falta de verdad o inexactitud en tales documentos por parte del informante, así como la negativa o retardación maliciosa en la cooperación debida, será motivo bastante para destituir o separar temporalmente de su empleo al funcionario o empleado remiso o renuente si la corrección la solicita al Contralor y sin perjuicio del juzgamiento del delito en que se haya incurrido.

07

La Contraloría empleará todos los procedimientos lícitos que estime convenientes y en especial: (art.)

- a. Instruir sumarios administrativos, solicitar a quien corresponda la suspensión de empleados y poner los responsables de desfalco o irregularidades graves a disposición de los tribunales comunes, directamente o por medio de la Procuraduría General;
- b. Supervigilar la ejecución de trabajos y obras públicas, dando inmediato informe al Ministro del ramo si ellas no se ajustan a los requisitos técnicos o a las especificaciones convenidas. Cuando el caso fuere de extrema gravedad y sus indicaciones no fueren atendidas, dará aviso a la Asamblea Legislativa;
- c. Prescribir para efectos de normalización los sistemas, procedimientos y terminología que han de usarse en la contabilidad de las dependencias gubernamentales, de los municipios y de las entidades autónomas; para los primeros deberá hacerlo de común acuerdo con la Contabilidad Nacional. Igualmente prescribirá la forma y especificaciones de los reportes financieros que deban presentar esas instituciones y de los documentos de contabilidad, incluyendo recibos, enteros, cuentas y similares que las mismas han de usar en su administración;
- d. Instruir sumarios administrativos, solicitar a quien corresponda la suspensión de empleados y poner en conocimiento de los Tribunales Comunes por medio de la Procuraduría General de la República, cualquier desfalco, malversación de fondos o irregularidad grave, con indicación de todos los detalles pertinentes. A esta oficina le corresponderá proseguir los trámites legales correspondientes;
- e. Todos los demás procedimientos que estime convenientes y que no estén prohibidos por la Constitución o las leyes. Para practicar los actos de inspección o delegados, solicitar el auxilio de la fuerza pública, el cual le será prestado por las autoridades administrativas correspondientes, en la misma forma que a los Tribunales de Justicia.

212 Principios esenciales de dirección.

- 08 El manejo eficiente y efectivo de los recursos destinados a las funciones de auditoría constituye el aspecto más importante para promover el desarrollo, el reconocimiento, el apoyo y la confianza en el funcionamiento del sistema al interior de la Contraloría General y el reconocimiento por parte de las instituciones que conforman la Administración Pública.
- 09 La responsabilidad adquirida en este sentido, tanto por el nivel superior como por el nivel operativo de la Contraloría General y de las unidades de auditoría interna es permanente y requiere de una actualización constante. El ejercicio de una eficiente administración es fomentada por la colaboración de todo el personal de la organización.
- 10 Es conveniente definir criterios que proyecten una óptima administración técnica de la auditoría en la Contraloría General República y en las unidades de auditoría interna de la administración pública, como un ejemplo para el manejo eficiente de los recursos del Estado.
- 11 El cumplimiento de esos criterios o principios de dirección es obligatorio en todos los niveles administrativos responsables de las funciones de auditoría y son los siguientes:
- **Administrar los recursos humanos**
- 12 La alta dirección y los niveles de supervisión y encargados de grupo, tienen como una de sus funciones lograr que el personal sea capaz de trabajar en equipo, de manera que los puntos positivos de cada cual se traduzcan en eficacia, y que los puntos negativos no obstruyan la labor que se esté realizando.
- **Administración y cultura del grupo**
- 13 Uno de los retos básicos a que se enfrentan los profesionales responsables de administrar las actividades de auditoría, es el identificar los ingredientes propios de la tradición, la historia y la cultura aplicables en el desarrollo de sus actividades, y que puedan servir como elementos constructivos para promover su mejoramiento.
- **Adiestramiento y desarrollo**
- 14 Toda organización es una institución en la que se aprende y en la que se enseña. Los programas de adiestramiento y desarrollo deben operar en todos los niveles, para permitir que la entidad y todos sus funcionarios evolucionen y se desarrollen, en la medida que cambian las necesidades de la administración pública y las oportunidades de trabajo en el campo de la auditoría y el control.
- **Comunicación y responsabilidad individual**
- 15 Todas las instituciones están conformadas por personas con diferentes talentos y conocimientos, y que realizan variados tipos de trabajo. Esta diversidad exige que haya comunicación y responsabilidad individual. Cada individuo tiene que analizar a fondo los propósitos que pretende lograr, estar consciente de la cooperación que necesita de otros y asegurarse de que todos conozcan lo que se espera de ellos.
- **El trabajo siempre debe ser medido y mejorado**
- 16 La posición de la institución en la opinión pública, el espíritu de innovación, la productividad, el desarrollo humano, la calidad de los servicios, los resultados financieros, todos estos son factores importantes para evaluar el

funcionamiento de una entidad, una unidad o un equipo de trabajo. Por lo tanto, es necesaria una diversidad de índices para evaluar el funcionamiento desde una actividad importante hasta la organización completa. El trabajo tiene que medirse, o por lo menos, evaluarse para una mejora constante.

- Los resultados sólo existen hacia afuera

17 Un factor importante que siempre debe considerarse en cualquier institución, es que no hay resultados puertas adentro. El resultado de un servicio es un ciudadano satisfecho. Dentro de la entidad sólo existen centros de costos, pero los resultados están afuera.

213 Normas para el desempeño profesional

18 La auditoría es una función de elevada calidad técnica y profesional ejercida en la administración pública de cada país. El nivel de profesionalismo requiere el establecimiento de normas básicas que dirijan su ejecución, las cuales son de cumplimiento obligatorio al realizar la fiscalización y se constituyen en los estándares mínimos de calidad. Además están disponibles otras normas emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), que son el marco de referencia en el ámbito internacional.

a. Normas Técnicas de Auditoría

19 En uso de las facultades establecidas en la Ley Orgánica, las Contralorías Generales emiten las normas técnicas de auditoría para el ejercicio de la fiscalización en las entidades del sector público, las cuales son de aplicación obligatoria por las unidades y los profesionales responsables de ejecutar la auditoría profesional, sean de la Contraloría General, de las auditorías internas de las entidades públicas y de las firmas privadas contratadas para realizar auditoría en las entidades públicas.

20 Las normas técnicas de auditoría constituyen los principios básicos que deben cumplirse en la ejecución de la auditoría, tanto por el nivel directivo como por el nivel operativo de la organización y tienen la siguiente estructura general (las normas en detalle están disponibles en documento separado):

21 **100 Normas Generales (Administrativas)**

De aplicación principal por los niveles directivos de las organizaciones que ejecutan la auditoría.

22 **200 Normas Personales**

A ser cumplidas por los niveles operativos, sobre todo por los equipos de auditoría conformados para ejecutar un trabajo específico. La organización de grupos de trabajo equilibrados para realizar la auditoría es de aplicación en el nivel directivo.

23 **300 Normas sobre la Ejecución del Trabajo**

Relacionadas con el proceso de ejecución de la auditoría y son de aplicación permanente por el nivel operativo al ejecutar los estudios.

24 El nivel directivo de la entidad fiscalizadora tiene la responsabilidad de verificar la observación permanente de éstos principios básicos, mediante los procedimientos de supervisión y dirección técnica aplicada al ejecutar la auditoría.

25 **400 Normas sobre el Informe**

Establecen la forma, contenido y trámite del producto final de la auditoría, en consecuencia la responsabilidad de aplicarlas es compartida entre los niveles operativo y directivo. El primero termina su responsabilidad con la preparación del documento final y la entrega de los respaldos completos del trabajo ejecutado, mientras el segundo cumple su responsabilidad con la revisión y trámite de aprobación, hasta la entrega a los usuarios finales.

b. Normas emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

- 26 La INTOSAI ha preparado, aprobado y emitido normas de auditoría consideradas como guías de actuación o lineamientos de orientación para los organismos miembros al ejercer la auditoría en la administración pública de cada uno de los países.
- 27 La estructura y los títulos que se relacionan con el contenido de las normas de la INTOSAI se presentan a continuación, (los postulados y las normas en detalle están disponibles en documento separado):

I Postulados Básicos

Juicio imparcial	Coherencia de las normas
Obligación de rendir cuentas al público	Controles internos
Responsabilidad de la administración	Conflicto de intereses
Actividades a auditar	

II Normas Generales

Independencia

Competencia

Cuidado debido

Otras normas generales

- Reclutar personal
- Desarrollar y capacitar a su personal
- Preparar manuales y otras guías de auditoría
- Promover habilidades y experiencias
- Revisar la eficiencia y efectividad interna
- Confirmar los procesos que aseguran la calidad integral
- Asegurar la calidad del informe de auditoría
- Asegurar mejoras y evitar la repetición de las deficiencias.

165

III Normas De Ejecución

Planeación

Supervisión y Revisión

Estudio y Evaluación del Control Interno

Evidencia de la Auditoría

Análisis de los Estados Financieros (Declaraciones)

IV Normas para la Preparación de Informes en la Auditoría Gubernamental.**Forma:****Contenido:**

Título

Integridad

Fecha

Temática

Firma

Base Legal

Temática

Cumplimiento con las normas

Oportunidad

c. Normas de Auditoría de General Aceptación (NAGA)

- 28 La Contaduría Pública como profesión ha promulgado las NAGA y son de aplicación obligatoria en las actividades ejecutadas por los profesionales responsables de la función de auditoría. La aceptación incluye a todos los países de América miembros de la Asociación Interamericana de Contabilidad.
- 29 Las NAGA por la profesión de la Contaduría Pública y de aplicación obligatoria en el ejercicio de la auditoría financiera son las siguientes, (el detalle de las normas está disponible en documento independiente):

200 Normas generales:

210 Entrenamiento técnico y capacidad profesional del auditor

220 Independencia.

230 Cuidado y Diligencia Profesionales en el desempeño del trabajo.

300 Normas relativas a la ejecución del trabajo

310 La Planeación adecuada y oportunidad en la supervisión del trabajo.

320 Estudio y evaluación del control interno por el auditor.

330 Evidencia

400 Normas relativas a la información y dictamen

410 Cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).

420 Uniformidad en la aplicación de los PCGA.

430 Revelaciones informativas adecuadas.

440 Expresión de la opinión en el informe del auditor.

- 30 Es clara la relación estrecha que existe entre las normas para el ejercicio profesional de la auditoría de las tres fuentes señaladas. Las diferencias existentes principalmente tienen relación con el objetivo, el ámbito acción y el alcance del trabajo. Para el ejercicio de la auditoría en la administración pública, es obligatoria la aplicación de las normas en el siguiente orden:
- Normas Técnicas de Auditoría emitidas por la Contraloría General;
 - Normas de Auditoría de la INTOSAI; y,
 - Normas de auditoría de general aceptación de la profesión del Contador Público.

214 La política institucional sobre auditoría

- 31 La política de auditoría regula y guía las actividades técnicas y administrativas realizadas por las unidades encargadas de las funciones de fiscalización de la Contraloría General y de las unidades de auditoría interna de las entidades públicas, así como de las firmas privadas contratadas para realizar la auditoría en las entidades públicas. Las siguientes políticas constituyen el fundamento para el ejercicio de la auditoría en la Administración Pública:

a. Eficiencia de la auditoría

- 32 La auditoría profesional será ejecutada de acuerdo con las más elevadas normas técnicas y procedimientos modernos que fomenten la eficiencia en la utilización de los recursos dedicados a la fiscalización.
- 33 La función principal de la Contraloría General y de las unidades de auditoría interna es fiscalizar la utilización de los recursos públicos. Por lo tanto, la administración de los organismos de fiscalización deben constituirse en un ejemplo práctico del manejo eficiente de sus recursos para las entidades, unidades o programas de la Administración Pública.

b. Sistema Integrado de fiscalización

- 34 Las actividades de auditoría ejercidas integralmente garantizan mejores resultados frente a una Administración Pública cada vez más grande y más compleja. La coordinación técnica directa entre los elementos activos del sistema de fiscalización fomenta la eficiente evaluación de las actividades, de acuerdo con los planes y programas establecidos.

c. De lo importante a lo menos relevante

- 35 La estratificación de la Administración Pública para una mejor orientación de los esfuerzos de auditoría es un paso obligatorio en los diferentes niveles de actividad. Al preparar el plan anual de auditoría o al programar una auditoría específica, obligatoriamente debe realizarse un análisis de la significatividad o relevancia de cada uno de los componentes a ser estudiados, en relación con el objetivo de la entidad y de la auditoría.

ch. Enfoque positivo

- 36 Los profesionales encargados de ejecutar la auditoría en las entidades de la Administración Pública deben mantener una actitud positiva y constructiva durante el estudio. La auditoría debe enfatizar en las actividades sustantivas de una entidad, que presenten mayores oportunidades para introducir

mejoras, teniendo en cuenta la significatividad de cada componente considerado en la auditoría.

d. Normatividad técnica

- 37 Para el ejercicio de la auditoría profesional en la Administración Pública se han emitido las Normas Técnicas de Auditoría, las cuales constituyen los principios fundamentales que determinan la naturaleza y amplitud de la información a obtenerse por medio de los procedimientos de auditoría, y son consideradas como las medidas de calidad para ejecutar el trabajo.
- 38 El Manual de Procedimientos de Auditoría contiene la filosofía, la metodología y los procedimientos administrativos y técnicos para el ejercicio de la auditoría, su aplicación es obligatoria en las actividades desarrolladas por la Contraloría General, las unidades de auditoría interna y las firmas privadas contratadas, para realizar la auditoría en las entidades públicas.
- 39 Adicionalmente, de acuerdo con las necesidades prácticas se emitirán guías de auditoría para situaciones específicas o especializadas, relacionadas con las actividades técnicas y administrativas de auditoría para la Contraloría General o para las unidades de auditoría interna de las entidades públicas, dentro del marco establecido por las normas técnicas y el manual de procedimientos de auditoría.

e. Sistematización de la auditoría

- 40 La definición, aplicación y actualización periódica de una metodología de trabajo uniforme, que fomente el entrenamiento y la participación eficiente de los profesionales responsables de ejecutarla, constituye el pilar fundamental para lograr la eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos destinados a las acciones de fiscalización.
- 41 En este documento se define el proceso que de manera obligatoria deben aplicar los elementos activos de la fiscalización, señalados en el párrafo 31 de este capítulo, en el ejercicio de la auditoría a las entidades de la Administración Pública.

f. Grupos multidisciplinarios

- 42 La auditoría puede cubrir el estudio de cualquier operación o actividad (técnica, administrativa o financiera) de una entidad. Por lo tanto, algunas actividades tienen un elevado nivel técnico o especializado que obligan a la participación de profesionales de otras disciplinas diferentes a la del Contador Público.
- 43 Los resultados de las labores del especialista deben presentarse por escrito y se integrarán en el contenido del informe de auditoría. En el caso de informes de especialistas que sean considerados muy extensos y especializados, pueden incluirse como anexos en el mismo informe de auditoría.

g. Participación de las auditorías internas

- 44 Un elemento fundamental en la aplicación del sistema integrado de fiscalización constituyen las unidades de auditoría interna, las cuales deben planificar y programar sus actividades en estrecha coordinación técnica con la Contraloría General, para colaborar e integrar los esfuerzos de auditoría y evitar la duplicación de sus actividades.
- 45 La relación permanente de las unidades de auditoría interna con la entidad examinada, la califican como la más idónea para recopilar, organizar, mantener y actualizar el archivo permanente de auditoría, el cual estará disponible como la fuente principal de información para los auditores de la

Contraloría General o de las firmas privadas contratadas, al iniciar el estudio correspondiente.

h. Evaluación financiera de las operaciones

- 46 Durante el ejercicio de cualquier clase de auditoría se debe considerar el proceso presupuestario y contable como parte integral del estudio, conjuntamente con la información financiera relacionada, sobre una base comparativa de al menos los dos últimos años.
- 47 El análisis de la información financiera debe orientarse a los segmentos importantes, determinando los rubros, programas o actividades que presenten problemas sobre su comportamiento o composición, para programar el análisis detallado en el desarrollo del estudio.

i. Componentes importantes para la auditoría

- 48 El desarrollo de la auditoría de una entidad, unidad administrativa, programa, segmento o actividad de la Administración Pública, incluirá sus componentes más importantes, tomando en cuenta primero las operaciones sustantivas y luego las de carácter adjetivo.
- 49 Las operaciones sustantivas son las que tienen relación directa con la producción de bienes o servicios de los diferentes componentes examinados, y las actividades adjetivas son las que ofrecen apoyo para ejecutar las actividades sustantivas.

215 La auditoría profesional

- 50 La auditoría profesional en la Administración Pública se ejecuta de acuerdo con los requerimientos establecidos en las normas técnicas de auditoría y aplicando las técnicas, métodos y procedimientos contenidos en el manual de procedimientos y en las guías emitidas sobre asuntos específicos o especializados de auditoría.
- 51 Generalmente la auditoría se realiza mediante la aplicación de pruebas selectivas a las actividades sustantivas y adjetivas que cumple la entidad sujeta a estudio o parte de ella. La naturaleza, extensión, oportunidad y aplicación de dichas pruebas depende de las características de la entidad o actividad a ser examinada y es un asunto que siempre está sujeto al criterio profesional del auditor.

a. Ejecutores y orientación de la fiscalización

- 52 Considerando el organismo que la ejecuta, la auditoría se clasifica en interna y externa. La auditoría interna es ejecutada por unidades especializadas de cada entidad pública y la auditoría externa es desarrollada por la Contraloría General y por las firmas privadas contratadas.
- 53 El objetivo de la auditoría interna es evaluar en forma independiente las actividades sustantivas y adjetivas realizadas por la entidad, en procura de mejorar su eficiencia y eficacia, así como determinar el cumplimiento de las disposiciones legales y medir el logro de las metas y objetivos propuestos.
- 54 Las actividades sustantivas de una entidad se relacionan de manera directa con sus objetivos importantes y con el fin primordial de su existencia, ya sea la prestación de servicios o la producción de bienes, de acuerdo con las disposiciones legales y normativas dictadas para el efecto.
- 55 Las actividades adjetivas están constituidas por los servicios de apoyo requeridos para cumplir los fines u objetivos de la entidad y por lo regular se relacionan con la planificación de las actividades, la organización institucional, el sistema de registro e información de las operaciones, los procedimientos de

control aplicados y el manejo o administración de los recursos humanos, materiales, financieros y técnicos.

b. Clases de auditoría

56 La función de auditoría realizada en las entidades de la Administración Pública, se clasifica en las siguientes:

- Auditoría operativa.
- Auditoría financiera.
- Estudios especiales-operativos.
- Estudios especiales-financieros y de cumplimiento legal.
- Estudios especiales-denuncias.

• **Auditoría operativa**

57 La auditoría operativa esta dirigida a evaluar el grado de eficiencia y eficacia alcanzado por la entidad, así como determinar el cumplimiento de las disposiciones legales y medir el logro de las metas y objetivos propuestos.

• **Auditoría financiera**

58 La auditoría financiera está encaminada a dictaminar sobre la razonabilidad o no de la información contenida en los estados financieros, para lo cual se evaluarán los controles internos aplicados y se verificará el cumplimiento de las disposiciones legales pertinentes.

• **Estudios especiales-operativos**

59 Los estudios especiales con orientación operativa están dirigidos al examen de aspectos específicos relacionados con las actividades sustantivas o adjetivas realizadas por una entidad, con el fin de evaluar el grado de eficiencia y eficacia alcanzado, el cumplimiento de las disposiciones legales y medir el logro de las metas y objetivos propuestos.

• **Estudios especiales-financieros**

60 Los estudios especiales con orientación financiera están dirigidos al examen de aspectos específicos relacionados con la información contable y presupuestaria presentada por la entidad, para lo cual se evaluará el control interno aplicado y se verificará el cumplimiento de las disposiciones legales pertinentes.

• **Estudios especiales-denuncias**

61 Los estudios especiales originados en la recepción y calificación de denuncias, están dirigidos al examen exclusivo de los aspectos calificados de la denuncia, para lo cual se evaluarán los procedimientos de control interno aplicados y se verificará el cumplimiento de las disposiciones legales pertinentes.

c. Eficiencia de la auditoría

62 El ejercicio de la auditoría resulta más efectiva cuando el estudio se realiza en el menor tiempo posible después de la ejecución de las actividades por parte de la entidad examinada. El valor de la auditoría disminuye en relación directa con la demora existente, entre la ejecución de las operaciones y la presentación del informe sobre el asunto estudiado.

63 La aplicación de programas que aseguren la calidad de los resultados de auditoría es importante para el funcionamiento del sistema integrado de fiscalización, debiendo aplicarse revisiones internas dirigidas a:

- Confirmar que los procesos establecidos aseguren la calidad integral del servicio.

- Asegurar la calidad del informe de auditoría.
- Fomentar las mejoras y evitar la repetición de las deficiencias.

64 El apoyo e integración de todos los niveles de auditoría, asistentes, auditores, encargados, supervisores, jefes y directores, hacia el continuo mejoramiento y actualización de los procedimientos de trabajo, genera mayores volúmenes de producción y mejora la calidad de los productos de la auditoría.

216 El personal de la Contraloría General

- 65 La auditoría ejecutada por los elementos activos de la fiscalización, dependen en gran medida de la calidad de sus profesionales, por lo tanto, es necesario definir y aplicar un proceso que incluya la selección, reclutamiento y promoción de los profesionales más destacados, la participación en un programa de entrenamiento intenso y la asignación de responsabilidades crecientes, de acuerdo con sus logros y las experiencias acumuladas, para garantizar la calidad de los informes producidos.
- 66 Considerando el amplio ámbito del sistema integrado de fiscalización en la Administración Pública, el personal de auditoría podrá acreditar diversas profesiones o especialidades, en consideración de las actividades sustantivas y de los objetivos primarios de las entidades sujetas al control.
- 67 Los profesionales responsables del ejercicio de la auditoría en la administración pública deben acreditar su afiliación y participación activa en los organismos gremiales respectivos, de acuerdo con su formación profesional.
- 68 La administración de los recursos humanos de auditoría establecerá los requisitos mínimos, tanto para el reclutamiento como para la promoción, los mismos que deberán ser revisados y actualizados de manera permanente.
- 69 Las labores de auditoría son de carácter confidencial, por lo tanto el personal ejecutor mantendrá absoluta reserva en el ejercicio de sus funciones, respecto de terceras personas o entidades. Esta condición es permanente aún después que el auditor haya cesado en su cargo.
- 70 El personal de auditoría en funciones debe abstenerse de realizar declaraciones públicas relacionadas con la ejecución de su trabajo y los resultados obtenidos. En todos los casos, primero debe obtener autorización del nivel superior para hacer declaraciones públicas.
- 71 El ejercicio de la auditoría requiere discreción en la actitud para obtener evidencia importante, de la misma manera el personal encargado del trabajo debe ser prudente al emitir juicios o expresiones que por su naturaleza y contenido podrían lesionar la imagen de la entidad sujeta a estudio y de los funcionarios responsables de su administración. Igual condición debe observarse al referirse a la entidad en la cual laboran.
- 72 El personal encargado de las funciones de auditoría estará sujeto a un programa de entrenamiento que permita desarrollar su capacidad técnica, para ofrecer un servicio eficiente y de elevada calidad profesional.
- 73 Los conocimientos y la especialización de los auditores por sectores, entidades o actividades de la Administración Pública fomenta la eficiencia y la efectividad en el ejercicio de la auditoría. Esta condición positiva para administrar los recursos de auditoría es importante al preparar la planificación institucional de la auditoría.
- 74 Mantener disponible un inventario de los recursos humanos y técnicos para programar y promover la capacitación y entrenamiento, facilita la planificación y dirección efectiva de la auditoría en el mediano y largo plazo.

- 75 La planificación y aplicación de programas de rotación del personal de auditoría, de acuerdo con los sectores, entidades o actividades de los diferentes ámbitos de control, constituye una práctica que promueve el interés y la proyección del personal hacia un mayor conocimiento. Los programas periódicos de rotación se aconseja realizarlos cada tres años con una parte del personal de cada una de las unidades de auditoría.

217 Calificación de los estudios de auditoría

- 76 Tanto las auditorías programadas como los estudios solicitados mediante la presentación de denuncias, requieren un proceso de calificación, en el primer caso para incluirlos en la planificación institucional a mediano y a corto plazo y en el segundo caso para de considerarlos importantes incluirlos como parte de los estudios imprevistos del plan de auditoría a corto plazo.

a. Definiciones básicas

- 77 Todos los exámenes de auditoría para ser incluidos como un estudio **IMPREVISTO** del plan anual de auditoría, deben cumplir el proceso técnico de clasificación, análisis y calificación, de manera obligatoria.
- 78 El proceso de clasificación, análisis y calificación de las solicitudes de estudios y denuncias presentadas formalmente en la Contraloría General, incluirá el estudio técnico y jurídico de las condiciones existentes para ejecutarlo, considerando la importancia del hecho, su incidencia en las operaciones de la entidad, la disponibilidad de información que permita su verificación y la posibilidad de incluirlo como parte de una auditoría de mayor alcance y otros aspectos que se consideren de interés para la administración superior de la Contraloría o unidad de auditoría interna.

b. Proceso de calificación

- 79 La calificación de las solicitudes de estudios como parte de los imprevistos del plan anual de auditoría, requiere:

- Cumplir con los siguientes requisitos formales:
 - Presentación por escrito
 - Identidad del denunciante
 - Dirección del solicitante y número del teléfono.(de ser posible)
 - Indicación de las fuentes de información conocidas.
 - Documentación del hecho denunciado de ser pertinente
 - Interés colectivo de la denuncia.
 - Mantener en reserva la identidad del denunciante.

Aplicar el proceso técnico para calificar los estudios a ejecutar y el trámite a seguir por las solicitudes que no ameriten el inicio de un estudio especial-denuncias.

Documentarse las indagaciones y verificaciones realizadas en un expediente de papeles de trabajo, que se constituya en el respaldo para la decisión tomada por los niveles superiores.

c. Proceso administrativo para calificar las denuncias

El proceso administrativo a seguir por las solicitudes de estudios en el caso de las denuncias ingresadas formalmente a la Contraloría General, incluye los siguientes pasos:

MS

- Receptar la solicitud o denuncia y registrar su ingreso.
- Revisar el cumplimiento de los requerimientos mínimos establecidos.
- Aplicar los pasos para ejecutar la revisión preliminar (RP), fase 2 del proceso de la auditoría definido por la Contraloría:
 - Estudio inicial;
 - Comprensión de las actividades;
 - Documentación de la Revisión Preliminar; y,
 - Resultados obtenidos, incluye el reporte sobre las condiciones existentes y las alternativas de ejecución determinadas.
- Preparar un reporte para conocimiento y decisión del Contralor General, listando en orden de prioridades las alternativas de trámite que se sugiere para la solicitud, bien sea para iniciar un estudio especial de auditoría, caso en el cual se incluirán los criterios de ejecución del mismo, o para emitir un pronunciamiento sobre el hecho denunciado o estudio solicitado (incluye el proyecto del pronunciamiento).
- Decidir (Contralor General) la orientación que seguirá la solicitud, sea para incluirlo como un estudio imprevisto en el plan anual de auditoría o para emitir el pronunciamiento.
- Actualizar el plan anual de auditoría incluyendo los criterios de ejecución determinados en la autorización del Contralor General.
- Reportar cada trimestre el avance logrado en la ejecución del plan anual de auditoría, incluyendo los **IMPREVISTOS** autorizados por la dirección superior.

220 Planificación Institucional de la Auditoría

- 01 La planificación institucional de la auditoría incluye las necesidades prioritarias de todos los niveles del gobierno, la misma que sobre una base cíclica posilite ejecutar la auditoría en todas las entidades importantes o estratégicas que conforman el ámbito de cada unidad operativa de auditoría.
- 02 La planificación de la auditoría integra las actividades exigidas por las disposiciones legales que establecen un plazo para concluir las. El resto de estudios se programan considerando un orden de prioridades de acuerdo con las políticas de planificación dictadas por el Contralor General.

221 Políticas de planificación

- 03 Corresponde al Contralor o al Subcontralor emitir, reformar o actualizar las políticas de planificación de auditoría, las mismas que serán revisadas periódicamente, de preferencia antes de iniciar el proceso de planificación.
- 04 Las políticas incluirán criterios gerenciales y técnicos que permitan sistematizar, estandarizar y agilizar el proceso de planificación global de la auditoría.
- 05 Las políticas generales para planificar la auditoría son las siguientes:
- La planificación de la auditoría es flexible y por lo tanto se actualizará periódicamente.
 - El Contralor o el Subcontralor tienen la autoridad para aprobar los planes a corto y mediano plazo, así como sus actualizaciones.
 - Los estudios imprevistos realizados por solicitudes o denuncias, en todos los casos serán autorizados por el Contralor o el Subcontralor.
 - Los contralores generales determinarán un porcentaje de los recursos humanos efectivos de auditoría para realizar los estudios imprevistos, el mismo que será considerado al preparar la planificación anual.
 - Cada unidad operativa de auditoría debe preparar su planificación a mediano plazo (cuatro años), la misma que le servirá como el marco de referencia para preparar el plan anual.
 - Para cada año se debe preparar el plan consolidado de las actividades de auditoría a ser ejecutadas por la Contraloría General.
 - El plan anual en ejecución será evaluado por la propia unidad operativa cada semestre y los resultados comunicados a los contralores.
 - Las unidades operativas de auditoría informarán a los contralores, cuando menos cada trimestre, sobre el avance logrado en la ejecución del plan y de los estudios imprevistos autorizados.
 - La responsabilidad de planificar las actividades de auditoría e informar sobre los resultados logrados corresponde a la jefatura de las unidades operativas de fiscalización.

222 Coordinación técnica con las unidades de auditoría interna

- 06 La relación técnica estrecha entre los elementos activos de la auditoría en el sector público, constituye una actividad prioritaria que permite la adecuada utilización de los recursos disponibles, evita la duplicación de funciones y

esfuerzos, delimita los ámbitos de control y promueve la especialización de los auditores.

07

Principalmente en la planificación de la auditoría se requiere una estrecha coordinación técnica que promueva la eficiencia y sistematice las acciones de las unidades de auditoría interna de las entidades públicas y de la externa realizada por la Contraloría General en la Administración Pública, de acuerdo con las siguientes directivas:

- a. Compete exclusivamente a las auditorías internas mantener el archivo permanente de cada entidad y de los organismos adscritos sujetos a su fiscalización.
- b. Los auditores de la Contraloría y de la propia auditoría interna revisarán dicho archivo como la principal fuente de información, al iniciar la ejecución de los estudios autorizados.
- c. La planificación de las actividades a corto y mediano plazos de las unidades de auditoría interna de las entidades públicas, se realizará en estrecha coordinación técnica con las unidades operativas de la Contraloría General, conforme las respectivas directivas emitidas.
- d. El ámbito de fiscalización de la auditoría interna y de la auditoría externa ejecutada por la Contraloría General será definida claramente al preparar el plan de auditoría a mediano plazo.
- e. Las unidades de auditoría interna informarán a la Contraloría General, cada seis meses, sobre el cumplimiento de la planificación anual de la auditoría, incluyendo los estudios programados y los imprevistos, determinando su estado de ejecución.
- f. La Contraloría General, cuando inicie un estudio en las instituciones que disponen de una unidad de auditoría interna, evaluará la calidad del trabajo ejecutado por dicha unidad, de conformidad con los lineamientos establecidos en este manual y otros normativos técnicos y legales.

223 Planificación a mediano plazo

08

La planificación a mediano plazo de la auditoría, incluirá un período de cuatro años, en que se programe el estudio de todas las instituciones importantes y estratégicas de la Administración Pública. Las auditorías internas planificarán a mediano plazo de acuerdo con su ámbito de control.

09

Para la planificación a mediano plazo debe utilizar la política de "lo más importante a lo menos relevante" que exige dirigir las acciones de auditoría hacia las instituciones y actividades relevantes de la Administración Pública, que contribuyen mayormente a la prestación de servicios a la comunidad, incluyendo los aspectos tanto cualitativos y como cuantitativos.

10

El objetivo más importante de la planificación a mediano plazo es la integración de las actividades de fiscalización proyectadas, mediante la preparación de planes globales de auditoría interna y de auditoría externa, que faciliten la consolidación de los resultados en el nivel institucional y/o sectorial.

11

Las directivas para planificar a mediano plazo serán emitidas periódicamente por los contralores y con la suficiente antelación, para la preparación del documento formal sobre la planificación.

- 12 La planificación a mediano plazo será actualizada una vez al año, cuando se prepara el plan anual de auditoría, el cual constituye el plan operativo de cada unidad de auditoría, y esta sujeto a los objetivos y orientación del plan a mediano plazo.
- 13 Al finalizar el año calendario debe prepararse un informe de evaluación del avance logrado en la aplicación del plan a mediano plazo, sobre una base comparativa y de manera acumulativa para conocimiento de los contralores.
- 14 La planificación a mediano plazo incluirá la siguiente información básica para proyectar las actividades de auditoría y para constituirse en la guía al preparar el plan anual (operativo) de auditoría:
- a. Breve exposición de motivos que fundamente su contenido y orientación
 - b. Políticas definidas por los contralores para la planificación, debidamente referenciadas a los documentos que fundamenten la información.
 - c. Selección de las instituciones o sectores importantes tomados como base para la planificación, considerando los recursos humanos efectivamente disponibles en las unidades de auditoría interna, para aplicar la fiscalización en forma integrada.
 - d. Detalle de los objetivos a lograr, clasificados por instituciones o sectores de la administración pública en que se ejecutará la auditoría, tanto por la Contraloría General como por las unidades de auditoría interna.
 - e. Estimación del posible alcance del estudio programado, de acuerdo con la clase de auditoría a realizar.
 - f. Estimación de los recursos humanos a ser utilizados en la ejecución de cada auditoría planificada, identificando el número de días hombre efectivos para completar las acciones planificadas.
 - g. Cálculo estimado de los días realmente disponibles del personal de auditoría, para cumplir con el plan de mediano plazo.
 - h. Cronograma de actividades a ejecutar detallando:
 - El sector o la entidad pública en que se ejecutarán los estudios de auditoría.
 - El nombre o título asignado al estudio por realizar.
 - Los días hombre estimados para ejecutar el trabajo, incluido el tiempo para la supervisión de manera independiente.
 - La estimación de los recursos financieros que serán controlados o fiscalizados, mediante la ejecución del estudio.
 - El período en el que se prevé ejecutar el estudio, considerando el tiempo disponible y las condiciones favorables para ejecutarlo, por ejemplo a disponibilidad de información.
 - La política definida para utilizar los recursos al relizar los estudios imprevistos calificados por los contralores.

224 Planificación anual (plan operativo)

- 15 El plan operativo de auditoría constituye un segmento o una parte del plan de auditoría a mediano plazo, y se lo prepara con el propósito de disponer de una herramienta que oriente al nivel directivo sobre las actividades prioritarias

- de auditoría en el corto plazo, sin perder de vista los objetivos globales de la planificación a mediano plazo.
- 16 La preparación y la ejecución del plan operativo aprobado es una de las responsabilidades del nivel directivo de la unidad operativa que tenga autoridad para decidir sobre su ejecución, al emitir las asignaciones de trabajo o al suscribir los informes de auditoría.
- 17 El plan anual será actualizado en una sola ocasión, luego de realizar la evaluación semestral al interior de la unidad de auditoría respectiva, la que deberá ser aprobada por el Contralor o Subcontralor.
- 18 Es obligación de los jefes de las unidades operativas de auditoría preparar un reporte gerencial para conocimiento de los contralores, al concluir cada trimestre, en el cual se indicará el avance logrado en la ejecución del plan y las dificultades existentes para su cumplimiento.
- 19 Cada unidad operativa de auditoría realizará una autoevaluación de las actividades planificadas en forma semestral y preparará un informe resumido para conocimiento del nivel superior. Dicho informe servirá para documentar las necesidades de actualización del plan anual de auditoría en ejecución.
- 20 El contenido mínimo del plan operativo de auditoría es el siguiente:
- a. Breve exposición de los motivos que determinaron la orientación, contenido y alcance del plan anual, considerando el enfoque de la planificación a mediano plazo.
 - b. Resumen de las políticas de planificación utilizadas en la preparación del plan operativo.
 - c. La estimación y cálculo de los recursos humanos efectivos disponibles para ejecutar los estudios de auditoría, disminuyendo los días por festividades, vacaciones, capacitación, incapacidad y otros, por cada unidad operativa.
 - d. La identificación de los estudios de auditoría a realizar durante el año al que corresponde el plan, con los siguientes elementos:
 - El sector o la institución de la Administración Pública en que se realizará el estudio.
 - El nombre o título utilizado para reconocer el estudio de auditoría a realizar.
 - El objetivo general señalado por el nivel directivo de la unidad operativa responsable de ejecutar el estudio.
 - El alcance proyectado, de acuerdo con la clase de estudio a efectuar.
 - Los recursos humanos que se estima serán utilizados en la ejecución del estudio, determinados en días hombre requeridos e incluyendo de manera independiente los asignados para la supervisión técnica del equipo.
 - Los recursos técnicos especializados estimados como necesarios para ejecutar las auditorías programadas, de acuerdo con el sector o entidad y el objetivo del estudio, en días hombre y sólo cuando exista una seguridad razonable de su requerimiento.
 - Estimación de los recursos financieros que serán estudiados al ejecutar la auditoría, tales como movilización, viáticos, transporte y otros.

e. El cronograma de actividades que incluya los estudios programados y detallados en el literal anterior, señalando el nombre de la institución, los recursos humanos estimados en días hombre para su ejecución, el monto previsto de los recursos a examinar y el período más propicio en que se espera ejecutar la auditoría, dentro del año al que corresponde el plan.

f. Al final del cronograma como un estudio a realizar se incluirá el título IMPREVISTOS, señalando la asignación global de los recursos humanos efectivos, calculados en días laborables, que corresponda al porcentaje establecido por el Contralor General para atender las solicitudes de estudios por denuncias, bajo el cual se irán registrando los estudios autorizados, detallando la fecha, referencia al documento de autorización y los criterios detallados en el literal anterior.

- 21 Los estudios de auditoría autorizados por los contralores con cargo a imprevistos, irán completando el plan operativo de acuerdo con la autorización y las estimaciones realizadas. Los reportes trimestrales de avance incluirán este elemento indicando el saldo existente en días hombre que esté por utilizarse o el exceso utilizado.
- 22 El esquema indicado para el plan operativo es el mínimo y es obligatorio para todas las unidades de auditoría de la Contraloría General y para las unidades de auditoría interna de las entidades de la Administración Pública.

225 Desarrollo estratégico de la auditoría

- 23 Corresponde a los contralores definir la estrategia a seguir en la aplicación de la fiscalización de la Administración Pública, la cual incluye la auditoría realizada por la Contraloría y por las unidades de auditoría interna de las entidades públicas.
- 24 La orientación de la auditoría esta definida en las políticas emitidas por los contralores, tanto para la planificación como para la ejecución del trabajo.

226 Rotación del énfasis en la auditoría

- 25 La auditoría ejecutada por las auditorías internas de las instituciones de la Administración Pública y por la Contraloría General de la República, debe considerar una variación periódica de las actividades fiscalizadas, enfatizando en las operaciones importantes, que permitan luego de varios estudios disponer de una opinión global respecto al sector o a la entidad auditada, en su conjunto.
- 26 La rotación en el énfasis de la auditoría inicialmente requiere el conocimiento general de los sectores y de las entidades de la Administración Pública a ser considerados como los elementos prioritarios de la fiscalización.

227 Uso de especialistas en la planificación

- 27 La participación de especialistas en la planificación de la auditoría es excepcional, sin embargo debe preverse esta posibilidad de acuerdo con los objetivos de la auditoría y con los sectores identificados para el estudio.
- 28 La participación de un especialista en la planificación institucional, esta supeditada fundamentalmente a la orientación técnica que se pretenda dar al estudio.

29

La participación del especialista debe estar complementada con la integración de profesionales en el área de auditoría para orientarlo en la filosofía, el proceso y la necesidad de documentar las actividades de auditoría que realiza la Contraloría General y las unidades de auditoría interna de las entidades públicas.

182

230 Organización de la Función de Auditoría

- 01 El cumplimiento de los objetivos del sistema integrado de fiscalización de manera eficiente, eficaz y económica es factible, en mayor grado, si las actividades institucionales han sido planificadas y organizadas apropiadamente. Por consiguiente, las unidades activas de la fiscalización deben considerar que la organización es uno de los medios idóneos que coadyuvan en el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

231 Organización de las unidades de auditoría

- 02 La unidad de auditoría se organizará con base en los siguientes factores y analizando la importancia de los mismos:
- El ámbito de fiscalización asignado para el control,
 - La complejidad tecnológica de las actividades sujetas a su revisión,
 - La diversidad de las operaciones ejecutadas por las instituciones o unidades sujetas a los estudios de auditoría,
 - La dispersión geográfica de las actividades ejecutadas por las entidades auditadas,
 - El volumen y número de operaciones desarrolladas por las entidades sujetas a la auditoría,
 - El número de personal encargado de las actividades sustantivas y adjetivas de las instituciones o unidades incluidas en el ámbito de fiscalización.
- 03 A nivel institucional las unidades activas de auditoría estarán integradas u organizadas de acuerdo con el ámbito de fiscalización asignado en la normativa de creación.
- 04 Cada unidad activa de auditoría mantendrá actualizada la lista de las entidades, organismos o unidades administrativas sujetas a su ámbito de auditoría, incluyendo los datos importantes relacionados con las actividades desarrolladas por el elemento pasivo de la auditoría, principalmente los siguientes:
- Nombre completo y sus siglas de identificación, cuando sea aplicable,
 - Ubicación de las principales oficinas, incluyendo la dirección y número de teléfono,
 - Nombre del titular en funciones, del auditor interno y del director administrativo y financiero,
 - Monto de los recursos financieros manejados a través del presupuesto,
 - Número de personal utilizado en las actividades y su ubicación a nivel central y regional.
 - Principales actividades sustantivas que son de su responsabilidad,
 - Fecha de la última auditoría y áreas incluidas en el estudio.
- 05 Las unidades activas de auditoría estarán integradas por un nivel directivo y por un nivel operativo. El nivel directivo (directores y jefes) tiene responsabilidad principalmente por la administración de los recursos y por la

dirección del personal. El nivel operativo (supervisores, encargados, técnicos, asistentes y administrativos) tiene la responsabilidad principal sobre las actividades técnicas relacionadas con la auditoría, promoviendo el apropiado uso de los recursos humanos, materiales y tecnológicos, promoviendo e incentivando la participación activa del personal para la ejecución eficiente de la auditoría.

- 06 Las unidades de auditoría deben disponer del personal técnico de todos los niveles operativos y en una relación apropiada que permita la integración en equipos de trabajo para ejecutar estudios específicos. Los equipos laboran como una unidad administrativa responsable de ejecutar el proyecto asignado, la conclusión de la auditoría de acuerdo con los estándares establecidos.

232 Organización de los equipos de auditoría

- 07 Para cumplir los objetivos del estudio con eficiencia es necesario que la auditoría esté adecuadamente planificada y organizada. Por consiguiente, durante su planificación se determinará quién realiza el trabajo y cuándo será ejecutado, además de establecer los controles para asegurar que sea finalizado según lo planificado.
- 08 La organización del equipo depende de varios factores, entre los que esta la flexibilidad de la programación de los procedimientos de auditoría, la experiencia del personal de supervisión y el grado de coordinación con los auditores internos. El objetivo es asegurar que la auditoría esté provista del personal apropiado y que sea debidamente controlada para que las acciones correctivas puedan identificarse y ejecutarse de inmediato.
- 09 Algunos pasos que deben tomarse en cuenta para la organización de un trabajo de auditoría son:
- Acordar los plazos requeridos para finalizar las principales fases del trabajo y para emitir los informes.
 - Establecer el apoyo que proporcionará el personal de la entidad y el momento en que podrá ser suministrado, además de la coordinación con los auditores internos.
 - Confirmar la disponibilidad de la información y hechos críticos como el cierre de operaciones, preparación de memorias, recuentos físicos y otras actividades.
 - Estimar el tiempo requerido para realizar, revisar y completar la auditoría, y definir el nivel de experiencia del personal.
 - Determinar el orden de aplicación de los procedimientos de auditoría y la fecha estimada de su conclusión.
 - Establecer la forma de controlar el avance del trabajo.
- 10 Para cada estudio de auditoría se conformará un equipo de trabajo, de acuerdo con la complejidad, magnitud y volumen de las actividades a ser examinadas y las condiciones establecidas en la norma técnica de auditoría 201 Entrenamiento técnico y capacitación profesional. La organización del grupo crea una unidad operativa, que estará dirigida por un auditor encargado y será supervisada técnica y administrativamente por un auditor con mayor experiencia. También se deberá considerar en la organización del grupo lo siguiente:
- La continuidad del personal.

- Las políticas y prácticas de rotación del personal
 - Los conflictos con la la norma técnica de auditoría, referente a la independencia.
 - Hacer lo posible para buscar un equilibrio en la carga de trabajo del personal.
- 11 La continuidad de los miembros del equipo de trabajo es importante. La familiaridad adquirida con la entidad por el supervisor y encargado, reduce el riesgo de dejar pasar o malinterpretar temas importantes. También dicha continuidad disminuye el tiempo requerido por los últimos miembros integrados al trabajo en el proceso de familiarización, reduciendo los costos y promoviendo el cumplimiento de los plazos de la auditoría.
- 12 La continuidad tampoco debe ser exagerada. En lo concerniente a la calidad de la auditoría, es importante el aporte periódico de nuevas ideas y puntos de vista. Se debe tratar de cumplir dos objetivos básicos en cuanto a los requerimientos de personal:
- Evitar el cambio de supervisor y encargado de la auditoría.
 - Asignar en la posición de supervisión a auditores que previamente hayan tenido experiencia con la entidad, de preferencia en el mismo nivel o en el inmediato inferior.
- 13 La programación de los procedimientos debe ser coherente con el objetivo de la auditoría. En las auditorías iniciales es preciso realizar el trabajo en las áreas de alto riesgo lo antes posible, para disponer de una seguridad respecto a la identificación de los problemas y que éstos sean resueltos oportunamente.
- 14 Los estimados de tiempo para cada auditoría deben confirmarse durante la planificación y señalarlo para cada persona o por lo menos para cada componente de la auditoría, así como prever el tiempo para la supervisión y la solución de los puntos de revisión. Las estimaciones de tiempo deben ser realistas y manejadas por el encargado de la auditoría con el detalle de las fechas planificadas para su terminación.
- 15 Resulta útil incluir las estimaciones de tiempo por separado para funciones administrativas, como las siguientes:
- Reuniones preliminares de planificación.
 - Preparación de instrucciones.
 - Supervisión y revisión.
 - Análisis e informe del tiempo utilizado.
- 16 Los equipos de auditoría incluirán el personal necesario de acuerdo con las condiciones del estudio a realizar. Sin embargo, se considera que el equipo modelo es el conformado por cuatro profesionales, el encargado y tres asistentes (incluye los técnicos o especialistas requeridos).
- 17 La supervisión técnica y administrativa siempre se realizará a tiempo parcial, (1/2, 1/3, 1/4, 1/5 o 1/6 del tiempo total), lo aconsejable para supervisar el equipo modelo, definido anteriormente, es trabajar entre el 1/3 y 1/4 del tiempo disponible para supervisión. Las alternativas adicionales están presentadas para el caso de equipos con un número mayor o menor de auditores, respectivamente.
- 18 Una de las responsabilidades del supervisor es la coordinación de las actividades y la entrega de la información producida entre los equipos de

- auditoría bajo su orientación y el nivel directivo de la unidad de auditoría respectiva, en los dos sentidos.
- 19 Dependiendo del trabajo a realizar los equipos pueden ser más grandes o más pequeños que el modelo señalado. En esos casos, las funciones del encargado varían de manera importante. Si es un grupo de seis personas estará dedicado sólo a orientar y revisar el trabajo, antes que a desarrollar una parte de él, pero si el grupo es similar o más pequeño que el modelo, el encargado deberá desarrollar cuando menos un componente importante del estudio.
- 20 Las funciones del supervisor, principalmente en cuanto al tiempo de dedicación, también variarán. Si los equipos son grandes posiblemente debe dedicar el 1/3 o 1/2 de su tiempo, y si por el contrario el equipo es pequeño la dedicación podrá ser de 1/5 o 1/6 del tiempo disponible.
- 21 La organización e integración del equipo de auditoría es uno de los factores importantes para el éxito del trabajo, decisión en la cual debe participar el encargado y el supervisor para exponer sus criterios sobre el particular, pues ellos serán los responsables del desarrollo y cumplimiento de los estándares establecidos para la auditoría por el nivel directivo.
- 22 La inclusión de varios niveles de auditores en la conformación del equipo permitirá el mejor manejo y distribución del trabajo. Además, el nivel de experiencia y conocimientos sobre la entidad o actividad en la que se va a trabajar es un factor relevante que debe tomarse en cuenta.
- 23 En lo posible debe evitarse la integración de equipos de auditores conformados por un sólo profesional, pues la colaboración o participación conjunta hace que el trabajo presente condiciones que promueven una mayor calidad y facilita la transferencia de experiencias entre sus miembros.

233 Responsabilidades de los miembros del equipo

- 24 Una apropiada comunicación entre los miembros del equipo de auditoría contribuye para el éxito del trabajo. La discusión franca entre los miembros del equipo durante la planificación mejora la comprensión del enfoque de la auditoría, lo que contribuye a realizar una auditoría más eficiente y efectiva.
- 25 El desarrollo de un estudio específico requiere la participación de varios niveles operativos de auditoría en funciones de supervisores, encargados, técnicos o asistentes. En el nivel profesional existen varias categorías, sin embargo, para la ejecución de un estudio sus funciones y responsabilidades son las que se definen a continuación.
- a. Funciones de responsabilidad compartida entre el supervisor y el encargado.**
- 26 El ejercicio de la auditoría profesional requiere la participación activa de la supervisión técnica en la ejecución del trabajo, función que se integra en varias ocasiones con las responsabilidades del encargado del estudio. Esta superposición de responsabilidades obliga a la definición de los deberes de responsabilidad compartida.
- 27 A continuación se detallan los principales deberes de responsabilidad compartida a ser cumplidos conjuntamente por el supervisor y el encargado de la auditoría:
- Desarrollar la Revisión Preliminar (RP) de la auditoría.
 - Preparar la planificación detallada y la programación específica de los procedimientos de auditoría a ser aplicados durante el estudio.

- Determinar las muestras de auditoría a ser examinadas para ejecutar el trabajo.
- Preparar la estructura del informe de auditoría, antes de iniciar la redacción.
- Participar en la presentación de los resultados de la auditoría a la Administración de la entidad estudiada.

b. Funciones del supervisor de auditoría.

28

El supervisor de auditoría cumple una importante función de coordinación permanente entre los equipos de auditoría supervisados y la respectiva jefatura de auditoría. Su experiencia y los conocimientos aplicados en la orientación de los equipos aseguran una garantía de calidad razonable para el trabajo. Sus funciones principales son:

Desarrollar conjuntamente con el encargado del equipo de auditoría las funciones de responsabilidad compartida.

Supervisar periódica y continuamente las actividades del equipo de auditoría, de acuerdo con la fase del estudio que se esté realizando, para orientar los procedimientos, evaluar el avance del estudio, resolver las consultas realizadas, revisar los productos intermedios y finales del trabajo, informar al nivel directivo sobre los asuntos importantes del estudio y otros de carácter administrativo.

- Estudiar y decidir sobre las condiciones que se presentan en la ejecución del estudio, como la falta de información o su desactualización, la ampliación o reducción de los procedimientos de auditoría y su alcance, asuntos delicados para discutir con la Administración y en casos muy relevantes someterlos a consideración del nivel directivo.
- Documentar la supervisión aplicada de manera independiente por cada equipo de auditoría, mediante la preparación de un expediente de papeles de trabajo con referencia a las instrucciones impartidas y las incluidas en los papeles de trabajo preparados, estas últimas serán desarrolladas, firmadas y fechadas con bolígrafo verde.
- Participar en las reuniones programadas con los funcionarios de la Administración en las cuales se presenten los resultados parciales del estudio o se discuta sobre operaciones problemáticas.
- Mantener informado al nivel directivo de la unidad de auditoría los aspectos significativos que los considere apropiados. Sólo en condiciones especiales se informará por escrito.
- Revisar el borrador del informe de auditoría para la presentación de los resultados a los funcionarios de la entidad auditada.
- Preparar el informe técnico sobre la supervisión aplicada, que incluya, entre otros, los siguientes elementos:
 - Aspectos técnicos de la auditoría ejecutada.
 - Asuntos administrativos de la auditoría.
 - Calificación individual de los miembros del equipo.
 - Estudios sugeridos para el futuro
 - Conclusiones.
 - Recomendaciones.

- Supervisión final del informe y papeles de trabajo, para entregarlos al nivel directivo para la revisión, aprobación, impresión y envío a la entidad auditada.

c. Funciones del encargado del trabajo.

29 El encargado de la auditoría es el profesional responsable de administrar y dirigir a los miembros del grupo, además de cumplir con los criterios y estándares establecidos para el trabajo por el nivel directivo y luego desarrollados en la planificación detallada, conjuntamente con el supervisor.

30 Las principales funciones del encargado de la auditoría se detallan a continuación:

- Ejecutar de manera conjunta con el supervisor las funciones de responsabilidad compartida, antes señaladas.
- Dirigir el equipo de auditoría, de acuerdo con los criterios establecidos por el nivel directivo, además, aplicar la planificación detallada, la programación específica, las muestras seleccionadas y la estructura definida para el informe, considerando que son los principales estándares del estudio.
- Incentivar la participación activa de los miembros del equipo para el cumplimiento de los objetivos de auditoría, constituyéndose en el ejemplo para el trabajo desarrollado.
- Registrar y controlar la asignación y utilización de los recursos de auditoría, de manera individual por cada miembro del equipo, con referencia a la fecha de integración, días programados, días efectivos y días dedicados a otras actividades. Lo anterior para evaluar el avance del trabajo asignado durante su ejecución.
- Organizar el índice y contenido de los papeles de trabajo para documentar los procedimientos de auditoría aplicados y los resultados obtenidos, tomando en cuenta dichos papeles constituyen la fuente primaria de información para estructurar y redactar los informes de auditoría.
- Distribuir el trabajo entre los técnicos y asistentes del equipo de auditoría por componentes y revisar la aplicación de los programas específicos para el cumplimiento de los objetivos de auditoría.
- Desarrollar uno de los componentes importantes de la auditoría, de acuerdo con la asignación acordada conjuntamente con el supervisor.
- Comunicar de manera oportuna a la Administración de la entidad auditada los resultados parciales obtenidos, previa la revisión y aprobación del supervisor.
- Asegurar que todos los hallazgos y conclusiones de auditoría se encuentren debidamente sustentados en evidencias reales y que estos hayan sido comunicados a los funcionarios responsables de las actividades relacionadas.
- Organizar el informe de acuerdo con la estructura acordada con el supervisor, revisar el contenido de los capítulos preparados por el personal técnico y asistente, para una vez completo someterlo a la revisión del supervisor.
- Preparar y tramitar la convocatoria a la Administración de la entidad para la reunión en que se presentarán los resultados finales del estudio, exponer los resultados, documentar su ejecución y registrar las fuentes adicionales de datos a que se hagan referencia.

- Completar el informe final de auditoría con base en las opiniones vertidas y la documentación presentada, para conjuntamente con los papeles de trabajo entregar al supervisor para la revisión final.

d. Funciones del personal técnico y asistente.

- 31 Los profesionales integrantes de los equipos de auditoría en calidad de técnicos o asistentes son los responsables de aplicar los programas específicos de auditoría a uno o varios componentes del estudio en ejecución, hasta la redacción de la parte respectiva del informe de auditoría y la documentación del trabajo.
- 32 Los técnicos y asistentes trabajan bajo la supervisión directa del encargado del estudio y sus principales funciones son las siguientes:
- Aplicar los programas específicos de auditoría, de acuerdo con la estructura, índice y referencias de los papeles de trabajo.
 - Documentar la aplicación de los procedimientos de auditoría utilizando la estructura y orden definido para los papeles de trabajo.
 - Cumplir los estándares establecidos para su trabajo y de encontrar dificultades, comunicarlas de inmediato al encargado del trabajo.
 - Mantener ordenados y completos sus papeles de trabajo llegando siempre a conclusiones sobre las actividades evaluadas, las mismas que deben ser firmadas y fechadas de manera obligatoria. Estos papeles de trabajo serán revisados por el encargado del estudio y eventualmente por el supervisor.
 - Sugerir procedimientos alternativos o adicionales para promover la eficiencia en las actividades de auditoría realizadas.
 - Establecer los hallazgos de auditoría, desarrollar sus principales atributos y analizarlos con el encargado de la auditoría.
 - Preparar el informe sobre cada componente desarrollado, guiándose en la estructura preestablecida para el informe final.
 - Colaborar continuamente para fomentar el logro de los objetivos incluidos en la planificación detallada y contribuir para proyectar una imagen positiva de la auditoría y la institución.
 - Estructurar el expediente de papeles de trabajo de acuerdo con el índice establecido al inicio, referenciándolo a los resultados contenidos en el informe de auditoría y entregarlo al encargado para la integración completa de los resultados.

e. Funciones del personal administrativo.

- 33 Las actividades ejecutadas por el personal administrativo son importantes para la oportuna presentación de los resultados a la entidad auditada. Además el registro y control global de las actividades planificadas y ejercidas es un elemento importante para la acertada dirección del personal y la administración eficiente de los recursos disponibles.
- 34 Las principales actividades del nivel de apoyo de la auditoría, son las siguientes:
- Mantener un registro individual por cada estudio planificado institucionalmente, incluyendo al menos los siguientes datos: personal asignado, cargos que desempeñan y tiempo individual estimado para concluir el estudio de cada componente.

- Mantener actualizado el registro de acuerdo con los reportes periódicos que presentará el supervisor de cada equipo.
- Preparar los informes finales y las notas de remisión a los principales funcionarios de la entidad examinada.
- Manejar el archivo de papeles de trabajo que sustenta las labores de auditoría y documenta el informe producido.

234 Labores en las instituciones estudiadas

- 35 Todos los miembros del equipo de trabajo, especialmente el supervisor, deben visitar a los funcionarios de la entidad en todas las oportunidades que ello sea posible. Esto permite conocer mejor a los funcionarios encargados de la administración, ampliar el conocimiento sobre las operaciones e identificar las oportunidades de obtener información adicional.
- 36 Todo el trabajo de auditoría debe ser completado en las oficinas de la entidad, inclusive el informe de auditoría. Esto facilita la solución de temas controvertidos y proporciona a la entidad una clara comprensión del avance del trabajo y del tiempo utilizado.
- 37 En lo posible, el trabajo de auditoría debe ser realizado directamente en las áreas operativas de la entidad, donde se realizan las actividades, se procesan las operaciones y se elaboran los documentos de soporte. De esta manera se mejora la comprensión de los sistemas utilizados por la entidad en la práctica y se demuestra el interés en sus actividades diarias.
- 38 Todos los miembros del equipo de auditoría tienen la responsabilidad de estar atentos a las posibilidades de reducir la utilización del tiempo estimado. Como principio general, el trabajo debe ser asignado al personal más experimentado posible. De manera similar, se deberá emplear el personal de la entidad en todas las oportunidades que no requieran habilidades profesionales de auditoría.
- 39 Algunas ideas específicas para reducir la utilización del tiempo disponible de auditoría, se incluyen a continuación:
- **Generales:**
 - Diseñar programas de auditoría a la medida, que incluyan sólo los procedimientos necesarios.
 - Coordinar el trabajo con la entidad para evitar pérdidas de tiempo, mientras se espera que la información sea preparada.
 - Organizar el orden de aplicación de los pasos del programa para evitar interrupciones en el trabajo.
 - Utilizar herramientas de auditoría por computación, cuando sea posible.
 - No repetir la preparación de correspondencia, al incluir cambios y correcciones menores.
 - Completar de inmediato los informes y memorandos finales para la entidad o para los papeles de trabajo, no dejarlo para la siguiente jornada.
 - Elegir un lugar de trabajo que evite las interrupciones y distracciones.

- Revisar el trabajo inmediatamente después de finalizado, no dejarlo para cuando la auditoría esté concluyendo.
- Utilizar equipo e instrumentos de oficina que aumenten la eficiencia.
- **Al preparar los papeles de trabajo:**
 - Utilizar los informes y datos estadísticos de la entidad en lugar de preparar resúmenes propios.
 - Utilizar la documentación de sistemas preparada por la entidad en lugar de elaborarla el auditor.
 - Hacer copias de las partes pertinentes de actas y acuerdos importantes, en lugar de extensos resúmenes.
 - Dejar espacios suficientes en los programas de auditoría para agregar comentarios y procedimientos, en lugar de preparar un papel de trabajo adicional.
 - Preparar los papeles de trabajo en unidades enteras y de ser pertinente en unidades de miles.
 - Preparar los papeles de trabajo como documentos finales dejando espacios suficientes para las referencias, marcas y sobre todo para las conclusiones de auditoría.
 - Eliminar la práctica de preparar borradores de papeles de trabajo, para luego pasarlos a limpio.
 - Concluir respecto a los hallazgos de auditoría poco importantes, dejando constancia de que no fue necesario tomar acciones correctivas.
 - No mecanografiar planillas o memorandos si son adecuados los papeles de trabajo escritos a mano.
- **Utilizar el personal de la entidad**
 - Al recuperar comprobantes, expedientes, contratos y otros documentos para ser inspeccionados.
 - Al preparar cartas, memorandos e informes preliminares, excepto cuando se incluyan datos de carácter confidencial.
 - Al investigar las causas y el alcance de los errores observados durante la auditoría.
- **Coordinar el trabajo con la auditoría interna**
 - Constituye un procedimiento fundamental que se inicia en la planificación institucional de la auditoría y continua durante la ejecución de los estudios específicos.

235 Manejo del archivo permanente de papeles de trabajo

40

El archivo permanente de auditoría es y será considerado la principal fuente de información para ejecutar un estudio de auditoría, independientemente del objetivo del trabajo a desarrollar. En la práctica de la auditoría, su ausencia o disponibilidad parcial ha sido calificada como una de las causas negativas para la eficiente ejecución de las labores de auditoría.

- 41 La disponibilidad de un archivo permanente organizado, administrado, custodiado y actualizado por cada unidad de auditoría interna de las instituciones públicas es fundamental para el eficiente y eficaz funcionamiento del sistema de fiscalización.
- 42 En el caso de las instituciones que no cuenten con la unidad de auditoría interna, la responsabilidad por la organización y mantenimiento del archivo permanente corresponde a la unidad de auditoría de la Contraloría General, de acuerdo con su ámbito de control.
- 43 Las responsabilidades por la supervisión técnica del archivo permanente será asignada a un profesional en auditoría que tenga experiencia como encargado, y el manejo de dicho archivo corresponderá a un funcionario de apoyo de la unidad de auditoría.
- 44 La responsabilidad primaria por la organización y manejo del archivo permanente de auditoría corresponde al titular de la unidad de auditoría interna o externa, según el caso.
- 45 El archivo permanente de auditoría de cada institución pública será organizado de acuerdo con las actividades sustantivas que desarrolle, así como las funciones adjetivas o de apoyo más relevantes.
- 46 La información contenida en el archivo permanente deberá actualizarse de manera permanente, sin embargo, cuando menos una vez al año, al terminar el primer semestre, deberá ajustarse su contenido de tal manera que la documentación incluida corresponda al último ejercicio terminado y en los casos necesarios a los dos o tres últimos periodos.
- 47 La documentación liberada del archivo permanente activo será transferida al archivo permanente inactivo, el mismo que se mantendrá en una estructura similar al que se presenta a continuación.
- 48 La estructura básica del archivo permanente debe incluir los siguientes elementos:
- **Generales**
 - Leyes, reglamentos e instructivos de aplicación general en las actividades ejecutadas por la institución.
 - Organigramas vigentes de la institución, señalando la fecha de aprobación.
 - Informes anuales de labores.
 - Estados financieros anuales.
 - Información estadística sobre los principales servicios o bienes producidos en los últimos años.
 - Informes de auditoría interna y externa, del último período.
 - Planes de acción de la entidad a corto, mediano y largo plazos.
 - Detalle de las fuentes de información, con referencia a documentos extensos no incluidos en este archivo, señalando su ubicación.
 - **Por actividad sustantiva importante (generalmente son varias).**
 - Resumen de los antecedentes y las principales funciones y objetivos de la actividad.
 - Estructura organizativa vigente, identificando los recursos financieros, humanos, materiales y tecnológicos utilizados.

- Informes anuales de labores de la actividad.
- Informes financieros de la actividad.
- Información estadística sobre los principales servicios o bienes producidos, en los últimos años
- Inversiones significativas realizadas y su ubicación.
- Lista de los últimos informes de auditoría interna y externa realizados sobre la actividad.
- Descripción resumida de los métodos de operación o la referencia a los documentos detallados que los contienen.
- Descripción de los problemas importantes, tales como el financiamiento de las operaciones, limitaciones legales vigentes, duplicidad de funciones con otras actividades y otros.
- Planes de acción a corto, mediano y largo plazos de la actividad específica.
- Detalle de las fuentes de información extensa, con referencia a los documentos que la contienen, identificando su ubicación.
- **Por actividad adjetiva o de apoyo (Planificación, Sistema de Información Computadorizado, Sistema Financiero, Contable y Presupuestario, Recursos Humanos, Proveduría y otros).**
 - Principales funciones y objetivos de la actividad.
 - Estructura orgánica vigente, señalando los recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos disponibles para su funcionamiento.
 - Información estadística sobre los principales servicios producidos en los últimos años.
 - Informes de labores anuales.
 - Descripción resumida de los métodos de operación definidos, con referencia a las disposiciones legales y reglamentarias de la institución.
 - Lista de los informes de auditoría interna y externa ejecutados en el último año.
 - Descripción de los problemas importantes que limitan el cumplimiento de los objetivos de la actividad.
 - Planes de acción a corto y mediano plazos para el desarrollo de la actividad.
 - Detalle de las fuentes de información, con referencia a los documentos detallados que la contienen, señalando su ubicación.
- **Otra información.**
 - Listado de la información detallando la fecha, contenido, ubicación y autor sobre los siguientes aspectos:
 - Diagnósticos realizados sobre la institución o parte de ella.
 - Reestructuración administrativa aplicada o en proceso de ejecución.

- Contratos importantes suscritos por la entidad para el financiamiento o realización de inversiones significativas.
- Informes de organismos financieros y de control externos a la institución, como Autoridad Presupuestaria, Organismos Financieros Internacionales, Contraloría General de la República y otros.
- Informes sobre las evaluaciones internas realizadas a las actividades desarrolladas por la entidad.

240 Gerencia de la Auditoría

- 01 Las actividades gerenciales de los órganos activos de la fiscalización, estarán encaminadas fundamentalmente hacia la adecuada administración de los recursos asignados y hacia la dirección del personal que está bajo su mando.
- 02 La administración eficiente de los recursos humanos, materiales, financieros y tecnológicos disponibles es una responsabilidad primaria del nivel directivo de las unidades de auditoría, y será autoevaluada, midiendo el rendimiento logrado en comparación con el período anterior, explicando las variaciones importantes.
- 03 La dirección del personal técnico, operativo y administrativo, está relacionada con la motivación e inspiración transmitida por el nivel directivo, el cual debe comprender el sistema y ser visto como el líder para implantar los cambios y para el mejoramiento continuo de los procedimientos de trabajo.

241 Principales funciones gerenciales del nivel directivo

- 04 Las principales funciones gerenciales de los niveles directivos de las unidades de auditoría están relacionadas con la planificación, la organización, la dirección, la información y el control de sus actividades.
- a. Planificación**
- 05 La planificación está referida a programar el eficiente uso de los recursos humanos, materiales, tecnológicos y financieros disponibles para ejecutar la auditoría, analizando todas las combinaciones y alternativas posibles, para adoptar la que permita su máximo aprovechamiento.
- 06 La planificación es una función fundamental para las acciones futuras de auditoría, debe efectuarse con la suficiente oportunidad y detalle, además debe cumplir con la política establecida por el titular de la organización de auditoría.
- 07 La planificación es continua, los planes deben ser flexibles, sujetos a evaluaciones periódicas y corregidos periódicamente, a medida que se conozcan nuevos acontecimientos, y analizadas las variables para adecuarlas a los cambios.
- 08 La planificación de la auditoría se realizará a corto plazo (Plan Operativo) y a mediano plazo (cuatro años), para cada unidad operativa de auditoría y será consolidada a nivel institucional por una unidad independiente, que orientará sobre su preparación.
- b. Organización**
- 09 La organización consiste en el proceso mediante el cual el elemento humano de las unidades de auditoría asume responsabilidades, toma decisiones, ejecuta sus labores y es un medio que permite el trabajo efectivo y armonioso para el cumplimiento del objetivo establecido.
- 10 Cada unidad activa de auditoría dispondrá de un plan de organización que defina claramente las responsabilidades de cada nivel de auditoría, las líneas de mando y comunicación, así como los niveles de autoridad delegados.
- 11 La delegación continua y adecuada de la autoridad permite obtener de manera eficiente las metas y objetivos de las auditorías específicas, de las unidades operativas y de la planificación institucional en conjunto.

- 12 En la estructura orgánica de las unidades de auditoría cada auditor es responsable administrativa y técnicamente de sus funciones ante un sólo nivel jerárquico superior.
- 13 La adecuada unidad de mando permite la expedición de órdenes concretas que promueven las acciones de control, aclaran las situaciones confusas y facilitan la determinación de responsabilidades, en el caso de la falta de cumplimiento de las obligaciones derivadas de las funciones en cada nivel de auditoría.
- 14 Las unidades de auditoría definirán claramente y por escrito las líneas de autoridad, haciéndolas de conocimiento del personal técnico y administrativo, posibilitando así la identificación de las responsabilidades correspondientes.
- c. Dirección**
- 15 La dirección en las actividades de auditoría esta orientada hacia la motivación, guía, incentivo y desarrollo de los profesionales responsables de la ejecución de los estudios de auditoría.
- 16 El enfoque de la gestión gerencial por objetivos al administrar las labores de auditoría se mantendrá y aplicará en cada unidad de auditoría y equipos de trabajo conformados.
- 17 Los principales elementos de la gerencia por objetivos que tienen que definirse aplicarse son los siguientes:
- Establecer los objetivos y las metas de la unidad de auditoría.
 - Formular políticas como las guías de acción.
 - Definir los planes operativos de auditoría.
 - Dirigir y motivar al personal para el cumplimiento de los objetivos.
 - Controlar el avance y conclusión de los estudios realizados de acuerdo con la planificación definida.
- 18 Las actividades del nivel directivo de auditoría estarán dirigidas al análisis y formulación de soluciones a los problemas de la unidad, sin desviar los recursos hacia las operaciones que están dentro de los límites razonables de eficiencia.
- 19 Es necesario disponer de mecanismos de control e información que permitan identificar oportunamente las desviaciones ocurridas, entre las operaciones reales y las medidas de eficiencia definidas en la planificación. Esas desviaciones permiten al nivel directivo establecer las causas y los efectos, para adoptar las acciones para corregirlas.
- 20 La adecuada administración de las actividades de auditoría requiere establecer y mantener en todos los niveles de mando, un ámbito o límite de supervisión directa. Dicho ámbito se refiere al número máximo de unidades, equipos, personas o actividades que pueden ser supervisadas por un ejecutivo superior, de manera efectiva.
- 21 El nivel directivo de las unidades activas de auditoría definirá los ámbitos y límites de supervisión en todos los niveles jerárquicos, considerando las siguientes características:
- La habilidad y experiencia del directivo, supervisor o encargado del trabajo.
 - La complejidad, interrelación y grado de especialización de las unidades, personas o actividades a supervisar.
 - El desarrollo logrado por las unidades, personas o actividades a supervisar.

d. Información

- 22 Las unidades de auditoría deben preparar información gerencial para conocimiento de los niveles directivos y superiores sobre el cumplimiento de la planificación inicial, al menos cada trimestre de operaciones.
- 23 En el caso de situaciones especiales o importantes la información gerencial debe prepararse de inmediato, para aplicar oportunamente las acciones correctivas necesarias.
- 24 Al concluir un período de labores cada unidad presentará un informe de la gestión realizada, analizando los logros alcanzados y las dificultades existentes para su cumplimiento, el que será de conocimiento del nivel superior de la institución.

e. Control

- 25 Los procedimientos de autocontrol aplicados de manera periódica por cada unidad de auditoría, hacen posible la identificación de problemas y su inmediata solución. Dichos procedimientos deben aplicarse tanto a nivel de la unidad de auditoría como a nivel de los equipos de auditoría conformados para trabajos específicos.
- 26 Las actividades de los niveles de auditoría estarán delimitadas, de tal manera que las siguientes funciones estén segregadas:
- Autorización para ejecutar las auditorías,
 - Desarrollo de los estudios,
 - Control de los logros obtenidos, tanto de los estudios específicos como de la planificación institucional.
- 27 El control constituye un costo no productivo, por lo tanto, debe asegurarse que su utilización sea consecuente y en proporción con los resultados obtenidos. Un análisis del costo en relación con los beneficios del control, es fundamental.

242 Instrucciones por escrito

- 28 Las actividades técnicas y administrativas, calificadas como importantes, para ser ejecutadas en el proceso de la auditoría, se emitirán formalmente por escrito. Las instrucciones para ejecutar un estudio, para modificar su orientación o su alcance, se emitirán formalmente.
- 29 Durante la ejecución de la auditoría, cuando la estructura orgánica del equipo de trabajo está en pleno funcionamiento se emiten instrucciones por parte del encargado y el supervisor, las mismas que de ser importantes deben incluirse como parte de los papeles de trabajo elaborados o en proceso de preparación, evitando la redacción de notas formales.
- 30 Las instrucciones en los papeles de trabajo por parte del supervisor serán escritas con bolígrafo de tinta verde y firmadas al pie indicando la fecha, para facilitar su identificación.
- 31 Las instrucciones del encargado del equipo en los papeles de trabajo, las firmas y fechas de aprobación y revisión se realizarán con bolígrafo de tinta negra, para distinguirlas claramente, del resto de información.

243 Responsabilidades de los niveles directivos

- 32 El nivel directivo de las unidades de auditoría está conformado por su titular y el funcionario que lo subrogue.
- 33 La principal responsabilidad del nivel directivo es la representación de la unidad, y en general, cumplir con las funciones de planificación, organización, dirección, información y control a las acciones de auditoría aplicadas.
- 34 Las funciones específicas de los niveles de jefatura de las unidades de auditoría son:
- Elaborar los planes de auditoría, de acuerdo con el ámbito de fiscalización asignado y en coordinación con otras unidades técnicas, sean de auditoría interna o auditoría externa.
 - Organizar equipos de auditoría competentes para realizar los estudios programados, analizando las condiciones técnicas, conocimientos, experiencias, habilidades y relaciones interpersonales para integrarlo.
 - Definir los estándares para la ejecución de los estudios programados, en relación con el tiempo estimado para concluirlos, el número ideal de auditores por grupo, el porcentaje estimado de tiempo para completar la planificación detallada y otros.
 - Emitir las asignaciones de trabajo para iniciar los estudios de auditoría, definiendo los criterios principales para ejecutar el estudio.
 - Apoyar e incentivar la participación activa de los auditores con el propósito de lograr el objetivo general propuesto para la auditoría específica.
 - Prestar a los auditores encargados y a los supervisores asignados, la asistencia técnica necesaria para que estos cumplan eficientemente con sus obligaciones.
 - Conocer y aprobar la planificación detallada y los programas específicos de auditoría para completar los estudios.
 - Fomentar la sistematización del proceso de la auditoría mediante la aplicación de la metodología definida en el MAPA.
 - Exigir la aplicación de las normas emitidas por la Contraloría General, como una de las garantías para la calidad del trabajo realizado.
 - Aprobar los informes de auditoría que serán remitidos a la administración de las entidades examinadas.
 - Evaluar semestralmente el cumplimiento del plan anual de auditoría, definir los requerimientos de actualización y proponer los ajustes al nivel respectivo para su aprobación.
 - Preparar informes periódicos sobre la ejecución de la planificación anual de auditoría, para conocimiento de los niveles directivos y superiores de la institución.
 - Preparar un informe anual con los resultados obtenidos de la ejecución de la auditoría en su ámbito de control.
 - Supervisar selectivamente el funcionamiento técnico y administrativo de los equipos de auditoría que se encuentren trabajando en el campo, como una práctica para fomentar el control de calidad institucional.
- 35 El cumplimiento de las funciones señaladas fomenta el desarrollo gerencial de la auditoría, bajo una perspectiva integral y dinámica de las acciones que

ejecuta, con la participación de los niveles directivos, operativos y de apoyo de la organización.

244 Apoyo técnico para los equipos de auditoría

- 36 Todo nivel directivo de auditoría realiza trabajo administrativo y trabajo operativo como parte de sus obligaciones. Sin embargo, las funciones administrativas son su principal responsabilidad, mientras que las funciones operativas deben ser tratadas por excepción y limitarse sólo a los aspectos relevantes.
- 37 Constituye una atracción para el nivel directivo de las unidades de auditoría el involucrarse en el trabajo operativo. Cuando existen actividades administrativas y operativas en un mismo período, el directivo tiende a dar prioridad al trabajo operativo, por los siguientes motivos:
- o Familiaridad técnica,
 - o Mayor satisfacción personal inmediata, y,
 - o La habilidad para solucionar problemas operativos difíciles ha permitido identificar al potencial administrador de éxito.
- 38 El administrador profesional distingue claramente el trabajo administrativo y el trabajo operativo. El mantenerlos en una perspectiva apropiada, de tal manera que el total del trabajo se ejecute eficientemente, es su característica principal.
- 39 En el nivel directivo de auditoría debe mantenerse una base de datos de los profesionales especialistas en diferentes disciplinas, calificadas como prioritarias en las entidades públicas que conforman su ámbito de control, con el propósito de solicitar o contratar su participación en estudios específicos.
- 40 La definición de necesidades de especialistas se realizará con base en la planificación de la auditoría a mediano plazo.
- 41 Los requerimientos de especialistas para colaborar en un estudio específico es responsabilidad del supervisor y encargado del equipo, quienes deberán tramitarlos oportunamente al nivel directivo de la unidad de auditoría, incluyendo una síntesis de las condiciones que den mérito a la necesidad de un criterio técnico o la participación del especialista.
- #### 245 Reuniones técnicas periódicas
- 42 Las reuniones técnicas se efectuarán cuando menos una vez al mes y servirán adicionalmente para realizar la presentación verbal del avance logrado en los estudios que se encuentran en proceso de ejecución. Se recomienda efectuarla durante una mañana o tarde completa, al iniciar un mes de actividades.
- 43 Una práctica sana para la administración de la auditoría profesional es realizar reuniones técnicas con el personal integrado en los equipos de auditoría para intercambiar experiencias, éxitos, dificultades y conocimientos, que motiven una mayor integración del personal a nivel de la unidad.
- 44 De acuerdo con los propósitos de las reuniones técnicas, el nivel directivo podrá programarlas de manera independiente a nivel de supervisores, encargados, técnicos y asistentes.
- 45 La exposición de temas técnicos fortalece la investigación y la búsqueda de nuevas alternativas para la ejecución del trabajo y la preparación de los productos de auditoría, con base en las experiencias y el desarrollo profesional

individual. Por lo tanto, en las reuniones programadas la presentación de dichos temas será obligatoria.

46

Eventualmente las reuniones técnicas pueden integrar a dos o más unidades de auditoría, incluso de diferentes instituciones. Estas reuniones se realizarán con el propósito de exponer aspectos técnicos generales de interés para las actividades de fiscalización.

250 Información y Control Gerencial

- 01 La eficiente, eficaz y económica administración de las actividades de auditoría y la dirección de los recursos humanos, constituyen para el nivel superior de los organismos que ejercen la fiscalización uno de los objetivos primordiales. Para conseguirlo es fundamental disponer de un sistema de información que promueva la comunicación, mediante la planificación, la ejecución y el control apropiado de las actividades relevantes desarrolladas en los niveles directivos y operativos de la organización.
- 02 El sistema de información permite identificar de manera oportuna las actividades que presentan síntomas de ineficiencia, limitado rendimiento, restringida calidad u operaciones antieconómicas, de tal manera que la introducción de correctivos para el logro de los objetivos de la institución o de la unidad de auditoría sean oportunos.
- 03 El sistema de información es responsabilidad de todos niveles de la organización. Para su funcionamiento eficaz contribuye el nivel operativo encargado de realizar la auditoría, informando del avance y los resultados obtenidos en los estudios realizados, el que se complementa en el nivel directivo al preparar los reportes consolidados y resumidos para conocimiento del nivel superior de la organización.

251 La comunicación y la información

- 04 La comunicación entre los diferentes niveles jerárquicos, unidades administrativas y funcionarios de las organizaciones es una necesidad permanente, pero poco desarrollada debido a la restringida captación de la información que se logra comunicar a quien la recibe.
- 05 "La comunicación y la información son diferentes, y aún en gran parte contrarias - pero interdependientes. Donde la comunicación es percepción, la información es lógica. Como tal, la información es puramente formal y carece de significado. Es impersonal más que interpersonal.", según Peter Drucker en el libro La Gerencia.
- 06 La información gerencial producida en los niveles operativos y procesada para conocimiento de los niveles directivos del organismo o unidad de auditoría, constituye un proceso de comunicación efectiva, cuando el grado de percepción de la información es positivo y se constituye en una herramienta importante para la correcta gestión institucional.
- 07 La información por lo general es procesada en forma estructurada, de acuerdo con las características y las necesidades de los usuarios. En la medida que la información gerencial sea menos extensa, mayor será su utilidad para los niveles directivos.
- 08 La comunicación y la información en la administración de las actividades de auditoría constituyen los elementos dinámicos que permiten el funcionamiento del sistema de fiscalización. La comunicación permanente opera tanto a nivel del organismo fiscalizador como en la relación con el sujeto pasivo de la auditoría. De manera similar los informes son comunicados en forma periódica incluyendo los resultados obtenidos durante la ejecución de un estudio.
- 09 La eficiente gestión gerencial tiene relación directa con la calidad de la comunicación aplicada en las funciones directivas, aplicada por los niveles

- superiores hacia las áreas operativas, y principalmente la aplicada en sentido inverso, es decir de los niveles operativos hacia los niveles superiores.
- 10 La calidad de la información percibida en los niveles superiores de las unidades y organismos de auditoría, es otro factor que coadyuva en la eficiente administración gerencial.

252 El sistema de información.

- 11 La finalidad más importantes del sistema de información es la producción de reportes relevantes, sobre las actividades sustantivas desarrolladas, para uso de los niveles superiores de la administración en la planificación, el control y la supervisión constante de las operaciones técnicas, administrativas y financieras ejecutadas por cada unidad operativa de auditoría.
- 12 La metodología definida para ejecutar auditoría en la Administración Pública, genera información que es producto de las acciones corrientes del trabajo y se constituyen en los productos intermedios y finales de las acciones de auditoría.
- 13 Los informes producidos en el nivel operativo de auditoría, se constituyen en la base de los datos para preparar la información gerencial dirigida a los niveles superiores de la organización, y son los siguientes:

FASE	Contenido del Informe o Documento	USUARIOS
II (RP)	Reporte sobre la Revisión Preliminar	Jefatura y Encargado
III(EECI)	Planificación detallada de la auditoría.	Jefatura y el Equipo
III(EECI)	Programas específicos por cada componente	Encargado Asistentes
III(EECI)	Informe sobre el EECI	Entidad, Jefatura Equipo
IV (EPAC)	Estructura del informe de auditoría	Equipo y Supervisor
IV (EPAC)	Borrador del informe de auditoría	Encargado Supervisor
V (COR)	Invitación y agenda para presentar los resultados de la auditoría	Entidad y el Equipo
V (COR)	Informe final y papeles de trabajo	Supervisor Jefatura.
V (COR)	Informe de supervisión y papeles de trabajo.	Jefatura
V (COR)	Informe aprobado y tramitado	Entidad.

- 14 La comunicación de resultados durante la ejecución de la auditoría, constituye un proceso continuo que se inicia con la percepción de las instrucciones contenidas en la asignación de trabajo a desarrollar, continua durante todas las fases de la metodología definida para realizar la auditoría y concluye con la

206

- presentación de un informe con los resultados que den mérito a la aplicación de acciones correctivas para mejoras.
- 15 El contenido mínimo de los reportes elaborados por el equipo de auditoría es el siguiente:
- El reporte de la revisión preliminar, según las características y la estructura definida en el párrafo 52, capítulo 270, planificación de los estudios.
 - La planificación detallada y la programación específica del estudio contendrá los datos señalados en el párrafo 119, del capítulo 270, planificación de los estudios.
 - El informe sobre el estudio de la estructura de control interno incluirá la información detallada en el párrafo 126, del capítulo 270, planificación de los estudios.
 - Para definir la estructura del informe de la auditoría ejecutada, en general, debe considerarse lo detallado en el capítulo 290, comunicación de resultados y específicamente lo definido en los párrafos 15 y 16 del mismo capítulo.
 - El borrador del informe de auditoría debe prepararse de acuerdo con los requisitos establecidos en el título 294, del capítulo 290, comunicación de resultados.
 - La invitación y programación a la presentación de los resultados de auditoría se realizará conforme lo establecido en el párrafo 37 del capítulo 290, comunicación de resultados.
 - El informe de supervisión es obligatorio para todas las auditorías iniciadas, el mismo que debe incluir datos sobre los aspectos técnicos y administrativos, los componentes a considerar para futuros estudios, la calificación del personal que participó en el equipo y las principales conclusiones y recomendaciones de la supervisión. Además debe considerarse lo desarrollado en el título 264, del capítulo 260, administración y supervisión.
- 16 La información y comunicación del nivel directivo de auditoría hacia el nivel operativo, se presenta en varias fases de su proceso administrativo, el mismo que se inicia con la investigación y determinación de las actividades sujetas a estudio hasta el envío del informe de auditoría al titular de la institución estudiada.
- 17 La información producida por el nivel directivo para ser utilizada en el proceso de la auditoría, incluye los siguientes elementos:

FASE	Contenido Del Documento	USUARIOS
Investigación	Catastro del ámbito de fiscalización y datos básicos de las entidades	Director Jefaturas
Planificación	Plan a mediano plazo	Contralor Subcontralor Planific. Dirección Jefaturas Igual que anterior
	Plan anual de auditoría	Encargado Supervisor
	Nota de signación para la ejecución del estudio	Entidad estudiada Encargado
	Oficio de presentación al titular de la institución	Entidad estudiada
	Informes aprobados	Entidad estudiada
18	La información producida por los niveles directivos de las unidades activas de auditoría es parte de sus actividades corrientes, la cual estará formalizada en los documentos señalados y serán tramitadas en forma directa a los usuarios.	
19	El contenido mínimo de los documentos que se incluyen en el sistema de información del nivel directivo, son los siguientes:	
	<ul style="list-style-type: none"> ▣ En el catastro del ámbito de fiscalización y datos básicos de las instituciones que lo conforman, se incluirá lo señalado en el párrafo 04 del capítulo 230, organización de la función de auditoría. ▣ El plan a mediano plazo debe incluir los requerimientos establecidos en el párrafo 14 del capítulo 220, planificación institucional de la auditoría. ▣ El plan anual de auditoría debe prepararse de conformidad con lo establecido en el párrafo 20 del capítulo 220, planificación institucional de la auditoría. ▣ La nota de asignación del estudio dirigida al encargado del equipo, contendrá la información detallada en el párrafo 15 del capítulo 270, planificación de los estudios. ▣ El oficio de presentación del equipo de auditoría al titular de la entidad, debe prepararse de acuerdo con los datos contenidos en el párrafo 17 del capítulo 270, planificación de los estudios. ▣ Los informes aprobados dirigidos a la Administración de la entidad auditada, contendrán los criterios definidos en el capítulo 290, comunicación de resultados. 	
20	La información y comunicación formal entre el nivel directivo de auditoría y los niveles superiores del organismo de fiscalización, se ejecutará de manera continua y sistemática, principalmente mediante los siguientes reportes:	

FASE	Contenido Del Documento	USUARIOS
Información	Cumplimiento del plan anual de auditoría, trimestral.	Contralor Subcontralor Planificac.
	Cumplimiento de los estudios especiales por denuncias calificadas por los contralores, mensualmente.	Contralor Subcontralor Planificac.
Comunicación	Permanente sobre asuntos de excepción, realizada en forma verbal y ocasionalmente por escrito.	Contralor Subcontralor
Control	Evaluación semestral del plan anual por la Dirección de Auditoría	Contralor Subcontralor Planificac

- Cumplimiento del plan anual de auditoría en forma trimestral, con la información detallada en el título 254, reportes gerenciales al ejecutar la auditoría.
- Avance mensual de los estudios especiales iniciados por denuncias calificadas por los señores contralores, con los datos del título 254.
- Comunicación permanente sobre situaciones especiales que ameriten el conocimiento de los señores contralores, aplicando criterios de selectividad e importancia relativa.
- Autoevaluación semestral del plan anual de auditoría realizada por los profesionales de la propia Dirección General de Auditoría, con el propósito de ajustar la planificación del año corriente y proyectar las actividades del año siguiente, de acuerdo con el contenido del título 255, evaluación técnica de la auditoría.

253 Características del control gerencial.

- 21 El control interno gerencial aplicado por los niveles directivos de las unidades de auditoría está dirigido a las actividades relevantes, para lo que se dispondrá de un registro de control de gestión por cada estudio de auditoría que se inicie, incluyendo los datos relativos a las siguientes fases del proceso:
- Planificación del estudio
 - Ejecución de la auditoría
 - Evaluación de los resultados obtenidos.
- 22 El registro de control de gestión por estudio iniciado incluirá sólo la información que haga variar los criterios de planificación iniciales. Por ejemplo, días de vacaciones, feriados e incapacidades del personal, las variaciones en los miembros del equipo por cambio de grupo o por dedicación

205

- a otras labores, costos adicionales invertidos por viáticos, pasajes y movilizaciones.
- 23 El registro de control de gestión por estudio es responsabilidad de cada unidad de auditoría y se iniciará trasladando la información contenida en el plan anual, relacionada con el número y nivel de los auditores que forman el grupo, así como los días hombre previstos para la terminación de los trabajos.
- 24 El registro sobre la ejecución del estudio es la más extensa, se inicia con el registro de la nota de asignación del trabajo y llega hasta la presentación del informe de auditoría a la unidad respectiva. Una vez concluido el trabajo el registro es liquidado mediante la acumulación de los costos incurridos y el análisis de los resultados alcanzados en el estudio.

254 Reportes gerenciales

- 25 El control efectivo del avance y del cumplimiento de la planificación anual de las actividades de auditoría sólo se logra mediante la sistematización de la información gerencial, basada en los datos proporcionados periódicamente por el nivel operativo de auditoría.
- 26 El nivel jerárquico superior de las unidades de auditoría recibirá la siguiente información formal del nivel directivo de auditoría:
- Informe trimestral sobre el cumplimiento del plan anual de auditoría, con los siguientes elementos:
 - Título del estudio programado y en ejecución.
 - Fecha de inicio y fecha estimada de finalización.
 - Total de días hombre programados y los días hombre efectivamente utilizados a la fecha del reporte.
 - Porcentaje del tiempo utilizado y del avance logrado en el cumplimiento de las fases del proceso de la auditoría.
 - Denominación del último reporte emitido en la ejecución de la auditoría.
 - Referencia para la presentación de comentarios u observaciones sobre el desarrollo del estudio.
 - Informe mensual sobre el avance de los estudios especiales por denuncias calificadas por los contralores:
 - Título del estudio calificado, independientemente de que se haya iniciado o no.
 - Fecha de la autorización y fecha de inicio del estudio calificado.
 - Total días hombre programados y días hombre efectivamente utilizados a la fecha del reporte.
 - Porcentaje del tiempo utilizado y del avance logrado en relación con el cumplimiento de las fases del proceso de la auditoría.
 - Denominación del último reporte emitido sobre la ejecución del estudio.
 - Referencia para la presentación de comentarios u observaciones sobre el estudio.

- 27 Para cada estudio informado debe utilizarse dos líneas con los datos detallados, de tal manera que sea posible su comparación directa. Además para el caso de los estudios que hayan utilizado días efectivos adicionales a los programados, deberán ser identificados de manera clara, mediante una marca especial.

255 Evaluación técnica de la auditoría

- 28 La evaluación semestral del plan anual realizada por la propia unidad de auditoría, permite identificar los problemas existentes para ejecutar las actividades planificadas y por lo tanto ajustar oportunamente la programación, previa la autorización de los contralores.
- 29 La evaluación producirá un reporte para conocimiento del nivel superior del organismo fiscalizador, que en resumen presente la siguiente información gerencial:
- Listado de los estudios programados e iniciados durante el período de evaluación, determinando el grado de ejecución en comparación con los días hombre efectivamente utilizados.
 - Lista de los estudios por denuncias calificadas, determinando el número de días programados y los efectivamente utilizados.
 - Sugerencias resumidas para ajustar el plan anual de auditoría.
 - Consideraciones para la planificación de los estudios en el siguiente período.
 - Análisis del nivel de rendimiento actual en comparación con el obtenido en el período anterior.
- 30 Además podrá realizarse una evaluación independiente de las actividades de auditoría para introducir mejoras en las políticas, la planificación, los procedimientos, el manejo y dirección, la supervisión y el control del proceso de ejecución de los estudios de auditoría.

ACTIVIDADES TECNICAS

260 Administración y Supervisión

261 Introducción

- 01 Esta sección del Manual tiene como objetivo definir el proceso técnico a seguir en la ejecución de los estudios de auditoría, mediante el cual se promoverá la eficiente utilización de los recursos humanos, en el cumplimiento de la función fiscalizadora.
- 02 La auditoría es ejecutada por auditores profesionales integrados en equipos de trabajo para cada estudio específico. En consecuencia, el manejo de estas unidades administrativas temporales organizadas para realizar la auditoría estará sujeta a las instrucciones definidas en la primera parte de este Manual, denominada Actividades Gerenciales.
- 03 La estructura organizativa de cada equipo de trabajo se sujetará obligatoriamente a las disposiciones incluidas en éste documento, desde el punto de vista técnico y administrativo.
- 04 La autoridad, funciones y responsabilidades definidas para cada uno de los niveles profesionales que participan en la ejecución de una auditoría son de cumplimiento obligatorio.
- 05 La sistematización de las actividades de fiscalización constituye uno de los principales objetivos del Manual, ya que es aplicable en los estudios realizados por la Contraloría General de la República, por las auditorías internas de las instituciones públicas y por las firmas privadas de contadores públicos contratados como auditores externos de las entidades de la Administración Pública.
- 06 La supervisión de las actividades técnicas de auditoría durante su proceso de ejecución, es uno de los factores fundamentales del éxito al aplicar la metodología de trabajo desarrollada y divulgada en este documento.

262 Técnicas y Prácticas de auditoría

- 07 Las técnicas y las prácticas aplicadas al ejecutar la auditoría han sido desarrolladas en el ejercicio de la profesión del Contador Público, las mismas que constituyen el medio directo para obtener la información y la evidencia que respalda el informe de auditoría.
- 08 Las técnicas y prácticas son herramientas utilizadas por los auditores para obtener la evidencia necesaria con el propósito de formarse un juicio profesional sobre las actividades examinadas. Dichas herramientas las utiliza el auditor y su empleo se fundamenta en la aplicación de su juicio profesional, de acuerdo con las circunstancias.
- 09 En el proceso de planificación y programación del trabajo el auditor determina:
- Cuáles técnicas y prácticas va a emplear;
 - Cuándo las aplicará; y,
 - Qué manera las aplicará.

Las técnicas y prácticas seleccionadas para realizar un trabajo específico, son la base para desarrollar los procedimientos de auditoría.

a. Técnicas de auditoría

- 10 Las técnicas de auditoría son herramientas prácticas de investigación y comprobación que utilizan los auditores para obtener la evidencia que fundamente de manera adecuada los resultados de la auditoría.
- 11 En el ejercicio de la auditoría las técnicas se clasifican, según la acción a efectuar, en consecuencia, las técnicas de verificación o comprobación pueden ser:
 - Verbales,
 - Oculares,
 - Documentales,
 - Físicas, y,
 - Escritas.

12 Las técnicas de auditoría se agrupan y clasifican de la siguiente manera:

GRUPO	ESPECIFICAS
Verbales:	Indagación y Encuesta.
Oculares	Observación, Comparación, Revisión selectiva, y, Rastreo.
Documentales	Cálculo, y Comprobación.
Físicas	Inspección
Escritas	Análisis, Tabulación, Confirmación, y Conciliación.
Verbales	

13 **La indagación** consiste en la obtención de información sobre las actividades examinadas, mediante la aplicación de entrevistas directas a los funcionarios y empleados de la institución sujeta a estudio y de otras entidades o personas relacionadas directa o indirectamente con las operaciones.

101

- 14 **La encuesta** se formaliza mediante la aplicación directa o indirecta de los cuestionarios relacionados con las operaciones realizadas por una institución, unidad administrativa, programa o actividad, ya sea interna o externamente. Es directa cuando los datos son tomados y registrados por el auditor en el ejercicio de sus funciones, y es indirecta, cuando la información es suministrada y registrada por los funcionarios o empleados de la institución examinada.
- Oculares**
- 15 **La observación** es la acción directa realizada por el auditor para obtener información, mediante la verificación ocular de las operaciones y los pasos seguidos por los funcionarios, empleados, unidades administrativas o entidades durante la ejecución de una actividad o proceso.
- 16 **La comparación** es la técnica que permite identificar las diferencias existentes entre las operaciones realizadas por una institución y los lineamientos normativos, técnicos y prácticos disponibles para administrar los recursos públicos.
- 17 **La revisión selectiva** promueve el mejor uso de los recursos de auditoría, al seleccionar parte de las operaciones que serán evaluadas o verificadas en el proceso de ejecución de la auditoría. Consiste en la revisión rápida de ciertas características importantes que debe cumplir una actividad, los informes o los documentos elaborados.
- 18 **El rastreo** es utilizado en el ejercicio de la auditoría para dar seguimiento al proceso de una operación de manera progresiva o regresiva. El **rastreo progresivo** consiste en el seguimiento de las operaciones, partiendo de la autorización para ejecutarlas hasta la culminación del proceso completo o parte del mismo. El **rastreo regresivo** es el proceso inverso al anterior y de continua aplicación en el ejercicio de la auditoría, pues partiendo de los resultados de una operación o grupo de operaciones se termina en la autorización inicial.
- Documentales**
- 19 **El cálculo** se utiliza para verificar la exactitud aritmética de documentos tales como informes, contratos, comprobantes y proyecciones. Consiste en la repetición de las operaciones incluidas en los documentos para determinar su corrección y exactitud.
- 20 **La comprobación** permite verificar la existencia, legalidad y legitimidad de las operaciones realizadas por una entidad del sector público, mediante la verificación de los documentos que la justifican.
- Físicas**
- 21 **La inspección** es calificada como una técnica de auditoría de acción combinada, en consecuencia utiliza varias técnicas adicionales en su aplicación. La **inspección física** es aplicada mediante la indagación, observación, comparación, rastreo, análisis, tabulación y comprobación.
- Escritas**
- 22 **El análisis** consiste en la separación de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso productivo, con el propósito de establecer su propiedad y conformidad con los criterios de orden normativo, técnico y práctico.
- 23 **La tabulación** es la técnica que permite agrupar resultados importantes obtenidos mediante la verificación de áreas, segmentos, elementos o conclusiones importantes. La tabulación es muy importante en la presentación

- de gráficos y proyecciones para la mejor comprensión de los papeles de trabajo y del contenido del informe de auditoría.
- 24 **La confirmación** permite obtener información directa y por escrito de los funcionarios que participan o ejecutan las operaciones sujetas a verificación. La confirmación puede ser interna o externa.
- La confirmación es interna** en el caso que los datos se obtengan de la propia institución o unidad auditada. **La confirmación es externa** cuando los datos o información se localizan en otras entidades o proporcionan los usuarios de los servicios que presta la organización o unidad auditada.
- 25 **La conciliación** consiste en la comparación y análisis de la información producida por las entidades o unidades, respecto de una misma operación o actividad, a efecto de hacerlas concordantes, lo cual es la base para determinar la validez y veracidad de los registros, informes y resultados que estén examinándose.
- b. Prácticas de auditoría.**
- 26 Las prácticas de auditoría se emplean como elementos auxiliares para la aplicación de las técnicas de auditoría, al momento de identificar las condiciones existentes, establecer las muestras de las operaciones a verificar y preparar la síntesis del trabajo realizado.
- 27 Las prácticas de auditoría utilizadas en el proceso de ejecución de la auditoría son:
- Pruebas selectivas a juicio del auditor,
 - Muestreo estadístico,
 - Síntomas,
 - Intuición,
 - Desconfianza (sospecha), y,
 - Síntesis (resúmenes)
- 28 Las pruebas selectivas a juicio del auditor tiene como objetivo simplificar las labores totales de verificación, evaluación o medición, seleccionando una muestra que sea representativa de todas las operaciones realizadas por la institución, unidad administrativa, programa o actividad examinada.
- 29 El muestreo estadístico se utiliza al aplicar los procedimientos de auditoría a menos del 100 por ciento de las operaciones incluidas en una actividad, en un grupo de transacciones, o cuenta de control contable, con el propósito de evaluar alguna característica del universo o de la clase, según sea el caso.
- El muestreo estadístico ayuda al auditor: (a) a diseñar una muestra eficiente, (b) para medir la suficiencia de la evidencia comprobatoria obtenida y (c) evaluar los resultados de la muestra. Empleando la teoría estadística, el auditor puede cuantificar el riesgo de muestreo para limitarlo a un nivel aceptable.
- 30 Al síntoma se lo identifica como: " la señal o indicio de un evento", en un ejemplo básico, un déficit importante durante un período de operaciones es señal de que existen problemas para ejecutar las operaciones de una institución o programa. Esta práctica facilita orientar o enfatizar el estudio de ciertas actividades o unidades con base en ciertos indicios preliminares. La

- revisión selectiva de las operaciones esta orientada a buscar síntomas en las operaciones que merecen una revisión detallada.
- 31 La intuición es aplicable en ciertas oportunidades y se relaciona de manera directa con la experiencia adquirida por los auditores, que les permite desarrollar el denominado "sexto sentido" también conocido como intuición. **La intuición es la reacción rápida ante la presencia de ciertos síntomas, que auditores con menos experiencia los dejarían pasar de manera inadvertida.**
- 32 La desconfianza consiste en la acción, costumbre o actitud por parte del auditor para dudar de la veracidad de alguna documentación o información, que por circunstancias especiales no se le otorga el crédito suficiente. En general el auditor debe demostrar una actitud positiva y abierta, pero siempre debe exigir pruebas o evidencias pertinentes sobre las operaciones estudiadas.
- 33 La síntesis (resúmenes) permite la preparación condensada de documentos legales, técnicos, financieros y administrativos para verificar el cumplimiento de los criterios normativos y técnicos importantes. Los resúmenes pueden ser preparados tanto por los auditores como por los funcionarios de la institución estudiada. También se utiliza la síntesis para documentar entrevistas realizadas, reuniones organizadas, inspecciones y observaciones ejecutadas sobre las actividades institucionales.
- 34 Ninguna técnica o práctica de auditoría es suficiente como evidencia, de manera individual. Es menester la aplicación ordenada de varias técnicas y prácticas en forma conjunta para el desarrollo completo y efectivo de los atributos del hallazgo de auditoría. El auditor debe estar atento para identificar la técnica que mejor se adapte a las condiciones propias de las operaciones estudiadas y realizadas por una institución pública en particular.

263 Administración del equipo de auditoría

- 35 Cada auditoría es considerada como un trabajo profesional independiente y específico, relevante para la administración de la institución examinada, para los usuarios de los informes de auditoría y para el organismo ejecutor de la fiscalización.
- 36 El enfoque de auditoría apunta a verificar el cumplimiento de las disposiciones legales, a cubrir las necesidades e intereses de evaluación independiente de la administración de la entidad y a satisfacer los requerimientos de los usuarios de los informes de auditoría; basados en el entendimiento claro de las actividades ejecutadas por la entidad, de los métodos de control aplicados y del sistema de información utilizado, así como de los procedimientos aplicados por la administración para planificar, conducir y controlar las actividades sustantivas de la organización sujeta a examen.
- 37 La disponibilidad de información gerencial operativa y financiera es fundamental para el ejercicio de la auditoría, pues permite la comprensión detallada de las actividades sustantivas para realizar una evaluación profesional de una institución.
- 38 El enfoque práctico de la auditoría requiere la aplicación de una metodología flexible que promueva la sistematización de los procedimientos de trabajo, la cual debe estar basada en el criterio profesional de los siguientes niveles administrativos que participan en su ejecución:
- Dirección (jefaturas)
 - Supervisión (supervisor)

□ Ejecución (encargado)

- 39 El criterio profesional, incluido el de los técnicos integrados al equipo, alcanza todos los aspectos de la auditoría con el propósito de obtener el máximo grado de certeza sobre los informes emitidos y los resultados de las operaciones estudiadas.
- 40 La ejecución eficiente de una auditoría se fundamenta en el liderazgo del nivel directivo, la participación activa del nivel de supervisión durante el proceso completo del estudio y la administración adecuada de los recursos asignados, principal responsabilidad del encargado del trabajo.
- 41 El principio de la responsabilidad compartida al ejecutar el trabajo está definido para los diferentes niveles de auditoría. En el caso del supervisor y el encargado de un trabajo específico, tienen la responsabilidad de ejecutarlo aplicando los criterios establecidos por el nivel directivo en la planificación institucional, comunicados formalmente para el desarrollo de cada estudio, así como el cumplimiento de los estándares profesionales.
- 42 El fomento del liderazgo constituye una de las responsabilidades más importantes del nivel directivo, del supervisor y del encargado de la auditoría, al ejecutar sus labores. Este liderazgo está dirigido al entrenamiento y capacitación de los profesionales menos experimentados, mediante el ejercicio del criterio profesional y el ejemplo demostrado en el desarrollo del estudio.

264 El proceso de supervisión técnica

- 43 La capacitación durante la ejecución del trabajo es una de las formas más efectivas para desarrollar las aptitudes de los auditores profesionales, situación que se consigue mediante las actividades de supervisión técnica.
- 44 El liderazgo de los profesionales que realizan las funciones de supervisión técnica es una parte importante en el desarrollo del personal de auditoría, responsable de aplicar la fiscalización.
- 45 El proceso de supervisión técnica incluye todas las fases de la auditoría, desde la revisión preliminar hasta la entrega del informe sobre el estudio realizado al nivel directivo de la unidad de auditoría.
- 46 El proceso de supervisión técnica de auditoría demanda la participación directa y obligatoria del auditor supervisor, en los siguientes pasos o momentos del desarrollo de la auditoría:
- Planificación, incluye la calificación de los riesgos de auditoría.
 - Determinación de las muestras a examinar.
 - Visitas de orientación durante la ejecución e la auditoría.
 - Al estructurar el contenido del informe y otros documentos producto de la auditoría.
 - En la revisión del informe y al presentar los resultados de la auditoría, a la administración de la entidad.
- 47 El supervisor participará en la planificación de la auditoría con dedicación total, conjuntamente con el encargado del trabajo hasta la preparación documentada de la planificación detallada del estudio y la programación específica de los componentes o las áreas sujetas a examen.
- 48 La determinación de las muestras a verificar durante la auditoría es una actividad de responsabilidad compartida, entre el auditor supervisor y el encargado del trabajo.

212

- 49 Las visitas de orientación técnica en el transcurso del estudio estarán dirigidas a guiar y apoyar a los auditores en la aplicación de los programas específicos principalmente al encargado y eventualmente a los miembros del equipo.
- 50 La estructuración del contenido del informe de auditoría es el momento clave para identificar los aspectos importantes a ser comunicados a la administración de la entidad examinada y será preparada conjuntamente entre el supervisor y el encargado del estudio.
- 51 La revisión del informe es responsabilidad directa del supervisor de auditoría, quien debe evidenciar en forma directa su participación para promover la calidad del informe de auditoría y para su trámite oportuno.
- 52 La supervisión técnica de los equipos de auditoría deberá documentarse para cada trabajo iniciado y concluirá con la preparación del informe técnico de supervisión.
- Oportunidad de la supervisión**
- 53 El ejercicio de una auditoría de calidad requiere el funcionamiento de un estilo compatible de supervisión del trabajo, que se fundamente en guiar técnicamente las actividades de auditoría más que en ordenar, así como de la participación activa y el apoyo directo a los miembros del equipo, más que establecer un control administrativo de sus actividades.
- 54 La supervisión debe enfatizar en la colaboración directa con los miembros del equipo al ejecutar la auditoría, antes que en probar o exigir la aplicación de una metodología o proceso rígido para ejecutar el trabajo.
- 55 Los pasos definidos para la aplicación de la supervisión técnica promueven la oportunidad en la orientación del trabajo y la guía sobre aspectos importantes en el momento adecuado.
- 56 La flexibilidad al cumplir los pasos obligatorios de la supervisión, constituye una característica a ser utilizada con base en el criterio profesional del supervisor, la disponibilidad de tiempo y la complejidad de los estudios en ejecución.
- 57 La oportunidad en la aplicación de los pasos de supervisión tiene relación directa con el número de estudios asignados, para el efecto se requiere establecer estándares concretos, de acuerdo con la complejidad del examen y con el número de profesionales asignados a cada estudio.
- 58 La supervisión técnica funciona eficientemente al dedicar jornadas completas de trabajo a cada equipo de auditores, variando entre media, una o dos jornadas completas por semana u otro período tomado como base, según la fase del proceso de auditoría y el paso o momento del proceso de supervisión.

265 Reportes de administración y supervisión

- 59 Los reportes de avance del trabajo pueden ser verbales y escritos. Los informes verbales se presentarán de manera informal para conocimiento del nivel directivo del organismo de auditoría por parte del supervisor.
- 60 Los reportes escritos para conocimiento del nivel directivo de la unidad de auditoría se presentarán de manera obligatoria sobre los siguientes puntos claves del proceso de ejecución de la auditoría:
- Informe de la Revisión Preliminar.
 - La evaluación de la estructura del control interno.
 - La planificación detallada y la programación específica del trabajo.

- Informe final de la auditoría.
 - Informe de la supervisión técnica al concluir el trabajo.
- 61 La responsabilidad principal por la preparación y presentación oportuna de los informes señalados es del supervisor asignado al estudio, los que fomentan la información gerencial producida por los equipos de trabajo, para conocimiento del nivel directivo y procesada para el nivel superior. El encargado del estudio es solidariamente responsable con el supervisor por el cumplimiento de estos requerimiento.
- 62 Los reportes presentados por los equipos de trabajo constituirán la única fuente de información para generar información gerencial para conocimiento de los contralores.

266 Evaluación de los trabajos

- 63 Al concluir cada uno de los estudios y con base en los reportes y resultados obtenidos, el nivel directivo inmediato superior evaluará el cumplimiento de los objetivos determinados inicialmente en el plan detallado de trabajo.
- 64 Con base en el informe de ejecución de la auditoría preparado por el supervisor del estudio, el nivel directivo inmediato superior calificará la participación técnica de los miembros del equipo de auditoría.

270 Planificación de los Estudios

- 01 El desarrollo de la estrategia para la auditoría es la primera etapa del proceso de planificación y resulta fundamental para realizar una auditoría eficiente, efectiva y económica. La planificación no debe ser un ejercicio extenso o detallado, sino un esfuerzo concentrado de los miembros del equipo que posean mayor experiencia con la entidad, (supervisor y encargado) con el fin de proporcionar una conducción global y establecer un equilibrio adecuado para cada situación particular.
- 02 Es necesario que el encargado del equipo de auditoría participe en el desarrollo de la planificación detallada, para conocer en primera instancia y en forma directa la perspectiva del nivel directivo para la ejecución del estudio y la participación del supervisor.

Riesgo profesional

- 03 El plan de auditoría debe tener en cuenta las evaluaciones realizadas para determinar el riesgo profesional. Si durante la planificación y ejecución de la auditoría se llega a detectar información adicional contraria a la evaluación inicial del riesgo profesional, dicha información deberá ser ponderada y el plan de auditoría modificado en concordancia con esa información.
- 04 Es responsabilidad del nivel directivo de auditoría asegurarse sobre la comprensión del alcance y el objetivo del estudio y que las responsabilidades asumidas por el equipo hayan sido percibidas y entendidas cabalmente. Los distintos temas que deben considerarse en el desarrollo de este entendimiento, pueden incluir:
- Principales responsabilidades sobre los informes a producir.
 - Las expectativas de la entidad respecto de los informes especiales.
 - Las instrucciones recibidas del nivel directivo de la unidad de auditoría.
 - Las restricciones en el alcance del trabajo, si las hubiera.
 - La disponibilidad de recursos técnicos para áreas especializadas.
 - La estructura legal de la entidad y las unidades de la organización que podrían requerir un informe separado.

271 Decisión y Criterios de Ejecución (DECE)

- 05 La iniciación de la auditoría estará precedida de la definición del objetivo general y el alcance que se pretende dar al estudio, de acuerdo con lo establecido en la planificación anual de la auditoría. Esta fase de la auditoría se establece para orientar y dirigir las acciones de un estudio específico por el nivel directivo del organismo fiscalizador. En la práctica es el principal paso en que participa el nivel directivo, hasta la emisión del informe.
- 06 La calificación del tipo o naturaleza de los estudios a ejecutar sólo es factible hacerlo el momento en que se define el objetivo general del mismo, elemento fundamental de la planificación institucional a corto y mediano plazo.
- 07 Al tomar la decisión de realizar un estudio de auditoría, el nivel directivo del organismo fiscalizador habrá definido el objetivo general que pretende alcanzar y se constituirá en el principal criterio a ser cumplido al realizar el trabajo.

- 08 Existen otros criterios importantes en la planificación institucional que deben estar contenidos en el plan de trabajo para proyectar las actividades técnicas de la unidad de auditoría, como la determinación del alcance del trabajo (períodos, actividades, áreas, proyectos), los recursos previstos para su ejecución (personal, tiempo y materiales), el período más propicio para desarrollarlo de manera eficiente y otras instrucciones específicas que el nivel directivo formule.

a. Calificación para realizar el estudio

- 09 Corresponde a la dirección superior del organismo fiscalizador definir el tipo de estudio a realizar cuando prepara la planificación anual de la auditoría, y de igual manera decidir sobre la ejecución de un estudio por solicitud o denuncia. En los dos casos se determinará el objetivo general y el alcance del trabajo, así como los criterios adicionales que sean posibles.
- 10 Desde el punto de vista técnico la decisión de ejecutar la auditoría debería tomarse luego de ejecutar la Revisión Preliminar (RP) y de esta forma disponer de información actualizada que fundamente la toma de una decisión acertada para ejecutar la auditoría.
- 11 La fase I, Decisión y Criterios de Ejecución (DECE), incluye varias acciones desarrolladas, desde la planificación de los estudios de auditoría hasta la decisión de iniciar el mismo. Los criterios mínimos que deben definirse para iniciar una auditoría son los siguientes:
- Objetivo general del trabajo,
 - Alcance del estudio, y,
 - Instrucciones específicas para ejecutarlo, cuando existan.
- 12 La responsabilidad de la fase I (DECE) corresponde al nivel directivo de la unidad de auditoría y estará reflejada en la nota de asignación de trabajo emitida para autorizar, orientar y dirigir las actividades de auditoría.
- Para cumplir con esta fase se requiere conocer de información importante sobre los siguientes aspectos:

Conocimiento de los antecedentes de la entidad a estudiar:

- Últimos estudios realizados
- La estrategia de la unidad de auditoría.
- Denuncias o solicitudes recibidas, específicamente sobre la entidad
- El manejo gerencial de la entidad a estudiar
- Políticas de planificación establecidas por la entidad a evaluar.

Enfoque de lo más importante a lo menos relevante:

Aplicado para determinar los componentes o actividades significativas realizadas en los siguientes niveles:

- La administración pública o el sector controlado por cada unidad de auditoría.
- La entidad específica a estudiar.
- Los componentes o áreas sujetas a estudio.
- Las prioridades de la institución de auditoría.

b. Inclusión en el plan de auditoría

- 13 La decisión de realizar una auditoría corresponde al nivel directivo del organismo fiscalizador y el paso formal para hacerlo es mediante su inclusión en el plan anual de auditoría a ser desarrollado.
- 14 Posteriormente dicho plan es aprobado por el nivel superior de la organización de fiscalización y se constituye en la base para ejecutar las actividades de auditoría.

c. Asignación para iniciar el trabajo

- 15 Para iniciar un estudio programado o calificado por el nivel superior de la unidad de auditoría debe emitirse de manera obligatoria una nota interna dirigida al encargado del trabajo con copia al supervisor, asignando el estudio, que entre sus elementos importantes contendrá los siguientes:
- Objetivo general del trabajo, tomado del plan anual de auditoría.
 - Alcance del trabajo a ejecutar.
 - Personal asignado inicialmente.
 - Instrucciones especiales para ejecutarlo, en el caso que existan.

La fecha de la nota de asignación del trabajo constituye de manera oficial el inicio de la auditoría, para efectos de información y control de los recursos asignados.

- 16 El equipo inicialmente estará integrado por el supervisor y el encargado fundamentalmente. De acuerdo con el tipo de estudio, la complejidad de la entidad o actividad a examinar y el objetivo de la auditoría, pueden designarse uno o dos profesionales adicionales para elaborar la planificación detallada del trabajo.
- 17 La formulación del oficio de presentación del equipo de auditores dirigido al titular de la entidad, permite realizar la visita inicial de auditoría en las oficinas de la entidad auditada. Es conveniente que el oficio se prepare en fecha posterior a la designación del encargado, una vez obtenida alguna información básica y programadas las reuniones con los principales funcionarios de la entidad a estudiar.
- 18 La jefatura de la unidad de auditoría debe reunir al equipo y emitir las últimas instrucciones para realizar el trabajo, motivándolo hacia el cumplimiento de los deberes conforme lo definido en la nota de asignación del trabajo y el oficio de presentación dirigido al titular de la entidad.

272 Revisión Preliminar (RP)

- 19 La revisión preliminar tiene como propósito obtener información general sobre todos los aspectos importantes de la entidad a estudiar o una parte de la misma. La información debe ser organizada y ordenada de manera que sea utilizable y de fácil comprensión, que sirva principalmente como un instrumento de trabajo para planificar las siguientes fases de la auditoría y futuros estudios que se programen.
- 20 La revisión general de la información permitirá al auditor identificar los principales objetivos y funciones de la entidad para planificar la auditoría y programar la revisión detallada de las actividades y sus controles.

- 21 La base para planificar acertadamente una auditoría es el conocimiento de las actividades desarrolladas por la entidad, conjuntamente con la evaluación de los factores externos que puedan afectar directamente sus operaciones y los resultados de su gestión.
- 22 En auditorías subsecuentes el esfuerzo para obtener la información básica será menor. Los conocimientos acumulados sobre las actividades de una institución estarán en los archivos de papeles de trabajo, además el contacto frecuente con la administración de la entidad permitirá estar al corriente de los acontecimientos internos y externos, a medida que estos tienen lugar.
- 23 La información básica actualizada debe documentarse para tener la seguridad de que ha sido considerada en el proceso de planificación y comunicada a los miembros del equipo de auditoría.

a. Estudio Inicial

Programación de actividades

- 24 La Revisión Preliminar se realiza mediante la utilización de programas uniformes de auditoría, los cuales identificarán los principales aspectos a ser considerados en su desarrollo.
- 25 Estos programas uniformes pueden ser modificados, ampliados o limitados de acuerdo con las necesidades de información identificadas en la ejecución del trabajo, situación que requiere la autorización del supervisor del equipo.
- 26 La utilización de programas uniformes en esta fase de la auditoría promueve la eficiencia en el manejo de los recursos humanos de auditoría y permite el logro efectivo de los objetivos, mediante la aplicación de una rutina eficiente, la misma que puede ser mejorada y adaptada según las circunstancias.
- 27 Los programas utilizados para obtener información y evaluar el sistema de control interno gerencial, se constituyen en las guías para los primeros contactos que el equipo de auditores realiza con el nivel directivo de la entidad a estudiar y le permite obtener información importante respecto de sus actividades. Por lo tanto, es importante disponer de un esquema resumido que permita identificar los principales puntos clave de control en el nivel directivo de la organización, mediante la aplicación de un programa que facilite obtener de manera sistemática la información relevante.
- 28 Los aspectos importantes a considerar en las entrevistas con los principales funcionarios de la entidad a estudiar, se incluirán en el programa para identificar las actividades que de manera preliminar demuestren posibilidades significativas de mejoras.

Entrevistas

• Auditor Interno

- 29 En las instituciones públicas que disponen de la unidad de auditoría interna, el primer contacto con la administración de la entidad será el jefe de esa unidad, con el fin de obtener información importante sobre las principales actividades de auditoría interna realizadas, conocer respecto al apoyo que la administración brinda a las acciones de control y obtener opiniones respecto a la gestión de los niveles directivos y los resultados de las operaciones de la entidad en general. En el caso que la entidad no disponga de la unidad de auditoría interna el primer contacto se realizará con el titular del organismo.
- 30 La entrevista inicial con el auditor interno tiene como objetivo obtener información importante, primero respecto al funcionamiento de la entidad y

- de los estudios realizados y segundo para coordinar las actividades de auditoría evitando la duplicación de esfuerzos, así como para lograr su participación y apoyo directo en las acciones de auditoría.
- 31 La auditoría interna constituye la principal fuente de información para planificar las actividades de fiscalización interna y externa, motivo por el cual la entrevista con su titular facilita el indagar y obtener los datos necesarios para realizar el estudio de auditoría en la entidad de manera eficiente.
- 32 Los principales aspectos a considerar en la entrevista inicial con el auditor interno son los siguientes:
- Las políticas de planificación, su formulación y cumplimiento en las actividades desarrolladas por la entidad.
 - Las características gerenciales de las funciones ejercidas por el nivel directivo de la entidad.
 - El apoyo recibido de la administración para dotar de los recursos necesarios para el desarrollo eficiente de las funciones de auditoría interna, así como para cumplir las recomendaciones formuladas, tanto por auditoría interna como por la externa.
 - Las condiciones generales existentes en la administración de la entidad, tales como la experiencia gerencial, los cambios de funcionarios clave, la rotación del personal, la disponibilidad de normativos técnicos actualizados, la preparación de información gerencial oportuna y otras similares.
 - Situaciones delicadas existentes y que permanecen pendientes de solución.
 - Areas, actividades o programas que califiquen como problemáticos o deficitarios, que ameriten la atención especial por parte de la administración y que, por tanto, son de interés en la ejecución de la auditoría.
 - Proyección de las actividades y prioridades señaladas para cumplir los objetivos institucionales.
 - Otros aspectos específicos de conformidad con el objetivo general definido para la auditoría.
 - Las políticas de planificación y la orientación de las funciones de auditoría interna.
 - La disponibilidad del plan anual de auditoría y las evaluaciones de su cumplimiento.
 - c Relación de los principales estudios realizados por la unidad.
- Principales directivos
- 33 La aplicación directa del programa para evaluar el control interno gerencial, tiene total utilización al realizar las entrevistas con los funcionarios del nivel directivo de la entidad.
- 34 Los funcionarios entrevistados para obtener o actualizar la información relacionada con las actividades gerenciales de las entidades son:
- Titular del organismo o quien lo represente, según el caso.
 - Directivos responsables de las actividades sustantivas o técnicas, de acuerdo con la finalidad u objetivo básico de la entidad.

- 35 La información a obtener del nivel directivo de la entidad auditada estará referida principalmente a los siguientes segmentos:
- Directivos encargados del manejo de las actividades adjetivas o de apoyo a la organización como: planificación, administración financiera, administración de recursos humanos y administración de recursos materiales.
 - Planificación de las operaciones
 - Organización utilizada
 - Sistema de información gerencial aplicado
 - Procedimientos de control y de evaluación periódica vigentes.
 - Administración de los recursos humanos
 - Manejo de los recursos financieros
 - Utilización de los recursos materiales

Visita a las Instalaciones

- 36 Un recorrido observando el funcionamiento de las principales unidades operativas y de apoyo es importante, tanto para ubicarlas físicamente como para identificar las actividades relevantes. Para esta actividad debe obtenerse la guía de un funcionario de la institución.
- 37 En el caso de entidades que cuentan con oficinas descentralizadas o regionales, la visita de observación a las mismas se realizará en una fase posterior de la auditoría.
- 38 Es necesario preparar un esquema resumido de la estructura organizativa de la entidad, identificando los principales funcionarios, la ubicación física y números telefónicos, las principales funciones y responsabilidades, el número de personal bajo su dirección y otros asuntos importantes.

b. Comprender las actividades de la entidad

- 39 Uno de los objetivos de la auditoría es prestar ayuda a la administración, para lo cual es imprescindible comprender sus actividades y posteriormente ser capaces de evaluarlas. También se debe conocer a las personas que dirigen la entidad.
- 40 El conocimiento de las actividades desarrolladas por la entidad es importante para la auditoría, pues ayuda a evaluar sus operaciones, a determinar la influencia de los factores externos que podrían tener una incidencia importante en los resultados y a establecer los sectores que requieren un énfasis especial de auditoría. Resulta fácil o es común, particularmente en el caso de personal poco experimentado, gastar mucho tiempo examinando asuntos periféricos, sin llegar a las actividades importantes o sustantivas de la entidad.
- 41 Al desarrollar o actualizar el conocimiento de la entidad, es importante concentrarse en aquellas áreas, transacciones, operaciones o actividades importantes que conllevan mayor riesgo o que poseen características poco usuales. Estos asuntos deben recibir atención especial en el plan de auditoría. Entre éstos se incluyen:
- Hechos o transacciones individualmente significativos.
 - Nuevas áreas o líneas de actividad.

- Incertidumbres o contingencias importantes.
- Introducción de nuevos productos o la prestación de nuevos servicios.
- Partes significativas definidas como extraordinarias o inusuales en materia técnica.
- Problemas de especialización técnica.
- Grupo de transacciones con sectores importantes.
- Presencia de litigios o de requerimientos de los organismos de control.

42 Las secciones incluidas a continuación tratan los temas que deben considerarse en el desarrollo o la actualización de los conocimientos acerca de la entidad y de los correspondientes riesgos inherentes.

Principales actividades

43 El conocimiento de las actividades sustantivas desarrolladas por la entidad ayudará a identificar las áreas potenciales de riesgo, a comprender los motivos que fundamentan las decisiones gerenciales y a conocer los problemas de auditoría. En este proceso debemos intentar identificar los factores críticos del éxito de la entidad, que puedan indicar operaciones favorables o problemas potenciales. Entre los posibles temas se incluyen:

- Características de los servicios o productos.
- Características de los usuarios.
- Filosofía y métodos de operación.
- Tendencias de los precios de servicios o productos.
- Procesos de elaboración de productos o servicios.
- Procedimientos de distribución y almacenamiento.
- Proceso para la compra de materiales y servicios.
- Características de los proveedores de bienes y servicios.
- Utilización de mano de obra y ubicación de la fuerza de trabajo.
- Existencia de planes especiales de beneficios.
- Naturaleza de los inmuebles y las maquinarias, así como el nivel de las inversiones en bienes de capital.
- Proyectos de inversión a largo plazo.
- Naturaleza y alcance de las actividades de investigación y desarrollo.

Políticas y prácticas financieras

44 Las políticas y prácticas financieras pueden afectar el enfoque de auditoría. La utilización de políticas o prácticas inusuales puede indicar la existencia de problemas que podrían afectar directamente las operaciones realizadas. Entre las posibles áreas de investigación se incluyen:

- Prácticas utilizadas para la administración de fondos (transferencias interbancarias, inversiones de fondos en exceso).
- Políticas y objetivos de inversión.

- Liquidez y capacidad para generar capital de trabajo.
- Modelos de la estructura financiera de la entidad, de acuerdo con los objetivos a lograr. (relación entre los gastos administrativos y el volumen de operaciones realizadas, identificación de programas o centros de costos para cuantificar los servicios prestados o los bienes producidos de manera global).
- Métodos financieros utilizados, incluyendo la naturaleza y el alcance de los arrendamientos con opción de compra en operaciones importantes.
- Presupuesto de caja, operaciones e inversiones.
- Proyecciones financieras a largo plazo.
- Capitalización y control patrimonial de las operaciones significativas sobre el mejoramiento y control de los bienes de la entidad.

Circunstancias económicas existentes

- 45 Una economía en expansión puede aumentar los volúmenes de operación, pero también puede ocasionar escasez en el abastecimiento de insumos y mayores demandas de salarios. Una economía deprimida puede ocasionar presiones para la cancelación de préstamos y caídas del valor de los inventarios de existencias.
- 46 La situación expuesta puede afectar las evaluaciones del riesgo, y entre las posibles áreas de indagación se pueden mencionar:
- Efecto de las condiciones económicas y políticas generales sobre las operaciones, el financiamiento o las inversiones.
 - Factores económicos específicos que afecten a la actividad, incluso el grado de regulación sobre los bienes o servicios producidos.
 - Fluctuaciones estacionales que afecten las operaciones.
 - Cambios en la dimensión del mercado.
 - Viabilidad de los productos o servicios y las perspectivas futuras.
 - Efecto de las acciones externas, tales como cambios en los precios, métodos de comercialización, costos de productos, servicios y materiales.
 - Cambios en los niveles de ventas de productos o servicios.
 - Exposición a las fluctuaciones de las tasas de interés y del tipo de cambio.
 - Restricciones a la actividad económica, tales como controles de precios o salarios, derechos de importación y reglamentaciones ambientales.

Estructura operativa

- 47 La organización de la entidad proporciona una visión de su filosofía operativa y puede afectar la responsabilidad en cuanto a los informes a emitir, en la medida en la que es necesario rotar el énfasis de auditoría y la utilización de especialistas. Entre las posibles áreas de indagación se incluyen:
- Existencia de organismos descentralizados y sus relaciones con la entidad.

Grado de autonomía o centralización de las direcciones, divisiones y unidades operativas.

Naturaleza de las instalaciones operativas y su ubicación.

Restricciones legales, tales como leyes ambientales, impositivas o de protección al consumidor, y su efecto sobre la organización de las operaciones.

Departamentos de administración y finanzas

48 El tamaño y la estructura de los departamentos de administración y finanzas de la entidad pueden demostrar un efecto significativo de la integridad y confiabilidad de la información financiera y su relación directa con el volumen y proyección de las operaciones. Entre los temas a considerar se incluyen:

- Existencia de un director o gerente financiero y de un director o gerente de administración y sus respectivas responsabilidades y áreas de competencia.
- Funcionarios responsables de investigar, preparar y aprobar las políticas y procedimientos contables.
- Grado de centralización o descentralización de las actividades contables y financieras.
- Organización de las responsabilidades de información y tamaño de las siguientes funciones relacionadas:
 - Planificación y presupuestos financieros.
 - Análisis financiero.
 - Tesorería.
- Responsabilidades de información financiera de las divisiones y unidades operativas, administrativas y financieras.
- Cambios recientes en las responsabilidades u organización de los departamentos de administración y finanzas.

Unidad de auditoría interna

49 La existencia y funcionamiento de la auditoría interna, con el suficiente grado de independencia y autoridad para examinar cualquier área de operación de la entidad, fortalece el sistema de control interno y se constituye en un elemento retroalimentador que dinamiza y promueve la eficiencia en las operaciones.

c. Documentación de la RP

50 Con el propósito de planificar las siguientes fases de la auditoría e identificar las actividades que ameriten mejoras significativas, se debe solicitar o preparar los resúmenes o lista de documentos en que se fundamentan las actividades sustantivas y adjetivas de la entidad. La información documental a recopilarse de manera concisa en esta fase, es la siguiente:

- Resumen de los antecedentes, principales objetivos y atribuciones legales vigentes.
- Datos sobre la organización, con énfasis en las actividades sustantivas, relacionadas con el objetivo de la auditoría.
- Organigramas de la entidad.

- Información estadística sobre los principales bienes o servicios producidos en los últimos años.
- Información financiera de los últimos años.
- Informes anuales de labores.
- Inversiones significativas y su ubicación.
- Descripción resumida de los métodos de operación.
- Referencia a las disposiciones legales aplicables.
- Descripción de problemas importantes.
- Informes de auditoría interna y externa, del último año.
- Planes de la administración a corto, mediano y largo plazos.
- Detalle de las fuentes de información, referenciadas a las actividades sustantivas y adjetivas de la entidad.

d. Resultados de la Revisión Preliminar

51 Cada fase del proceso de la auditoría proporciona información gerencial y operativa para promover la adecuada administración de los recursos invertidos en las acciones de fiscalización.

Reporte para la Jefatura

52 Al concluir la Revisión Preliminar el equipo de auditoría emitirá un reporte para conocimiento del nivel directivo inmediato superior. Las características y contenido del informe sobre la revisión preliminar, dirigido al jefe de la unidad de auditoría, son las siguientes:

- Elaborado oportunamente, para conocimiento y decisión del nivel directivo del organismo de control.
- Incluye los aspectos importantes que orientan las actividades de auditoría, como los siguientes:
 - Referencia a la asignación de trabajo emitida por la jefatura de la unidad y reporta la culminación de la revisión preliminar.
 - Introducción que incluya el alcance del trabajo realizado, las limitaciones o dificultades encontradas y los aspectos positivos para realizar el estudio de manera eficiente.
 - Resultados de la revisión preliminar identificando las actividades sustantivas y sus componentes importantes, considerando los recursos humanos y el tiempo disponible.
 - Identificación específica de las actividades sustantivas no consideradas para la siguiente fase de proceso, señalando las causas respectivas.
 - Dejar abierta la posibilidad de obtener directrices adicionales de la jefatura para orientar la auditoría, basados en el contenido del reporte.
- Suscrito por el encargado del trabajo y revisado por el supervisor de auditoría.

225

- La concisión es una característica fundamental de este reporte, la que permitirá la preparación y conocimiento oportuno, así como la posibilidad de obtener instrucciones adicionales de la jefatura de la unidad de auditoría.
- 53 El reporte de la Revisión Preliminar permite la información formal sobre la ejecución de la auditoría, de manera que la orientación seguida para cumplir el objetivo general del estudio sea conocida por el nivel directivo del organismo de fiscalización.
- Papeles de trabajo**
- 54 Otro producto de la Revisión Preliminar, realizada como parte del proceso de una auditoría específica o como una actividad individual independiente, es la documentación de las actividades realizadas, divididas en dos segmentos, uno referido a la administración de la auditoría y otro para documentar las actividades desarrolladas por la entidad auditada.
- 55 La documentación de la administración de la auditoría incluirá principalmente lo siguiente:
- Hoja matriz para el registro y control del personal integrado al equipo de auditores y proyectada hasta la conclusión del trabajo.
 - Oficios, memorandos y notas recibidos y enviados por el equipo de auditores, sobre el manejo de los recursos asignados, ordenados cronológicamente.
 - Registro de control de gestión del equipo, para el proceso completo de la auditoría, en el que se incluirán los datos respecto a los días hombre programados y los efectivamente utilizados, así como los dedicados a otras actividades.
 - Informe sobre la Revisión Preliminar.
- 56 Los papeles de trabajo que sustentan las labores realizadas por el equipo de auditores en la Revisión Preliminar estarán integrados, ordenados y representados por los siguientes grupos:
- Resumen de los resultados obtenidos en la RP.
 - Programa aplicado en la revisión preliminar, debidamente referenciado a los documentos de soporte obtenidos o preparados.
 - Papeles de trabajo acumulados que incluyan los índices y las referencias cruzadas, resaltando la información relevante para la planificación y ejecución de las siguientes fases de la auditoría.
- e. Programas para evaluar los elementos de la estructura del control interno.**
- 57 La identificación de las áreas y actividades a examinar en la siguiente fase, constituye la base para preparar los programas de auditoría dirigidos a evaluar la estructura del control interno de la entidad.
- 58 Los programas a utilizar para evaluar el control interno son uniformes y específicos. Los programas uniformes son los que permiten evaluar las actividades sustantivas y adjetivas importantes de dos de los componentes básicos de la estructura de control interno denominados, ambiente de control y sistema de registro e información.

59 Los programas específicos para evaluar el componente procedimientos de control, son preparados a la medida para evaluar las actividades importantes relacionadas de la estructura de control interno. En la siguiente fase del proceso se desarrollan ampliamente los criterios a considerar para evaluar la estructura del control interno institucional.

273 Evaluación de la estructura de control interno, (EECI)

60 Conforme la política de dirigir los esfuerzos de auditoría a las áreas importantes que necesitan mejorar los métodos y procedimientos de trabajo, al evaluar el control interno, el objetivo fundamental es verificar su efectividad e identificar las debilidades relevantes que requieran un examen detallado. La información obtenida durante la revisión preliminar permite ubicar las áreas o componentes que presentan debilidades administrativas, y que podrían afectar negativamente los intereses de la entidad.

61 Al evaluar la estructura del control interno, el auditor acumula información adicional sobre el funcionamiento real de los controles internos existentes, lo cual es útil para identificar los asuntos que requerirán tiempo y esfuerzo adicional para el examen profundo de áreas críticas.

62 Con base en la información obtenida en la evaluación de la estructura de control interno, el equipo de auditoría puede tomar decisiones efectivas sobre la naturaleza y el alcance del examen detallado de las áreas críticas. También será útil para estimar los requerimientos de personal adicional, programar el trabajo en distintos lugares, preparar los programas específicos de la siguiente fase y fijar los plazos para concluir el estudio y presentar el informe final.

63 Al completar esta fase, el equipo de auditoría tendrá la información suficiente para formarse una opinión sobre la confiabilidad del sistema de control interno. Sin embargo, durante el examen profundo de áreas críticas el equipo continuará evaluando dicho sistema de control interno.

a. Enfoque práctico para la evaluación

64 Un enfoque eficiente para evaluar la naturaleza, efectividad y la utilidad del sistema de control interno es revisar los métodos, procedimientos y prácticas utilizadas mientras se desarrollan en forma corriente las actividades operativas o técnicas, administrativas y financieras.

65 Una vez seleccionadas las actividades sustantivas y adjetivas importantes, la evaluación debe ser lo suficientemente detallada para obtener información práctica sobre lo siguiente:

- Forma en que se realizan las operaciones;
- Necesidad o utilidad de los distintos pasos seguidos para procesar las operaciones o actividades;
- Resultados de las actividades, según los objetivos de la entidad, los requerimientos legales y las prácticas seguidas para una administración eficiente; y,
- Efectividad del sistema de control interno.

66 Muchas instituciones desarrollan operaciones que por su magnitud, complejidad y usuarios hacen impracticable la evaluación de todas las actividades importantes en un solo estudio, salvo que esta se realice sobre la base de varios períodos. La adopción de una planificación cíclica para

examinar todas las actividades constituye la mejor alternativa para cubrir en detalle los segmentos importantes de una organización.

b. Elementos para evaluar la estructura de control interno institucional

67 La evaluación de la estructura del sistema de control interno para las actividades importantes, se realizará mediante la aplicación de programas uniformes en los siguientes elementos:

- Ambiente de control
- Sistema de registro e información

68 Para el elemento procedimientos de control deben prepararse programas específicos de acuerdo con la unidad o actividad evaluada y las condiciones existentes en la entidad.

Ambiente de control

69 El ambiente de control existente en la entidad estudiada refleja la filosofía, actitud y compromiso de los directivos para establecer una atmósfera positiva al implantar y ejecutar las operaciones. Influye en gran medida sobre la efectividad de los sistemas de control y en consecuencia, afecta en las evaluaciones del riesgo de control. Un ambiente sólido de control permite depositar mayor confianza en los procedimientos aplicados, seleccionar los controles como fuente de evidencia para la auditoría y reducir la cantidad de comprobaciones requeridas para llegar a una opinión, respecto a que los controles funcionan de manera adecuada.

70 Debido a la importancia del ambiente de control de la entidad es necesario que sea analizado durante la planificación del estudio, por los miembros más experimentados del equipo de auditoría. A continuación se presenta algunos aspectos que deben ser considerados:

Enfoque del nivel directivo hacia los controles

71 El liderazgo ejercido por los niveles superiores de la administración, así como su actitud en relación con la información financiera y con los controles efectivos, influyen significativamente sobre el medio de control. Los directivos experimentados deben identificar los problemas potenciales antes de que afecten negativamente las operaciones de la entidad. Algunos factores a tomar en cuenta son:

- Independencia de los niveles superiores y la efectividad de los controles que ejercen.
- Medida en que el nivel superior requiere información y la utiliza para tomar decisiones.
- Medida en que el estilo gerencial está caracterizado por la planificación o por la improvisación cuando se presentan situaciones críticas.
- Grado de participación, orientación y revisión del nivel superior sobre los procesos de planificación y preparación de los presupuestos.
- Importancia que el nivel superior otorga a los controles, tanto de auditores internos como externos.

- Agilidad y efectividad de la respuesta del nivel superior, a situaciones fuera de control en las áreas operativa, administrativa y financiera.

Organización del nivel superior

72

La estructura orgánica que establece una clara delegación de autoridad y la asignación de responsabilidades, facilita la ejecución de las políticas dictadas por el nivel superior de la entidad, el desarrollo de la retroalimentación y la selección, motivación y promoción del personal calificado. Además, la segregación de funciones importantes, incompatibles entre sí desde el punto de vista de los controles, podrían realzar el sistema de control y el deseo del nivel superior para establecer un medio de control sólido. Los factores a considerar son:

- Responsabilidades de las unidades administrativas importantes y su participación al tomar decisiones.
- Cambios recientes en la administración superior.
- Responsabilidades operativas que no coinciden con la estructura organizativa.
- La correcta delegación de autoridad y responsabilidad.
- La forma en que la autoridad delegada y la responsabilidad asumida son difundidas y comprendidas por todos los niveles de la entidad.
- Si las decisiones son tomadas por las jefaturas que están en condiciones de evaluar sus implicaciones globales.
- Si la auditoría interna informa al nivel directivo apropiado.
- Si existe un efectivo sistema de comunicación de las políticas y procedimientos de trabajo.
- Evidencia de que el personal financiero clave tiene cargas excesivas de trabajo.
- Armonía entre los miembros de la dirección superior, el espíritu de los funcionarios y el nivel de rotación del personal.
- Proporción de los supervisores con respecto a los empleados y si la función asegura que éstos últimos comprendan y sigan las políticas y procedimientos.
- Medida en que son segregadas las responsabilidades por la iniciación de las operaciones, el registro y la custodia de los bienes.
- Si el nivel directivo ha detectado áreas o funciones en las que existe concentración de funciones incompatibles.

Marco para el control directivo

73

Es de interés el marco gerencial para el control y dirección efectiva de las operaciones diarias. Un marco sólido es un indicador clave en la evaluación de la efectividad del medio de control. Estos temas también pueden proporcionar un punto de partida natural para las discusiones con el nivel superior en relación con los métodos que se aplican para planificar, ejecutar y controlar las operaciones. Entre los posibles temas a considerar se incluyen:

- Estadísticas, relaciones y otra información clave utilizada por el nivel superior para controlar y evaluar la marcha de la entidad.

- o Si los planes y presupuestos financieros son preparados y utilizados periódicamente para controlar costos.
- o Si existen procedimientos de revisión y aprobación establecidos para realizar cambios en los sistemas contables y de control.
- o Si se realiza algún proceso efectivo y formal para el desarrollo y mantenimiento de los sistemas de aplicación computadorizado.
- o Métodos utilizados para controlar y poner en práctica la segregación de tareas incompatibles.
- o Mecanismos por los cuales la gerencia identifica y responde a situaciones inusuales.

Oportunidades de servicio

- 74 En el curso de la planificación se debe estar alerta a las situaciones que presenten oportunidades de prestar servicios adicionales a la entidad. Generalmente, estas oportunidades se manifiestan durante la planificación en conversaciones con los funcionarios. Entre los indicadores de oportunidades de servicio se pueden mencionar:
- o Cambios en el nivel superior.
 - o Planes para la expansión o contracción de las actividades.
 - o Existencia de sistemas contables insuficientes para procesar un aumento en el volumen de las transacciones.
 - o Sistemas contables que generan muchos errores o que no poseen controles efectivos.
 - o Planes para actualizar los reglamentos y la normatividad técnica.
 - o Experiencia insuficiente en áreas especializadas como, sistemas de información computadorizados (SIC), desarrollo administrativo o administración financiera.
- 75 Es importante que el nivel superior comprenda claramente la naturaleza, alcance y posibilidades de los estudios adicionales que podrían prestarse.
- 76 Esta etapa de la planificación detallada está referida principalmente a exámenes de varias unidades geográficamente separadas. Supone la división de la entidad en unidades individualmente manejables, tales como unidades ubicadas en distintas áreas. Con base en este análisis se comienza a establecer el plan de auditoría tomando decisiones preliminares sobre el enfoque aplicable para cada unidad y asignando las responsabilidades al equipo de auditoría apropiado. En este momento es importante que se consideren los requerimientos de auditoría o de emisión de informes, los niveles de relevancia y los riesgos.
- 77 A fin de facilitar este proceso de toma de decisiones, resulta útil preparar un papel de trabajo que identifique las unidades operativas y permita realizar comentarios sobre las decisiones de planificación en relación con cada unidad. Este documento permitirá determinar las partes específicas de cada unidad (componente) que constituirá el eje central del trabajo de auditoría.
- ### Determinar las unidades operativas
- 78 Con base en la comprensión de la entidad se deben identificar las principales unidades operativas, incluyendo las divisiones o establecimientos en distintas áreas geográficas. Este proceso permitirá identificar las unidades operativas que poseen importancia para el trabajo. Esta etapa comienza formulando las

decisiones con respecto al alcance de la auditoría en cada unidad operativa e identificando las oficinas individuales que serán responsables de la planificación y ejecución del estudio.

79 Entre los temas a considerar en la determinación de las principales unidades operativas se incluyen los siguientes:

- Divisiones importantes de la entidad.
- Establecimientos importantes en distintas áreas geográficas.
- Si las principales unidades pueden ser identificadas por función o línea de servicio.
- Importancia y relaciones de las operaciones de las oficinas centrales con las unidades desconcentradas o regionalizadas.

Riesgos inherentes y el ambiente de control

80 La preparación del plan de auditoría para las unidades operativas individuales esta influenciada por las evaluaciones del riesgo inherente y del ambiente de control en las principales unidades. Normalmente, estas evaluaciones se basan en nuestros conocimientos acumulados y actualizados por la información obtenida durante la planificación. Entre los temas a considerar al realizar estas evaluaciones se incluyen los siguientes:

- Naturaleza de cada actividad (por ejemplo el riesgo en la industria especializada).
- Estado actual de los problemas observados en años anteriores.
- Si los hechos recientes indican mayor riesgo en una o varias unidades operativas.
- Cambios en las actividades de auditoría interna.
- Forma de anticipar o reaccionar cada unidad ante los problemas.
- Actitud de la dirección en cada unidad operativa.

Rotación del énfasis de auditoría

81 En los exámenes que involucran múltiples unidades operativas se podrá considerar la implantación de un plan de rotación del énfasis de auditoría sobre la base de la confianza en los controles internos probados satisfactoriamente en años anteriores. No obstante, en el caso que la entidad posea diversas unidades operativas que individualmente no sean importantes por su tamaño, sería conveniente aplicar un muestreo para visitar una proporción de las unidades operativas cada año.

Expectativas sobre informes especiales

82 La identificación de las expectativas de la entidad sobre los informes especiales relacionados con las principales unidades operativas debe ser considerada en esta etapa de la planificación. En ciertas situaciones la entidad requiere de un examen de las unidades individuales y podría necesitar un informe especial en relación con esa unidad en particular, lo cual debe ser considerado en esta etapa del trabajo.

Planificación para las unidades operativas

83 En esta etapa de la planificación ya existen condiciones para establecer el alcance global de la auditoría para las principales unidades o actividades operativas de la entidad. Estas decisiones incluyen la identificación, en términos generales, de la naturaleza y alcance del trabajo que será realizado en

121

cada unidad principal, por ejemplo, un examen de alcance completo o de alcance limitado. Además se podrá proporcionar otros detalles, para indicar los temas específicos a tratar en cada unidad, los individuos y oficinas responsables del trabajo, los procedimientos de auditoría específicos que pueden ser convenientes, la programación de fechas en que los informes serán emitidos y una indicación de los días que se utilizarán en la realización del trabajo.

84

Estas decisiones constituyen la base para la planificación detallada al desarrollar el enfoque de auditoría a seguir para cada uno de los componentes individuales de las principales unidades operativas e incluyen las siguientes:

- Información financiera y estructura operativa de la organización.
- Importancia relativa de cada unidad operativa principal en comparación con la significatividad de los estados financieros en su conjunto.
- Necesidad de realizar trabajos en ciertos lugares para cumplir con requerimientos legales.
- Riesgos inherentes de cada unidad operativa y la naturaleza y alcance del trabajo de auditoría necesario para manejar las áreas de mayor riesgo.
- Ambiente de control de cada unidad operativa.
- Efecto sobre la rotación del énfasis y la confianza de auditoría.
- Expectativas de la entidad con respecto al estudio a realizar.
- Si los informes especiales a emitir requieren el examen de ciertas unidades operativas, en especial.
- Importancia y estado actual de los problemas observados durante exámenes anteriores.
- Si se anticipan hechos futuros que nos lleven a considerar si debemos examinar una determinada unidad operativa, tales como el cierre de una planta, la venta de bienes y otros de naturaleza similar.

85

La preparación de un papel de trabajo que incluya las decisiones de planificación para las unidades operativas es útil al documentar el enfoque de auditoría de dichas unidades.

86

Con base en la determinación de las unidades operativas y en el desarrollo de las decisiones de planificación de auditoría sobre dichas unidades, se comienzan a concentrar los esfuerzos en las unidades operativas por las cuales se tiene responsabilidad. El análisis se dirige a determinar las partes individuales que son significativas para el examen y al tomar decisiones acerca de estos componentes. A este nivel se puede evaluar, en forma preliminar, los riesgos inherentes y de control para los componentes, y desarrollar un enfoque que proporcione el nivel necesario de satisfacción de auditoría.

87

El enfoque de auditoría debe seguir la metodología "de lo más importante a lo menos relevante" con base en la comprensión de la entidad y concentrando los esfuerzos en las áreas de mayor riesgo. Se puede determinar que es necesario contar con información más detallada de un componente, antes de completar el enfoque de auditoría sobre el mismo. Si éste fuera el caso, la

naturaleza y alcance de la información a obtenerse deberá ser especificada en la planificación detallada.

Sistema de registro e información

- 88 El registro sistematizado de las operaciones, transacciones y actividades ejecutadas por una institución pública promueve el control de sus recursos y fomenta la utilización eficiente de los mismos. Un sistema de registro apropiado permite la preparación de informes administrativos, financieros y operativos respecto de los volúmenes de producción y sus costos, el nivel de rendimiento del personal y su relación con los objetivos institucionales, entre otros.
- 89 El sistema de registro e información incluye las actividades desarrolladas por las unidades de contabilidad, presupuesto, producción, planificación, estadística y otras funciones administrativas.
- 90 Un sistema efectivo de registro e información, toma en cuenta el establecimiento de métodos y registros que:
- Identifican y registran todas las transacciones y operaciones válidas.
 - Describen oportunamente y de manera clasificada todas las transacciones y operaciones, para incluirlas en la información financiera y de la gestión realizada.
 - Determinan períodos para el registro e información de la gestión, de tal manera que puedan ser analizados comparativamente.
 - Establecen métodos para el registro consistente de las operaciones, en cantidades, volúmenes y valores.
 - Presentan información apropiada sobre las transacciones y operaciones realizadas, así como las revelaciones necesarias en la información financiera y en los reportes de gestión a nivel institucional, de proyectos y unidades administrativas.

Políticas contables

- 91 Durante el examen preliminar generalmente se acumula mucha información sobre las políticas contables como parte de la planificación. A continuación se presentan algunos temas que deberán considerarse:
- Si se han propuesto cambios en las políticas contables vigentes.
 - La probabilidad de que surjan cambios en las políticas contables, hasta el cierre del período.
 - Problemas en las políticas contables que hayan sido identificados en años anteriores.
 - Naturaleza de los cambios en las normas o procedimientos contables o en los pronunciamientos emitidos el último año.
 - Existencia de políticas contables agresivas o conservadoras, para situaciones que permiten el uso de principios contables alternativos.

Conocimiento del sistema contable

- 92 El auditor debe obtener los conocimientos suficientes sobre el sistema contable de la entidad, para entender:

- La importancia de las clases de transacciones incluidas en las operaciones de la entidad.
- La manera en que se inician estas transacciones.
- Los documentos de respaldo, los registros contables, el procesamiento y la información de las transacciones.
- El proceso contable desde el inicio de una transacción, hasta su presentación en los estados financieros, incluyendo el uso de la computadora para procesar los datos.
- El proceso de información financiera empleado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluso las estimaciones y revelaciones.

Sistemas de información computadorizados

- 93 Parte integral del conocimiento de la entidad y de los sistemas de registro y control de las transacciones y operaciones es el obtener una comprensión global de los sistemas de información computadorizados. La información sobre estos sistemas a considerarse durante la planificación detallada no requiere ser extensa, pero sí debe ser suficiente para en términos generales determinar el grado en el cual la entidad ha computadorizado el procesamiento de sus transacciones, actividades y operaciones y la información relacionada, la complejidad de los sistemas y la medida en que las operaciones dependen de un sistema de información computadorizado (SIC).
- 94 Esta información puede afectar significativamente el enfoque de auditoría, la naturaleza y el nivel de los conocimientos sobre SIC requeridos al planificar y ejecutar la auditoría y las expectativas de la entidad.
- 95 Los temas que deben considerarse para desarrollar una comprensión global del los SIC, incluyen:
- 1) Naturaleza y alcance del procesamiento computadorizado de información por áreas o transacciones importantes, incluyendo:
 - Propósitos generales de los sistemas de aplicación más importantes.
 - Naturaleza (interactiva/no interactiva) y áreas de ingreso de datos.
 - Determinar si el procesamiento involucra o no la actualización inmediata de registros.
 - Determinar si los datos son transferidos directamente de otros sistema de aplicación (procesamiento integrado).
 - Software de sistemas relacionados incluyendo monitores de teleprocesamiento, sistemas de administración de base de datos y/o control de acceso a los archivos y software de seguridad.
 - Determinar si existen terceros que tengan acceso a las funciones de procesamiento.
 - Fecha y naturaleza de los cambios importantes en el sistema y si se esperan nuevos.

- Naturaleza de la configuración SIC, incluyendo:
 - Tipo, cantidad y ubicación de las principales unidades centrales de procesamiento (CPU) y los sistemas operativos vinculados.
 - Determinar si las CPUs están interconectadas.
 - Cantidad aproximada de terminales en uso.
 - Red de comunicaciones SIC. (acceso por teledisco o líneas alquiladas).
- Estructura orgánica de las operaciones SIC, incluyendo:
 - Posición del jefe de operaciones SIC en la estructura administrativa de la entidad.
 - Cantidad de personal SIC en la organización.
 - Determinar si el grupo SIC está organizado de manera centralizada o descentralizada en varias unidades operativas.
 - Determinar si las actividades operativas diarias del SIC están segregadas de las de desarrollo y mantenimiento de sistemas.

Procedimientos de Control

- 96 Este elemento de la estructura del control interno está constituido por los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema de registro e información. Estos procedimientos de control son establecidos por la dirección superior de la entidad para proporcionar una seguridad razonable en cuanto al logro de los objetivos específicos.
- 97 Los procedimientos de control se aplican a diferentes niveles organizativos y de procesamientos de datos, pueden estar integrados a componentes específicos del ambiente de control y del sistema de registro e información. En general, se clasifican como procedimientos correspondientes a:
- Autorización de actividades y transacciones.
 - Segregación de funciones que disminuyen las posibilidades para cualquier funcionario de estar en condiciones de ocultar errores u obligaciones en el curso normal de sus funciones.
 - Diseño y uso de documentos, registros e informes apropiados que promuevan el control y la veracidad de las operaciones.
 - Dispositivos de seguridad apropiados sobre el acceso y el uso de bienes, registros, informes, archivos de datos, programas de cómputo e instalaciones.
 - Arqueos independientes del desempeño y debida evaluación de las cifras registradas e informadas.

c. Determinación de los componentes

- 98 Los componentes importantes son producto de las actividades operativas, administrativas y financieras desarrolladas por una entidad pública, como los procedimientos de autorización, registro, control interno, manejo e información, completamente diferentes y sujetos a factores de riesgo distintos. Un análisis detallado de estas actividades, dividiéndolas en componentes manejables se hace necesario.

- 99 Por lo general, un componente a ser estudiado estará constituido por uno de los siguientes conceptos:
- Grupo de operaciones en que participan diferentes unidades administrativas. (ejemplos: Adquisiciones, ingresos por recaudación de impuestos, importación de bienes, proyectos de inversión, producción de bienes o servicios).
 - Una operación o evento importante (proyecto de obras públicas o programa específico para incrementar la producción)
 - Un elemento de los estados financieros.
 - Un rubro o una cuenta de los estados financieros.
 - Una unidad administrativa o un programa presupuestario.
- 100 La determinación de los componentes para cada auditoría depende de las circunstancias y el criterio profesional del supervisor y encargado del trabajo. Entre los factores que deberán considerarse al determinar los componentes se incluyen los siguientes:
- Naturaleza de las transacciones incluidas en una actividad o área específica determinada.
 - Valor monetario de la partida correspondiente.
 - Naturaleza del riesgo relacionado con las operaciones o las cuentas individuales y las operaciones o cuentas agrupadas.
 - Expectativas de los usuarios de la información.
 - Atributos especiales como:
 - La expectativa de que cierta información sea expuesta con un considerable grado de exactitud.
 - La precisión esperada cuando ciertos índices financieros son críticos debido a compromisos adquiridos.
 - Expectativas de errores en un componente por la experiencia obtenida.
- 101 Existen ciertos componentes que usualmente son identificados en los planes de auditoría a fin de evaluar su grado de riesgo, identificar los controles y seleccionar las fuentes de satisfacción de auditoría. Los siguientes grupos de componentes relacionados pueden identificarse:
- Ingresos por operaciones sustantivas, efectivos y pendientes de cobro.
 - Inventarios y costos de producción de bienes o servicios.
 - Adquisiciones y las obligaciones pendientes de pago por la compra de bienes y servicios.
 - Costos y pasivos laborales.
 - Adquisiciones, retiros y depreciación de activos fijos.
 - Manejo de las disponibilidades en efectivo.
 - Resultados de inversiones realizadas.
 - Préstamos obtenidos, sus intereses, el pago de dividendos y la cancelación.

- Inversiones en el diseño de proyectos, así como los proyectos en proceso de ejecución.
- Consolidación de información producida por diferentes unidades operativas.

d. El riesgo en la auditoría

102 El riesgo de auditoría es la posibilidad de que la información sujeta a verificación contenga uno a varios errores o irregularidades significativas no detectadas una vez que la auditoría haya sido completada.

103 Es necesario delinear los factores que afectan las evaluaciones del riesgo, para concentrar los esfuerzos de auditoría y proporcionar al equipo de trabajo la información requerida para completar y ejecutar satisfactoriamente el plan de auditoría. Es importante considerar tanto los factores que disminuyen dicho riesgo como aquellos que lo aumentan.

104 Los riesgos de auditoría están clasificados en:

- **Riesgo inherente**

Es la susceptibilidad a errores o irregularidades significativas de la información operativa, administrativa y financiera sujeta a estudio, antes de considerar la efectividad de los procedimientos de control instalados en la entidad.

- **Riesgo de control**

El riesgo de que los procedimientos de control, incluyendo la auditoría interna, no puedan evitar o detectar los errores o irregularidades significativas de manera oportuna.

- **Riesgo de detección**

El riesgo de que los procedimientos de auditoría por aplicar no puedan descubrir los errores o irregularidades significativas, en el caso de que existieran.

Riesgo Inherente

105 Algunos factores que pueden influenciar en la evaluación preliminar del riesgo inherente son:

- Hechos o transacciones individualmente significativas.
- Naturaleza de la entidad y de los productos o servicios, incluyendo las facilidades de operación, la susceptibilidad a los desfalcos, las circunstancias económicas, las prácticas financieras y la estructura operativa.
- Naturaleza de los componentes, actividades y transacciones, la significatividad de los montos o saldos contables, las transacciones no registradas o los errores de corte y otras irregularidades.
- Naturaleza de los sistemas contables y de información computadorizados en cuanto a su diseño y efectividad, dependencia de los sistemas para el manejo de la entidad, alcance y complejidad de la computadorización.
- Existencia de incertidumbres o contingencias importantes.
- Existencia de grupos significativos de transacciones o deudores.

Riesgo de control

106

El principal interés consiste en identificar los controles específicos diseñados para compensar los riesgos inherentes al realizar las operaciones. Entre los posibles factores generales que pueden afectar la evaluación del riesgo de control a nivel de componente se incluyen:

- Métodos utilizados por la administración para comparar los resultados reales con los planes y presupuestos y el grado en que las diferencias son investigadas.
- Frecuencia en la preparación de la información operativa, administrativa y financiera para uso, y revisión del nivel directivo.
- Naturaleza de los informes preparados para el nivel directivo y su utilización:
 - Niveles de producción de bienes y servicios.
 - Operaciones importantes pendientes de legalizar.
 - Valores a cobrar clasificados por antigüedad o detalle de cuentas significativas vencidas.
 - Cobros o pagos significativos.
- Estadísticas de rotación de existencias.
- Productos con bajos márgenes de rendimiento.
 - Naturaleza de las operaciones que requieren aprobación específica del nivel superior.
 - Efectividad del departamento de auditoría interna.
 - Desvinculación de algún funcionario clave de la entidad.

Riesgo de detección

107

El riesgo de detección se puede originar en los siguientes factores:

- No evidenciar toda la información disponible.
- Posible ineficacia del procedimiento de auditoría programado.
- Posibles deficiencias en la aplicación de los procedimientos de auditoría o en la evaluación de los hallazgos de auditoría, incluyendo el riesgo de presunciones erróneas, errores y conclusiones equivocadas.

108

Las causas de riesgo de auditoría nunca pueden ser eliminadas. Con el debido cuidado y el ejercicio de la destreza profesional, pueden ser reducidas a un nivel aceptable, mediante una buena planificación, supervisión y revisión.

109

Los riesgos inherentes y los riesgos de control están fuera del manejo del equipo de auditoría, pero no así el riesgo de detección. Variando la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría se puede alterar el riesgo de detección y en última instancia, el riesgo de auditoría.

Riesgo de muestreo

110

El riesgo de muestreo es uno de los aspectos que deben considerarse al determinar el riesgo de detección. Constituye el riesgo de que una muestra seleccionada y examinada para obtener conclusiones sobre el universo del cual fue extraída, no sea representativa. Como resultado se podría obtener una conclusión incorrecta sobre el universo.

- 111 El riesgo de muestreo tiene dos aspectos, el más importante se refiere a que de la muestra podamos obtener la conclusión que señale los controles clave como más confiables de lo que en la realidad son, y el menos importante que la información revisada está razonablemente presentada, cuando en realidad no es así.

e. Enfoque de la auditoría

- 112 Un enfoque eficiente y efectivo, que responda a los riesgos, requiere la selección de procedimientos que proporcionen un nivel adecuado de satisfacción de auditoría, con la menor inversión posible de recursos. En general, el plan detallado describe en términos globales el enfoque programado de auditoría para cada componente, e incluye información como la siguiente:
- Alcance de la confianza fundamentada en los controles vigentes.
 - Procedimientos específicos requeridos para las áreas de mayor riesgo o para los temas que necesitan atención especial.
 - Forma de obtener confianza en los controles, es decir, si se lo hará a través de pruebas detalladas de los controles clave y de las funciones de procesamiento computadorizadas, o la actualizaciones de los procedimientos de diagnóstico.

Naturaleza de los procedimientos sustantivos, si son pruebas detalladas de operaciones o procedimientos analíticos.

Confianza en la auditoría interna

- 113 La utilización efectiva de las actividades de auditoría interna requiere una cuidadosa planificación y coordinación para evitar la duplicación de esfuerzos y para asegurar un buen trabajo. Si se coordina de manera efectiva, puede mejorar la cobertura del estudio y utilizar los recursos de auditoría externa en las áreas de mayor riesgo.
- 114 Algunas áreas en las que se puede lograr la participación del personal de la auditoría interna son:
- Pruebas de transacciones como complemento del trabajo.
 - Confirmación de valores a cobrar.
 - Observación de recuentos físicos de los recursos materiales.
 - Aplicación de procedimientos específicos bajo la supervisión de la auditoría externa.
 - Pruebas detalladas de los componentes, bajo la supervisión de la auditoría externa.
 - Documentación y prueba de los SIC.

f. Hoja Matriz para calificar los riesgos

- 115 La preparación de la hoja matriz para calificar los riesgos de auditoría de cada uno de los componentes importantes del trabajo, constituye un paso obligatorio en el proceso de ejecución de la auditoría, al concluir la fase de evaluación de la estructura del control interno.

116

Para la calificación de los riesgos de auditoría se requiere la siguiente información sintetizada y tabulada en un papel de trabajo referenciado con los documentos de respaldo:

- Información horizontal:
 - Identificar el componente, sea una actividad, unidad administrativa, proyecto, programa, función o segmento de los estados financieros.
 - Definir la calificación relacionada con el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección.
 - Presentar resumidamente el enfoque de auditoría a seguir en la siguiente fase del estudio, si es el caso.
 - Detalle esquemático de las instrucciones de auditoría para la programación detallada del estudio en la siguiente fase del proceso.
- Información vertical:
 - Respecto a los componentes a evaluar se identificarán los puntos clave de control relacionados con los siguientes elementos generales, que a su vez se relacionarán con las actividades realizadas por la entidad:
 - Actividades de planificación de los componentes a estudiar.
 - Organización utilizada
 - Sistema de información y registro.
 - Procedimientos de control aplicados.
 - Administración de los recursos humanos.
 - Manejo de los recursos materiales
 - Utilización de los recursos financieros.
 - Disponibilidad de recursos técnicos.
 - Sobre la calificación de los riesgos, de acuerdo con el criterio profesional del supervisor y del encargado del trabajo, se incluirá la siguiente información:
 - **A = Alto**, para identificar la presencia de un elevado nivel de riesgo al evaluar los controles internos claves e importantes.
 - **M = Moderado**, al calificar como razonables los controles aplicados en el ejercicio de las actividades.
 - **B = Bajo**, cuando los riesgos determinados en la evaluación del control interno no requieren de procedimientos adicionales de verificación.
 - Respecto al enfoque de auditoría, considerando la calificación asignada a los riesgos, el equipo deberá decidir sobre los esfuerzos adicionales de verificación requeridos o la eliminación de las áreas de riesgo que no ameriten continuar con el estudio.
 - Las instrucciones de auditoría estarán referidas a los procedimientos sustantivos o prioritarios que deberán incluirse en la programación detallada de la auditoría para la fase siguiente, denominada estudio profundo de las áreas críticas.

- 117 Una hoja matriz de calificación del riesgo deberá prepararse por cada uno de los componentes de auditoría y será suscrita por el encargado del estudio y por el supervisor de auditoría respectivo.
- 118 La hoja matriz de calificación de los riesgos de auditoría constituye el fundamento para la planificación detallada del trabajo, para la elaboración del informe sobre la evaluación de la estructura del control interno y para la preparación de los programas detallados a ser aplicados en la siguiente fase del proceso. Lo señalado demuestra su importancia para la sistematización de las actividades de auditoría.

g. Resultados obtenidos de la EECI

- 119 La evaluación de la estructura del control interno, planificación y programación específica es la base en que se apoya la ejecución de la auditoría y de allí su importancia. Al concluir esta fase, los siguientes productos estarán disponibles para uso interno del equipo de auditoría y para conocimiento de la entidad usuaria del servicio de auditoría:
- Para uso de la auditoría:
 - Planificación detallada, que incluye la siguiente información:
 - Objetivo general de la auditoría.
 - Objetivos específicos por componentes de la auditoría.
 - Alcance de la auditoría.
 - Limitaciones de la auditoría.
 - Recursos necesarios para ejecutar y concluir el estudio.
 - Humanos
 - Tiempo
 - Financieros.
 - Instrucciones especiales para el trabajo.
 - Programas detallados de trabajo para cada uno de los componentes importantes de la auditoría, con la siguiente información:
 - Objetivos específicos.
 - Muestra a examinar.
 - Procedimientos por aplicar.
 - Fuentes de información.
 - Papeles de trabajo que respalden las actividades realizadas en la evaluación de la estructura del control interno y que definen la orientación a ser tomada para continuar con el desarrollo del estudio. Dichos papeles deben estar referenciados a los programas de trabajo aplicados e incluir las iniciales del auditor que lo preparó.
 - Para la entidad auditada:
 - Informe sobre la evaluación de la estructura del control interno, con las siguientes características:

- Los resultados alcanzados que serán presentados a los funcionarios de la entidad para obtener sus opiniones e información adicional.
- Emitido formal y oportunamente, mientras el equipo de auditoría se encuentra en la fase final del estudio, en las oficinas de la entidad.
- Suscrito por el jefe de la unidad de auditoría o el encargado del trabajo y el supervisor en forma conjunta, dependiendo de los resultados obtenidos.

120 La planificación detallada, la programación específica y el informe de evaluación de la estructura de control interno serán de conocimiento del jefe de la unidad respectiva para su revisión y la correspondiente aprobación. El documento que contiene la planificación detallada y la programación específica será suscrito conjuntamente por el encargado y el supervisor de auditoría.

121 En los casos que haya la necesidad de incluir ampliaciones o ajustes a los documentos antes señalados, es responsabilidad del encargado del estudio el prepararlos y presentarlos de manera prioritaria.

Papeles de trabajo de la EECI

122 La documentación de las actividades realizadas en esta fase se organizará de acuerdo con los componentes analizados, constituyéndose la hoja matriz de calificación del riesgo en el documento principal, identificado como resumen o sumario, respaldado por los papeles de trabajo analíticos y de soporte respectivos.

123 El ordenamiento de los papeles de trabajo se guiará por las siguientes pautas:

- Hoja matriz de calificación del riesgo por componente.
- Programa aplicado para evaluar el control interno, referenciado a los papeles de trabajo analíticos, por cada componente.
- Papeles de trabajo analíticos que incluyen la información importante estudiada y que fundamenten las opiniones del equipo de auditoría, tanto para la calificación del riesgo como para la emisión del informe, algunos ejemplos de estos papeles de trabajo son:
 - Resúmenes del proceso seguido por las operaciones importantes evaluadas, identificando los puntos clave de control aplicados y los que serían necesarios adicionarlos.
 - Síntesis de las entrevistas con los funcionarios ejecutivos de la entidad estudiada y de otras instituciones relacionadas.
 - Operaciones o hechos importantes detectados en el proceso de evaluación, producto de la revisión selectiva de documentos, informes gerenciales, informes financieros, reportes de producción y otros documentos.
 - Conclusiones sobre análisis de la información financiera, administrativa y de gestión presentada por la entidad.
 - Resultados tabulados de encuestas realizadas con las conclusiones respectivas.

- Papeles de trabajo de soporte que constituyan evidencia importante del trabajo desarrollado y de las conclusiones a las que se haya llegado. Algunos ejemplos de estos documentos son:
 - Notas de la entidad relacionadas con aspectos específicos de los componentes evaluados.
 - Informes técnicos, administrativos y financieros preparados por la institución auditada.
 - Disposiciones administrativas emitidas respecto a los componentes analizados.

124 Los papeles de trabajo estarán integrados en un expediente que incluya los componentes evaluados, debidamente identificados con índices que faciliten la referencia cruzada entre los diferentes niveles de información, incluso el informe de la EECI. Dichos papeles deberán contar con la firma del auditor que los preparó, la revisión del encargado del estudio y en casos relevantes con la firma del supervisor.

Informe sobre la evaluación de la estructura del control interno.

125 El informe sobre la evaluación de la estructura del control interno constituye la mejor oportunidad para presentar los resultados de la auditoría a la administración superior de la entidad. Por lo tanto, la actitud positiva que debe proyectar el documento es fundamental para crear una atmósfera de colaboración y apoyo hacia la actividad de auditoría.

126 El informe deberá mantener una estructura que promueva el interés por su conocimiento y facilite su utilización para el mejoramiento de los componentes evaluados. A continuación se incluye los principales elementos:

- Índice del contenido, identificando los capítulos y títulos de la información preparada.
- Capítulo de introducción señalando el período y el objetivo de la evaluación, la aplicación de la normatividad técnica y una referencia a las condiciones reportables identificadas.
- Capítulo con el detalle de los resultados identificados y que constituyen la base para promover el mejoramiento de las actividades operativas, administrativas y financieras. Este capítulo estará dividido en los componentes importantes que han originado las condiciones reportables.
- Capítulo que en resumen presenta las conclusiones globales sobre la evaluación de la estructura del control interno de la entidad.
- Capítulo con el detalle de las disposiciones finales, dirigidas específicamente a los niveles jerárquicos que deben aplicarlas e identificables individualmente.

280 Estudio Profundo de Areas Críticas (EPAC)

281 Introducción

01 Durante la planificación detallada deben haberse seleccionado los componentes a ser estudiados, los procedimientos de auditoría a ser aplicados y su alcance. Se espera que dicha aplicación proporcione la evidencia suficiente que permita demostrar la veracidad de cada componente, de las afirmaciones contenidas en los informes presentados por la entidad y de los asuntos que son objeto de la auditoría. Las decisiones de planificación se basan en lo siguiente:

- Conocimiento de las actividades de la entidad.
- Evaluaciones de los riesgos inherentes y de control.
- Evaluación de los elementos y operaciones significativas.
- Expectativas sobre la naturaleza y calidad de la evidencia que se obtendrá mediante los procedimientos individuales que se apliquen, reconociendo factores tales como la suficiencia, competencia y confiabilidad de la evidencia y los probables niveles de las observaciones.

a. Programas aplicados

02 Una vez aplicados los programas para cada componente en el estudio profundo de las áreas críticas, se obtiene evidencia y se cuenta con información adicional para reconsiderar las evaluaciones y decisiones realizadas durante la planificación. Los hallazgos de auditoría desarrollados deben ser evaluados para cada procedimiento aplicado, para cada componente evaluado y finalmente para la auditoría en su conjunto.

03 Con base en los resultados de la evaluación se obtienen las conclusiones sobre cada componente, a fin de comprobar si los objetivos de auditoría han sido alcanzados.

b. El hallazgo en la auditoría

04 La palabra hallazgo tiene muchos significados y transmite ideas diferentes a distintas personas. Sin embargo, el hallazgo en la auditoría tiene el sentido de recopilación y síntesis de información específica sobre una operación, actividad, proyecto, unidad administrativa u otro asunto analizado y evaluado, y que los resultados obtenidos se consideren de interés para los funcionarios de la entidad auditada.

05 Como una herramienta de auditoría se lo emplea en un sentido crítico y se refiere a las deficiencias identificadas durante el estudio y presentadas en el informe de auditoría. Es importante señalar que también pueden presentarse hallazgos positivos, referidos a operaciones que hayan demostrado bondades excepcionales en beneficio de la entidad y que podrían utilizarse como modelos para otras instituciones.

06 Al evaluar los hallazgos de auditoría debe considerarse si la información y las condiciones sobre las cuales se preparó el plan de auditoría continúan siendo

apropiadas y, por consiguiente, si se ha obtenido suficiente información para la auditoría. En especial se debe considerar si:

- La evidencia obtenida es suficiente, competente y confiable, como se esperaba.
- La naturaleza y el nivel de las observaciones están de acuerdo con lo previsto en la planificación de la auditoría.

282 Evaluación de los hallazgos derivados de la auditoría

07 Una vez completados los procedimientos de auditoría se debe evaluar si la evidencia obtenida satisface las expectativas establecidas durante la planificación. La evidencia debe ser evaluada en términos de la suficiencia, competencia y confiabilidad, así como la naturaleza e importancia de las observaciones de auditoría identificadas. También, debe considerarse si dicha evidencia contradice alguna de las decisiones tomadas durante la planificación.

a. Observaciones de auditoría

08 Pueden surgir evidencias que contradigan las afirmaciones contenidas en los informes de gestión y financieros, o que creen dudas con respecto a la eficiencia y efectividad con que se utilizan los recursos de una entidad. Este tipo de evidencia es denominada observación de auditoría y por lo regular está relacionada con las siguientes definiciones:

- **Errores**

Errores no intencionales u omisiones al realizar un paso de control, errores matemáticos o administrativos en los registros, errores en la aplicación de la normatividad técnica y en los principios administrativos, contables y de control interno, así como malentendidos o interpretaciones erróneas de hechos que existían en el momento en que fueron preparados los informes de gestión y financieros.

- **Irregularidades**

Distorsiones intencionales en los informes de gestión y financieros, tales como errores deliberados en las afirmaciones de la alta dirección o el uso de los recursos de la entidad.

- **Acciones cuestionables o ilegales**

Actos que presuntamente violan leyes o reglamentos, incluso la colusión, los sobornos y otros pagos dudosos.

09 Las observaciones deben ser consideradas cuidadosamente, en forma individual y en conjunto, para determinar si los informes de gestión y financieros están o pueden estar significativamente distorsionados, si se ha obtenido suficiente evidencia de auditoría concerniente a la validez de las actividades estudiadas y si las mismas tienen otras implicaciones para la entidad.

10 La evaluación de las observaciones tiene la finalidad de llegar a comprender su naturaleza, causas e implicaciones, y resolver sobre la acción apropiada que debe tomarse. También debe considerarse el interés para la entidad desde el punto de vista operativo y de control.

b. Causas que originan las observaciones

- 11 Generalmente la causa fundamental de una observación está encubierta y su descubrimiento requiere persistencia y sagacidad. La falla de un sólo control puede indicar una debilidad muy seria y fundamental en la organización; por ejemplo, la falta de personal competente, la falta de conocimientos o de capacitación o la falta de supervisión o motivación. Si no se identifica las causas de una observación, se puede poner en peligro toda la auditoría al desconocer las implicaciones potenciales de los hallazgos. También se debe considerar si las causas identificadas pueden afectar la validez de la información a ser obtenida mediante procedimientos alternativos para otros componentes de la auditoría.
- 12 La respuesta a las siguientes preguntas pueden ser útiles para identificar las causas de las observaciones de auditoría:
- La observación se originó dentro o fuera de la Organización?
 - Qué controles han sido diseñados para evitar o detectar la observación?
 - La observación ha sido el resultado de un error humano o del procesamiento computadorizado?
 - Cuál es la razón por la que los controles o las funciones de procesamiento importantes no operan adecuadamente?
 - Quién es el responsable de operar estos sistemas de control?
 - Los sistemas de control fueron diseñados en forma poco efectiva? Si este fuera el caso, qué impacto tiene sobre las operaciones?
 - Los individuos involucrados fueron debidamente instruidos y supervisados?
 - La observación ha sido generada por el sistema contable o algún otro sistema de información de la entidad?
 - La observación ha resultado de errores en los datos comunes para muchas transacciones (por ejemplo, cálculo de los ingresos) o en datos aplicables a una transacción específica?
 - La observación es el resultado del procesamiento inadecuado de información correcta o del uso de información incorrecta?
- 13 Una vez que las causas de la observación han sido identificadas, es importante considerar la frecuencia con la que ocurre la misma, por lo general, esto depende de la causa específica. Por ejemplo, una observación sobre la valuación de los inventarios al cierre de un período puede ser el resultado de:
- Un error administrativo.
 - Un error administrativo por dolo o negligencia.
 - El uso de un listado de precios incorrecto para un artículo en particular y que se presente de manera sistemática.
 - Conversión inadecuada de un costo expresado en moneda extranjera.
 - Otras prácticas administrativas o técnicas.
- 14 Cuando las excepciones involucran sistemas computadorizados, es importante considerar el impacto de la observación, por ejemplo:

- Un error identificado en la lógica de la función de procesamiento computadorizado que calcula los datos de los comprobantes de ingreso, afectaría a todos los cálculos realizados.
- Un error en el catálogo de las tarifas unitarias utilizadas para preparar las facturas de consumo, ocasionaría errores en los valores de todas las facturas preparadas a partir del momento en que ocurrió el error.

c. Implicaciones de las observaciones en la evidencia

- 15 Las observaciones identificadas al obtener la evidencia, generalmente, son de uno de los dos tipos siguientes:
- Un desvío en la aplicación de un procedimiento de control interno clave. Los controles clave están constituidos por los puntos importantes establecidos para el control de las actividades de una entidad, por ejemplo, la necesidad de disponer de una autorización para iniciar el proceso para una adquisición significativa.
 - Un error monetario en una operación examinada como parte de un procedimiento de cumplimiento. Dichos procedimientos se aplican para asegurarse que las actividades están ejecutándose de acuerdo con las instrucciones prescritas.
- 16 No se espera que los controles clave aplicados en forma manual funcionen siempre en forma efectiva. Por lo tanto, al planificar la auditoría, se debe considerar un porcentaje de desvío en su aplicación. Una vez realizado el trabajo, se debe verificar los desvíos mediante los procedimientos de cumplimiento para evaluar el desvío real y determinar si este porcentaje es aceptable. Cuando los controles se realizan por las funciones de procesamiento computadorizado, si estos no son efectivos, es muy probable que afecten a varias operaciones.
- 17 La evaluación del porcentaje real de desvíos es un proceso que requiere aplicar el criterio profesional. Cuando los hallazgos se basan en una muestra representativa, el porcentaje de desvío encontrado es la evidencia más objetiva disponible, y por lo general, debe considerarse como la mejor estimación del porcentaje de desvío "más probable" del universo que se trate.
- 18 Si el porcentaje de desvío más probable es inferior al previsto en la planificación, se concluirá en que los resultados respaldan la confianza anticipada en los controles clave. Pero si el desvío más probable resulta mayor, es posible que el porcentaje de desvío en el universo supere el que se estimó como aceptable y se debe considerar la necesidad de:
- Modificar el plan de auditoría para obtener la evidencia requerida mediante la aplicación de los procedimientos sustantivos adicionales o sustentarse en la confianza que ofrecen otros controles.
 - Ampliar el alcance de los procedimientos de cumplimiento para determinar si la muestra original es representativa del universo.
- 19 Si se detecta un desvío al aplicar los controles no considerados clave, la evaluación del riesgo de control también se verá afectada. Se deberá modificar el plan de auditoría para obtener evidencia sustantiva adicional, si el nivel de satisfacción de auditoría que se planeó obtener es superior al que resulta de la reevaluación del riesgo de control.

- 20 Cuando la aplicación de los procedimientos de auditoría indican que existe una aparente debilidad en los sistemas de control, esta deberá ser evaluada cuidadosamente y se determinará su efecto en la auditoría.

d. Implicaciones de las observaciones en la evidencia sustantiva

- 21 Para cada observación identificada en la evidencia sustantiva, es necesario determinar la magnitud y los componentes afectados. El interés recae en si estas excepciones individual o globalmente provocan errores significativos en los informes de gestión y financieros en conjunto. La presencia de errores monetarios, a menudo indica que existe debilidad en el control y que éstas debilidades deben ser evaluadas al analizar la confianza en los controles.
- 22 Los errores monetarios identificados directamente al aplicar los procedimientos de auditoría son los errores "conocidos", no hay duda sobre su existencia. Sin embargo, se debe estimar el error que sería identificado si se examinaran todas las partidas del universo, en lugar de examinar sólo una muestra de ellas. La estimación del error, incluyendo el error conocido, constituye el "error más probable".
- 23 Las implicaciones de las observaciones identificadas dependen de la naturaleza y causas de las mismas, así como del tipo y alcance de los procedimientos aplicados, a continuación se presentan algunas situaciones comunes:

Errores al azar

- **Probando el 100% del universo:**
 - Todos los errores del universo se llegan a identificar.
 - El error más probable es el error conocido.
- **Surgidos del análisis de una muestra representativa**
 - Se identifican algunos errores en la muestra.
 - El error más probable se basa en una proyección de los resultados de la muestra.
- **Producto de otros procedimientos**
 - Los errores conocidos son indicativos de otros errores en el universo, pero posiblemente no haya la información suficiente para estimar el error más probable.

Errores sistemáticos

- **surgidos del análisis de una muestra representativa u otros procedimientos.**
 - Los errores conocidos son aplicables al universo o a una parte del mismo.
 - Los errores conocidos deben proyectarse sobre el universo y considerarse junto a otra evidencia para determinar el error más probable.

Errores aislados

- Los errores conocidos son únicos por definición, el error más probable es igual al error conocido.

Errores o diferencias no explicadas,

- surgidas de procedimientos analíticos.

Los procedimientos analíticos indican una posibilidad de error, cuando la posibilidad es significativa, se requerirán otros procedimientos para obtener una estimación del error.

- 24 La identificación de las causas y la naturaleza de una observación requiere la aplicación del criterio profesional, ya que puede ser difícil determinar si la observación es un error aislado, sistemático o al azar. Cuando la auditoría no permite estimar el error más probable desde las observaciones identificadas, es necesario aplicar procedimientos adicionales.
- 25 Los errores conocidos y cualquier error estimado adicional constituyen el error más probable y deben registrarse en el resumen de errores no corregidos o ajustados. La dirección superior de la entidad debe ser informada de todos los errores detectados, salvo los que no sean significativos.
- 26 Además del error conocido y del error más probable, se debe tener en cuenta que los informes de gestión y financieros aún pueden estar mal expresados a causa de otros errores.

e. Incertidumbres y estimaciones

- 27 El riesgo de que los informes de gestión y financieros estén significativamente distorsionados, es mayor en el caso de operaciones, actividades, cuentas y tipos de transacciones que involucran estimaciones o la aplicación de criterios técnicos.
- 28 Las estimaciones o el uso de criterios técnicos no son susceptibles de mediciones precisas, por lo tanto, la evidencia de auditoría debe utilizarse para determinar el rango de los montos razonables para tales estimaciones o criterios.
- 29 Como ninguna de las estimaciones puede ser considerada precisa con certeza absoluta, la estimación presentada por la entidad auditada generalmente es aceptada, si se encuentra dentro del rango de montos razonables. Una diferencia razonable entre la mejor estimación y la estimación de la entidad, no se considera un error. No obstante, si la estimación de la entidad se considera no razonable, se tratará como el error más probable y se sumará a los otros errores más probables.

283 Evaluación de los hallazgos por componentes.

- 30 Durante la planificación se establecen las fuentes de información que consideramos necesarias para obtener la evidencia suficiente con respecto a las afirmaciones que corresponden a cada componente. Con base en los resultados alcanzados se deben definir las conclusiones sobre cada componente.

a. Consideraciones sobre la evidencia de auditoría acumulada.

- 31 Determinar si la evidencia de auditoría acumulada para un componente específico es competente y suficiente, depende del criterio aplicado. Esta decisión se basa en una serie de factores, entre los que se incluyen las respuestas a los siguientes interrogantes:

- Han sido adecuadamente tratados todos los riesgos inherentes?
- La evidencia obtenida es suficiente, competente y confiable?
- Proporciona la evidencia una visión coherente de la validez de las operaciones importantes estudiadas?
- Resulta suficiente la evidencia para llegar a la conclusión de que no existen otros riesgos significativos?
- Resulta suficiente la evidencia para reducir el riesgo de error a un nivel adecuadamente bajo?

b. Consideración sobre el error acumulado

- 32 Los errores monetarios pueden ser descubiertos al evaluar los resultados de la aplicación de los procedimientos individuales de auditoría. Se utilizan estos errores para estimar el error más probable de un componente.
- 33 Al acumular los errores se debe considerar la conveniencia de compensar los positivos con los negativos. Cuando son tratados por separado, estos errores pueden tener un impacto significativo en las operaciones evaluadas, por lo tanto, cada uno será tomado en cuenta como un error significativo en forma independiente.
- 34 Los errores conocidos y los estimados (que totalizan el error más probable) de un componente deben ser sintetizados en un resumen de errores no corregidos o ajustados que indique su impacto acumulado.

284 Evaluación de los hallazgos para la auditoría

- 35 Al evaluar los resultados de una auditoría en su conjunto, obtenemos conclusiones globales con base en las conclusiones y el trabajo detallado para cada componente. En general este proceso incluye:
- Reevaluar la efectividad del plan de auditoría, particularmente la relevancia del riesgo, con base en la información obtenida durante la etapa de ejecución y en los informes de gestión y financieros examinados.
 - Análisis para determinar si existen inconsistencias en la evidencia de auditoría obtenida o en las conclusiones alcanzadas para los componentes individuales. Si se detectan deben ser investigadas y resueltas.
 - Comparación de los errores acumulados con los criterios de importancia y la propuesta de corrección o ajustes, cuando fuere apropiado.
 - Formación de una conclusión sobre la auditoría global y su consideración para el informe de auditoría.

a. Los errores acumulados y su significatividad

- 36 El efecto combinado de los errores identificados o estimados de todos los componentes debe ser comparado con los criterios considerados como significativos para los informes de gestión y financieros. Para facilitar este proceso es conveniente resumir los errores en un solo lugar, preferentemente

en la documentación que resume la auditoría. La significatividad puede ser considerada en términos de lo siguiente:

- El efecto acumulado sobre los resultados de operación, tanto en valores como en volúmenes.
- El efecto acumulado sobre la situación financiera de la entidad.
- El efecto sobre los componentes individuales auditados.
- El efecto sobre las obligaciones contractuales, tales como índices financieros especificados en convenios de préstamo u otros.

37 Se debe determinar los factores de significatividad importantes para la entidad. Como mínimo deben clasificarse los errores no corregidos o ajustados, para separar el error más probable, del error conocido y del error estimado.

38 El examen de las estimaciones puede identificar errores que presentan diferencias de opinión, pero no implica que las estimaciones carezcan de razonabilidad, sin embargo, pueden existir otras que claramente no son razonables. Si se determina que existe alguna tendencia en las estimaciones o los criterios técnicos utilizados, se concluirá en que existe un error en la información y en los resultados de operación.

285 Características y contenido de los hallazgos

39 Los hallazgos de auditoría constituyen la materia prima que permite la presentación de los resultados de la auditoría de manera ordenada, analítica, completa y positiva para promover mejoras en las actividades de la entidad examinada. Por lo tanto, es importante desglosar su contenido y características para la presentación de los resultados de una auditoría.

a. Requisitos del hallazgo

40 Los siguientes constituyen los requisitos de un hallazgo de auditoría:

- Debe ser importante o significativo, que amerite su desarrollo y la comunicación formal respectiva.
- Debe estar basado en hechos y evidencias precisos, debidamente documentados.
- Debe ser objetivo, al fundamentarse en hechos y transacciones realmente ejecutadas.
- Debe estar basado en una labor de auditoría suficiente para respaldar las conclusiones.
- Debe ser convincente para una persona que no haya participado en la ejecución de la auditoría.

41 Cada uno de los requisitos está sujeto a aplicaciones específicas e interpretaciones, según el estudio realizado. Además desde el punto de vista de la auditoría es difícil definir exactamente términos tales como importancia o significatividad, convincente y suficiente que son parte de los requisitos señalados.

42 Un hallazgo normalmente es desfavorable para la entidad auditada. La cantidad de labor necesaria para desarrollar y respaldar un hallazgo depende de las circunstancias existentes y el juicio profesional del auditor. Es

importante que la presentación del hallazgo conduzca a conclusiones reales y que su contenido esté justificado por la labor realizada.

b. Pasos para desarrollar los hallazgos

43 Una vez identificado un componente importante que presenta debilidades en la ejecución de sus operaciones, el auditor responsable del estudio prepara un programa específico que incluye los procedimientos para el desarrollo apropiado de los aspectos relacionados con el problema. Los pasos a seguir para el desarrollo de un hallazgo, por lo regular, son los siguientes:

Identificar las condiciones o asuntos deficientes

44 Los asuntos defectuosos o condiciones deficientes se los identifica al comparar los criterios aceptables, como son los establecidos en la normativa o en sanas prácticas administrativas de la entidad con las operaciones realizadas. Si los criterios no han sido establecidos, el auditor tiene la responsabilidad de investigar, desarrollar y enunciar los atinentes, con el debido cuidado.

45 Este paso es necesario para reunir información y establecer claramente todos los hechos pertinentes. En términos sencillos, esta operación es la respuesta al "qué - cuándo - dónde - cómo". Incluye la comparación de operaciones reales con los criterios o requerimientos establecidos en forma de reglamentos, normas técnicas, normas de rendimiento, presupuestos operativos, acuerdos y disposiciones de los niveles superiores de la entidad.

46 Incluye la determinación del grado de rendimiento o producción cuando no existen normas prescritas, por ejemplo, hacer viajes innecesarios, comprar materiales no requeridos o asignar tareas inapropiadas a los funcionarios. En estos casos es frecuente identificar desperdicios, determinar una forma más eficaz de operar o un procedimiento más económico para administrar.

Identificar las líneas de autoridad y responsabilidad sobre los asuntos deficientes

47 Es necesario identificar a los funcionarios directamente responsables de las condiciones deficientes y los niveles de autoridad existentes para discutir el problema y luego comunicar los resultados.

48 Para obtener un control interno administrativo, financiero y técnico eficiente sobre las operaciones, es necesario contar con una clara asignación de responsabilidades y la debida autoridad para llevarlas a la práctica.

Determinar las causas de la deficiencia

49 El identificar las causas de una deficiencia es importante para comprenderla apropiadamente y estar en condiciones de sugerir las acciones correctivas efectivas.

50 Averiguar por qué tuvo lugar la situación adversa, por qué sigue existiendo y por qué no se han establecido los procedimientos internos para evitarlas o si los procedimientos establecidos son ineficaces.

51 Una debilidad en el sistema de control interno, por lo general, permite que ocurra más de una deficiencia, que de no ser corregida posibilitará que continúe en el futuro. Las medidas correctivas implican mejoras en el sistema de control interno.

Determinar si la deficiencia es un caso aislado importante o una condición muy difundida.

52 La determinación del caso aislado o del difundido es necesaria para:

- Llegar a conclusiones apropiadas sobre la importancia relativa de la deficiencia.
- Hacer recomendaciones apropiadas para la toma de acciones correctivas.

53 Las pruebas de auditoría deben ser lo suficientemente amplias para demostrar las características de la condición. Sin embargo, una vez identificada debe sugerirse que la entidad tome las acciones necesarias para su corrección total.

54 Sólo en circunstancias muy especiales el auditor debe comprometer sus limitados recursos para demostrar que el asunto requiere atención. Una vez que la entidad haya iniciado la corrección total, es función de los auditores darle seguimiento para verificar si los esfuerzos están orientados a corregir los errores detectados.

Establecer la importancia del hallazgo, identificando los efectos negativos que produce.

55 El auditor tiene interés no solo en los resultados inmediatos, pues existen efectos colaterales, intangibles y de largo alcance, reales y potenciales, que se relacionan de manera directa con la importancia del hallazgo de auditoría.

56 Cuando sea posible, deben determinarse los efectos financieros o la pérdida causada por la deficiencia identificada. Tales determinaciones demuestran la necesidad de tomar medidas correctivas que faciliten la presentación de un informe convincente.

57 Existen ocasiones en que no resulta práctico ni es posible calcular una pérdida financiera real o futura. La imposibilidad de medir o estimar una pérdida financiera no es razón válida para dejar de informar los hallazgos importantes. Cuando la importancia de una deficiencia constituye una pérdida potencial, el informe debe señalar claramente este factor.

Obtener opiniones de los funcionarios y entidades directamente relacionados.

58 Una cualidad de los resultados de la auditoría es la imparcialidad de la que debe estar revestida, la cual se logra mediante el análisis de las operaciones, la identificación de las deficiencias y principalmente la presentación a los funcionarios encargados para obtener sus comentarios y opiniones razonados y de ser posible debidamente documentados.

59 Al obtener las opiniones de los funcionarios se acumula información importante difícil de conseguir directamente de los archivos de la entidad, además se logra validar los resultados de la auditoría durante el proceso de ejecución y permite presentar el informe del estudio bajo una perspectiva equitativa e imparcial.

Determinar las conclusiones, con base en la evidencia acumulada.

60 Fundamentado en la evidencia desarrollada mediante la aplicación de los pasos señalados, a esta altura del trabajo, el auditor debe llegar a conclusiones concretas sobre cada componente calificado como área crítica a ser incluida en el informe de auditoría.

Determinar las acciones correctivas, disposiciones y recomendaciones.

61 Los hallazgos y las conclusiones, por lo general, dan origen a la presentación de disposiciones y recomendaciones que promueven el mejoramiento institucional, las que serán de interés para los funcionarios responsables de la administración, al disponer de acciones dirigidas a corregir las deficiencias determinadas.

c. Atributos del hallazgo

62 Los atributos del hallazgo son importantes para el desarrollo completo de las oportunidades de mejoras y para informar claramente sobre los resultados de la auditoría. Los siguientes son los atributos del hallazgo:

CONDICION:	"Lo que es" Situación(es) actual(es) encontrada(s).
CRITERIO:	"Lo que debe ser" Unidad(es) de medida, norma(s) o parámetro(s) aplicable(s).
EFEECTO:	"Diferencia entre lo que es y lo que debe ser" Importancia relativa del hallazgo o aspecto deficiente. (expresado de ser posible en términos monetarios).
CAUSA:	"Porque sucedió" Razón(es) por la que se presenta la desviación.

Condiciones

63 La condición se refiere a las situaciones deficientes encontradas por el auditor respecto de una operación o transacción, al realizar su análisis o estudio. La condición refleja el grado en que los criterios están siendo o no aplicados. Las condiciones se pueden identificar de las siguientes formas:

- Los criterios se están aplicando o logrando de manera satisfactoria.
- Los criterios se aplican o se logran en forma parcial .
- Los criterios no se aplican o no se llegan a lograr.

Criterios

64 El criterio es la norma o parámetro que debe aplicarse al ejecutar una operación o actividad. Son las metas que la entidad está tratando de alcanzar o las normas de aplicación obligatoria relacionadas con el logro de metas y objetivos. Constituye la unidad de medida para evaluar las condiciones bajo las cuales opera la entidad. Los siguientes son criterios típicos:

- Disposiciones escritas:
 - Leyes y reglamentos.
 - Instrucciones contenidas en planes estratégicos, manuales, disposiciones, acuerdos, circulares y procedimientos.
 - Objetivos, políticas y metas.
- Experiencia del auditor sobre la materia de estudio.
- Opiniones independientes de expertos o de técnicos.
- Prácticas generalmente observadas.
- Prácticas comerciales prudentes.

- Sanas prácticas administrativas.
- Sentido común.

65 En muchos casos es necesario disponer de información documentada que evidencie la falta de criterios. Cuando se emplea el sentido común o juicios externos, es necesario analizar su lógica, de tal manera que sea suficientemente convincente para el usuario del informe.

Efecto

66 El efecto es el resultado adverso real o potencial que resulta de la comparación entre la condición y el criterio que debió ser aplicado. Por lo general, está constituido por una pérdida en dinero, en eficiencia o en efectividad, causada por la falta de aplicación de los estándares mínimos o por el fracaso en el logro de las metas y objetivos planificados.

67 El efecto tiene una importancia especial en los casos en que se debe convencer a la administración de la entidad sobre la necesidad de un cambio para alcanzar las metas o cumplir con un criterio técnico, administrativo o financiero. Algunos efectos típicos son los siguientes:

- Uso antieconómico o ineficiente de los recursos humanos, materiales y financieros.
- Pérdida de ingresos potenciales.
- Violación de disposiciones importantes para la entidad.
- Inefectividad en las operaciones.
- Gastos indebidos.
- Informes y registros poco útiles, insignificantes o inexactos, de las actividades operativas, administrativas y financieras.
- Controles inadecuados de los recursos y actividades ejecutadas.
- Inseguridad en el cumplimiento del trabajo.
- Desmotivación del personal.

68 En el proceso de la auditoría debe acumularse información sobre el efecto real o potencial de los hallazgos, evitando que el usuario del informe haga sus propias conclusiones. Si el efecto es poco relevante debe considerarse la exclusión del hallazgo completo, del informe de auditoría.

Causas

69 La causa constituye la razón o razones fundamentales por las cuales se presenta la situación adversa o la condición negativa. De otra manera, es el motivo por el que no se aplicó el criterio o la norma establecida. La aseveración de que el problema existe porque un funcionario no cumplió las normas establecidas es insuficiente para convencer al usuario del informe. Algunas causas típicas son las siguientes:

- Normas obsoletas, inexistentes o teóricas.
- Falta de planificación y programación de las operaciones.
- Consciente decisión o intención de no aplicar las normas y estándares.
- Organización defectuosa o desactualizada
- Acentuada concentración de autoridad.

- Falta de honestidad.
- Inadvertencia de los beneficios potenciales producto de los cambios.
- Falta de supervisión técnica.
- Restricciones en la comunicación y coordinación de las actividades.
- Limitado entrenamiento y especialización del personal.
- Limitada disponibilidad de recursos.
- Controles poco efectivos ejercidos por la unidad de auditoría interna.
- Negligencia, descuido, falta de esfuerzo e interés del personal para coadyuvar en el logro de los objetivos de la unidad administrativa o de la entidad.
- Falta de buen juicio o sentido común.

286 Conclusiones de auditoría

71 El obtener las conclusiones apropiadas de auditoría es una parte del proceso, tan importante como la aplicación de los programas de auditoría. Las conclusiones resumen los resultados del trabajo y establecen si los objetivos de la auditoría han sido alcanzados. Sin las conclusiones apropiadas el trabajo es incompleto.

a. Responsabilidad por las conclusiones

72 Los miembros del equipo de auditoría son individualmente responsables por las conclusiones preparadas sobre el trabajo realizado por cada uno y los criterios que han aplicado. Debido a esta responsabilidad personal, la expresión de una conclusión debe realizarse preferentemente por escrito en primera persona singular (en mi opinión...) y debe ser suscrita por quien la escribió. Se entiende que en la asignación de tareas a los miembros del equipo, éstos tienen la capacidad y la experiencia para evaluar los resultados obtenidos, con base en las pautas establecidas en la planificación detallada y en los programas específicos de auditoría.

73 Cuando una parte de los procedimientos de auditoría son aplicados por otros miembros del equipo, que no firman la conclusión, la descripción de los procedimientos aplicados puede ser escrita en primera persona plural o de manera impersonal (hemos realizado pruebas... o se realizaron pruebas...), pero la persona que escribe la conclusión continuará aceptando la responsabilidad por la opinión emitida.

74 Todas las conclusiones de auditoría deben ser revisadas por un miembro experimentado del equipo de auditoría, de mayor jerarquía que aquel que las preparó. Debe ser firmada para indicar que la conclusión resume adecuada y precisamente los hallazgos de auditoría y expresar la coincidencia con la opinión emitida.

b. Documentación

- 75 Generalmente las conclusiones son documentadas mediante la expresión escrita de una opinión, que está evidenciada con la firma de los miembros del equipo de auditoría que la elaboraron, como parte de los papeles de trabajo.
- 76 Debe considerarse cuidadosamente la forma en que se expresan las conclusiones. El lenguaje debe ser claro, conciso y expresado en términos moderados. Se deben emitir conclusiones, evitando los textos que dejan liberada su interpretación a la imaginación del usuario. Las descripciones del trabajo realizado y de las observaciones encontradas deben ser concretas y las expresiones de opinión justificables, teniendo en cuenta el alcance del trabajo realizado y la evaluación de los hallazgos de auditoría. Las conclusiones pueden clasificarse:
- Conclusiones sobre cada componente.
 - Conclusión global, referida al objetivo general de la auditoría, con base en los resultados obtenidos.

c. Conclusiones sobre los componentes individuales

- 77 Las conclusiones sobre un componente y las afirmaciones relacionadas con el mismo, deben considerar el efecto que tiene el error más probable sobre la validez de la información disponible de cada componente. Si el error más probable es aceptable, se podrá llegar a la conclusión de que se alcanzó el objetivo de auditoría del componente, de lo contrario se debería:
- Proponer una corrección o ajuste de la información presentada por la entidad.
 - Ampliar el trabajo de auditoría para obtener una mejor estimación del error más probable.

- 78 El estilo y contenido de las conclusiones varía, sin embargo, es necesario documentarlas sobre cada componente, considerando lo siguiente:

Ejecución satisfactoria de la planificación:

Se refiere al trabajo de auditoría en el que se basa la conclusión, normalmente la planificación detallada de la auditoría y el programa específico aplicado.

- Resumen de las observaciones determinadas y las acciones tomadas:

Referida a la documentación vinculada, a la importancia e implicaciones de las observaciones encontradas y la satisfacción sobre su tratamiento. Debe referirse a los cambios introducidos en los programas específicos, a causa de las observaciones.

- **Opinión expresada:**

Se presentarán las conclusiones sobre:

- El objetivo de auditoría del componente.
- Uniformidad en la aplicación de las normas.
- Cumplimiento de las normas legales y técnicas.
- Confiabilidad de los controles clave.
- Ejecución satisfactoria del programa específico.

- Las objeciones, especialmente sobre los informes erróneos y el alcance del estudio.

d. Conclusiones sobre la auditoría en su conjunto

79 Las conclusiones sobre la auditoría con el propósito de preparar el informe del estudio se basan en la evaluación de:

- Las observaciones derivadas de los procedimientos de auditoría aplicados.
- Los hallazgos de cada componente.
- Los hallazgos de la auditoría.

80 Parte importante de las labores que realiza el supervisor respecto de la auditoría es verificar que las conclusiones estén documentadas por escrito, mediante un listado de validación para establecer si:

- Todo el trabajo programado ha sido completado.
- El alcance planificado para la auditoría ha sido evaluado y de ser el caso modificado con base en:
 - Cambios en los sistemas, a partir de la preparación de la planificación detallada.
 - Debilidades significativas de control detectadas.
 - Cambios en las actividades o en el ambiente operativo circundante.
 - Otras observaciones detectadas.
- Las conclusiones extraídas de los componentes individuales y de una revisión general de los informes de gestión y financieros están respaldadas en el trabajo de auditoría, si son coherentes entre sí y apropiadas para obtener una conclusión global.
- Los informes de gestión y financieros presentan razonablemente los resultados de las actividades realizadas y la posición financiera de la unidad o entidad.
- Los informes financieros reflejan apropiadamente los efectos de cualquier hecho significativo posterior.
- Los informes de gestión y financieros cumplen con la reglamentación legal y de otro tipo, que corresponda y exponga todos los asuntos importantes requeridos.

81 Cuando la evaluación de los hallazgos de auditoría indica que los informes de gestión y financieros están significativamente distorsionados y el error acumulado supera el límite establecido de la significatividad, es necesario realizar lo siguiente:

- Proponer las correcciones o ajustes necesarios.
- Ampliar el trabajo para obtener una mejor estimación del error más probable, si se aproxima a la apreciación de significatividad.
- Modificar el informe de auditoría, incluyendo las limitaciones y salvedades o emitiendo un informe adverso.

82

El supervisor debe expresar formalmente su recomendación respecto a la naturaleza y texto adecuado de las conclusiones para el informe de auditoría. En el siguiente cuadro se detallan las responsabilidades que corresponden a los diferentes niveles administrativos que participan en el proceso de auditoría al determinar las conclusiones del estudio desarrollado:

RESPONSABILIDAD POR LAS CONCLUSIONES DE AUDITORIA		
Responsable	Contenido	Revisar:
Miembro o encargado del estudio	Cada componente: <ul style="list-style-type: none"> • Ejecución satisfactoria del trabajo planificado • Resumen de observaciones encontradas y acciones tomadas. • Expresión de la conclusión 	
Encargado y supervisor		Cada componente <ul style="list-style-type: none"> • La conclusión del componente. • La corrección de la evidencia obtenida.
Supervisor o supervisor y encargado	Auditoría en conjunto: <ul style="list-style-type: none"> • Ejecución satisfactoria del trabajo planificado. • Reevaluación de la corrección del trabajo planificado. • Razonabilidad y coherencia de las conclusiones. • Presentación y exposición de los informes de gestión y financieros. • Informe de auditoría recomendado. 	
Jefe de Departamento		Asuntos significativos: <ul style="list-style-type: none"> • Las conclusiones del supervisor y del encargado. Auditoría en su conjunto: <ul style="list-style-type: none"> • Corrección de la evidencia. • La presentación de los informes. El informe recomendado.
Jefe o Director.	• Emisión del informe	

287 Documentación del EPAC

- 93 El estudio profundo de las áreas críticas constituye la fase que utiliza una parte importante del tiempo de auditoría al aplicar los programas específicos elaborados para cada componente. Los resultados obtenidos deben documentarse en un expediente de papeles o planillas de trabajo, relacionados con la evidencia sustentatoria acumulada que respaldan los hallazgos, conclusiones y recomendaciones que serán expuestas en el informe de auditoría.
- 84 Los papeles o planillas de trabajo deben ser claros y concisos, proporcionar un registro ordenado del trabajo realizado sin ambigüedades y contener las razones que sirvieron de base para tomar decisiones sobre los temas conflictivos.
- 85 La calidad de los papeles de trabajo es fundamental, por lo que debe evitarse al máximo su cantidad. Algunas condiciones típicas que deben evitarse son:
- Las planillas que sólo transcriben la información disponible en los registros, técnicos, administrativos o financieros de la entidad.
 - La acumulación de copias de informes, reglamentos, y disposiciones que carecen de una relación directa con las actividades evaluadas o con los hechos que son materia del informe de auditoría.
 - La inclusión de documentos extensos para relacionar algunos aspectos puntuales, casos en los que debe prepararse una síntesis.
- 86 Las planillas de trabajo deben ser completas, que permitan su lectura, claramente expresadas y su propósito de fácil comprensión. Deben evitar preguntas o comentarios que requieran respuestas o seguimientos posteriores. El contenido básico de los papeles de trabajo es el siguiente:
- Nombre de la entidad, programa, área, unidad administrativa, rubro o actividad estudiada, de acuerdo con el objetivo de la auditoría.
 - Título o propósito de la planilla de trabajo.
 - Índice para su identificación y ordenamiento.
 - Fecha o período de la auditoría o de la aplicación del procedimiento.
 - Referencia al procedimiento de auditoría contenido en el programa específico o la explicación del objetivo del papel de trabajo.
 - Descripción concisa de la labor realizada y de los resultados alcanzados.
 - Fuentes de información utilizadas, sean los archivos, registros, informes o funcionarios que proporcionaron los datos.
 - Base de selección de la muestra verificada, en los casos que sea aplicable.
 - Referencia cruzada de los datos importantes entre los papeles de trabajo.
 - Conclusiones a las que se llegó, si correspondiera
 - Rúbrica e iniciales de la persona que lo preparó y la fecha en que lo concluyó. En el caso de documentos preparados por la entidad

deben identificarse con un título que diga "preparado por la entidad", la fecha de recepción y las iniciales del auditor que trabajo con esa información.

- Evidencia de la revisión realizada por el encargado y el supervisor del estudio, para esta última se utilizará bolígrafo verde.

a. Organización de los papeles de trabajo

87 Los papeles de trabajo deben mantener una estructura que permita el fácil acceso a la información que contienen, por los diferentes niveles de la unidad de auditoría. Por lo tanto, es necesario definir una metodología para su estructura, ordenamiento e identificación.

88 El expediente que contenga la información recopilada en el estudio profundo de las áreas críticas debe ser organizado como un todo, el mismo que será integrado a los documentos acumulados en la revisión preliminar (RP) y en la evaluación de la estructura de control interno (EECI), para conformar el archivo de papeles de trabajo del estudio terminado.

89 Los papeles de trabajo se organizarán en los siguientes segmentos que serán integrados al concluir la auditoría:

- **Administración del estudio**

Incluye los documentos preparados para organizar y controlar el equipo de auditores, la correspondencia recibida y remitida que no tenga relación directa con un hallazgo específico, en orden cronológico, incluso lo referente a los reportes emitidos como producto de la auditoría en las diferentes fases del trabajo.

- **Planificación de la auditoría:**

- Documentación de la revisión preliminar (RP).

Integrada por la planificación preliminar del estudio, el programa de trabajo aplicado y los documentos que contendrán la información obtenida mediante la aplicación del programa.

- Documentación del estudio de la estructura del control interno, planificación y programación específicas (EECI).

Incluye los programas definidos para la EECI y los papeles de trabajo producto de su aplicación, incluso la planificación detallada de la auditoría y el informe sobre la evaluación de la estructura de control interno.

- Ejecución de la auditoría, ordenado por las áreas críticas determinadas al concluir la EECI, de acuerdo con la aplicación del programa específico de cada componente o área.

Se divide en varios segmentos, uno por cada área o rubro a estudiar, ordenados según el contenido del programa específico hasta la elaboración de las hojas de resumen, que contengan los atributos de los hallazgos desarrollados, como base para la estructuración del contenido del informe y su correspondiente redacción.

b. Índice para ordenar e identificar los papeles de trabajo

90

Con el propósito de facilitar el acceso a la información contenida en los papeles de trabajo y para sistematizar su ordenamiento, a continuación se define el índice a utilizar:

ADMINISTRACION DE LA AUDITORIA

AD	Índice del contenido de los documentos relativos a la administración de la auditoría.
AD.1	Planificación preliminar del estudio, al iniciar el trabajo.
AD.2	Cuadro de control de los auditores designados para el estudio, incluyendo fecha de integración, rúbrica e iniciales utilizadas, fecha de terminación, días efectivos laborados, componente o área de auditoría asignada para estudio y otra información pertinente.
AD.3	Correspondencia enviada a la entidad y recibida de la misma, que no tenga relación directa con los hallazgos desarrollados.
AD.4	Correspondencia enviada a la unidad de auditoría y recibida de la misma y otras instituciones, que no tenga relación directa con los hallazgos desarrollados.
AD.5	Notas y requerimientos de orden técnico y administrativo relacionados con la supervisión técnica de la auditoría.
AD.6	Notas de remisión y su respuesta informes técnicos emitidos durante la ejecución del estudio.
AD.7	Otra documentación administrativa no incluida en los elementos anteriores.
AD.8	Libre

REVISION PRELIMINAR (RP)

RP	Conclusiones principales sobre el cumplimiento de los objetivos de la revisión preliminar.
RP.1	Programa de auditoría aplicado para la revisión preliminar.
RP.2	Resultados resumidos de las entrevistas con el auditor interno y los principales funcionarios de la entidad.
RP.3	Resumen de las fuentes de información determinadas al ejecutar la fase, señalando la ubicación y funcionario que la mantiene.
RP.4	Resúmenes de los documentos preparados o copias de los calificados como importantes y poco voluminosos.
RP.5	Otra información no señalada en los puntos anteriores.
RP.6	Libre
RP.7	Informe de ejecución de la revisión preliminar.

EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO, PLANIFICACION Y PROGRAMACION ESPECIFICA

CI.	Estructura del informe sobre la evaluación de la estructura de control interno realizada.
AA	Programa aplicado para evaluar el control interno de la actividad sustantiva No. 1.
AA.1/n	Documentos que respaldan la aplicación del programa en la actividad sustantiva No. 1.
BB.	Programa aplicado para evaluar el control interno de la actividad sustantiva No. 2.
BB.1/n	Documentos que respaldan la aplicación del programa en la actividad sustantiva No. 2.
CC.	Siguiente actividad sustantiva considerada y así sucesivamente.
CC.1/n	Documentos que respaldan la aplicación del programa de la siguiente actividad sustantiva
DD.	Última actividad evaluada.
DD.1/n	Documentación que respalda la aplicación del programa a la última actividad evaluada.
EE.	Calificación de los riesgos de auditoría e identificación de las posibles áreas críticas.
FF.	Planificación detallada de la auditoría.
GG.	Informe sobre la evaluación de la estructura de control interno

ESTUDIO PROFUNDO DE LAS AREAS CRITICAS

- AC. Estructura del informe de auditoría final.
- A. Hoja resumen por cada hallazgo determinado en el componente o área estudiado.
 - A.1 Programa específico de auditoría aplicado al primer componente o área examinado.
 - A.2/n Documentos y papeles de trabajo elaborados que respaldan la aplicación del programa y los resultados de la auditoría.
- B. Hoja resumen por cada hallazgo determinado en el componente o área estudiado.
 - B.1 Programa específico de auditoría aplicado al segundo componente o área examinado.
 - B.2/n Documentos y papeles de trabajo elaborados que respaldan la aplicación del programa y los resultados de la auditoría.
- C. Hoja resumen por cada hallazgo determinado en el componente o área estudiado.
 - C.1 Programa específico de auditoría aplicado al tercer componente o área examinado.
 - C.2/n Documentos y papeles de trabajo elaborados que respaldan la aplicación del programa y los resultados de la auditoría.
- D Similar a los anteriores, hasta el último componente o área examinado.
- H. Resumen de los componente o áreas examinados que no han producido hallazgos de auditoría.
 - H.1 Programas específicos aplicados.
 - H.2/n Documentos y papeles de trabajo elaborados que respaldan la aplicación de los programas.
- I. Borrador final del informe de auditoría.

91 Los documentos que tienen más de una página deben ser numerados en forma ascendente, a continuación del índice que identifica el papel de trabajo. Al inicio de cada expediente se incluirá el detalle de su contenido relacionado con los índices utilizados para facilitar la ubicación de la información.

92 Una vez completados los expedientes de papeles de trabajo, estos serán numerados en forma consecutiva a partir del grupo relacionado con la administración de la auditoría, hasta concluir con el borrador del informe final.

c. Referencia cruzada

93 La referencia cruzada tiene por objeto relacionar información importante contenida en un papel de trabajo con respecto a otro. Una práctica obligatoria constituye la referencia entre la aplicación de los procedimientos de auditoría

- contenidos en los programas y los papeles de trabajo que lo respaldan, otra es la relación de información entre la contenida en los papeles de trabajo y las hojas de resumen de los hallazgos para preparar el informe de auditoría.
- 94 También debe referenciarse la información contenida en los papeles de trabajo de soporte, respecto de las planillas analíticas. Por ejemplo, la confirmación por escrito de los volúmenes de producción constituye el soporte respecto a la utilización de la capacidad instalada de una actividad.
- 95 La referencia cruzada es una práctica útil para relacionar información importante, sin embargo, se debe evitar su utilización en situaciones o condiciones poco relevantes. La referencia debe realizarse mientras se desarrolla el trabajo, sin dejar esta actividad para el momento de preparar el informe de auditoría.

288 Productos del EPAC

- 96 El estudio profundo de las áreas críticas determina los resultados de la auditoría, por lo tanto, los elementos que produce constituyen lo más importante del trabajo para la administración de la entidad auditada y para la unidad ejecutora del estudio.
- 97 Los productos principales del estudio profundo de las áreas críticas son los siguientes:
- Estructura del contenido del informe referenciado a los papeles de trabajo que lo respaldan.
 - Programa o agenda para la presentación de los resultados a la administración de la entidad auditada.
 - Borrador del informe final de auditoría, cuyos principales resultados son comunicados a la administración en una reunión, al concluir el trabajo.
 - Expediente de papeles de trabajo organizado de acuerdo con las áreas estudiadas.
 - Informe de la supervisión aplicada durante la ejecución del estudio.

290 Comunicación de Resultados (COR)

291 Introducción

- 01 La comunicación de resultados se califica como la última fase del proceso de auditoría, sin embargo, dicha comunicación es necesaria y permanente en todas las fases del proceso de la auditoría.
- 02 La comunicación de resultados se realiza de manera verbal y por escrito, y está dirigida tanto a la administración de la entidad estudiada como a los niveles directivos de la unidad de auditoría.
- 03 El proceso de la auditoría permite sistematizar la selección, el análisis y la evaluación de las operaciones técnicas, administrativas y financieras de las entidades públicas objeto del estudio, partiendo del conocimiento de los objetivos generales para llegar a los resultados e información sobre las actividades u operaciones específicas relevantes.
- 04 Las fases del proceso de la auditoría no son rígidas, más bien son muy flexibles y permiten la interrelación de varios pasos de trabajo al concluir una e iniciar la siguiente. La ejecución de la fase denominada comunicación de resultados es el mejor ejemplo de dicha flexibilidad.
- 05 El producto final de la auditoría para fines de la fiscalización y el conocimiento de la administración de la entidad pública es el informe del estudio realizado, elemento clave que es la base para calificar la calidad del trabajo. La preparación de este producto requiere del establecimiento y aplicación de criterios o estándares de uso obligatorio para la preparación, revisión y aprobación del informe.
- 06 El Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional para el Sector Público, editado por la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), señala:
"Un auditor excelente es aquel que llega a la posición de poder informar que sí se están tomando las acciones correctivas necesarias".
- 07 El señalamiento de las acciones correctivas demuestra la importancia de la comunicación durante la ejecución del estudio y particularmente la entrega de resultados, como objetivo principal de la auditoría, y un elemento retroalimentador que posibilite el mejoramiento de la operación o actividad auditada.

292 La comunicación durante la auditoría

- 08 La preparación del informe de auditoría es producto del proceso completo de trabajo, en consecuencia esta actividad no solo corresponde a las últimas semanas de labor, es una actividad que se inicia al preparar la planificación detallada de la auditoría.
- 09 El proceso definido para ejecutar la auditoría en la Administración Pública, prevé una serie de acciones que tienen relación directa con la comunicación de los resultados de auditoría, tanto para los funcionarios de la entidad auditada como para los niveles directivos de la unidad de auditoría.
- 10 La comunicación con los principales funcionarios de la entidad auditada, se realiza en los siguientes momentos estratégicos:

- **Al comunicar el inicio de la auditoría**

Cuando se informa el inicio del estudio a la administración de la entidad objeto de la auditoría, empieza el proceso de comunicación.

- **Al entrevistar a los principales funcionarios de la entidad**

En las entrevistas se comunica el propósito del trabajo, se identifican los problemas, se indaga sobre la aplicación de las disposiciones o recomendaciones emitidas en anteriores estudios y se realizan sugerencias verbales.

- **Al informar sobre la evaluación de la estructura de control interno**

El memorando o informe parcial producto de la evaluación de la estructura de control interno, según los resultados obtenidos, es otra oportunidad que permite la comunicación con la administración de la entidad, tanto en forma verbal como por escrito.

- **Al informar verbalmente a los funcionarios de la entidad sobre las conclusiones de los componentes de la auditoría.**

La comunicación verbal de los resultados obtenidos en cada componente estudiado, para obtener comentarios u opiniones de los funcionarios directamente encargados de las actividades, es uno de los procedimientos principales en el ejercicio de la auditoría y en la comunicación de resultados específicamente.

- **Al presentar las conclusiones escritas sobre los componentes de la auditoría, para obtener opiniones formales de los funcionarios responsables.**

El propósito es informar a los funcionarios de la entidad auditada y además para obtener información o datos adicionales sobre el estudio, durante la ejecución del trabajo, ya que permite confirmar las conclusiones de auditoría.

- **Al convocar a los principales funcionarios de la entidad para presentar los resultados finales de la auditoría.**

La invitación a los funcionarios de la entidad para participar en la reunión organizada para presentar de los resultados de la auditoría, requiere la preparación de una agenda con los principales puntos a tratar y constituye una forma directa de comunicar los resultados relevantes de manera resumida.

- **Al realizar la reunión para presentar los resultados de auditoría.**

Se comunica en forma verbal el contenido de las principales conclusiones del informe final, con el detalle suficiente que permita identificar su importancia.

- **Al presentar oficialmente el informe final de auditoría.**

El informe final entregado a la administración de la entidad auditada, comunica formalmente los resultados del examen.

11

La comunicación de los resultados relacionados con la administración de la auditoría, se presenta en dos sentidos, de los niveles directivos hacia los operativos y de los niveles operativos hacia los directivos, como puede apreciarse en los siguientes pasos:

- Cuando el nivel directivo califica el estudio para incluirlo en el plan anual de auditoría.
- Cuando el nivel directivo designa el grupo de auditores para un estudio específico.

- Cuando el nivel operativo prepara el informe sobre la revisión preliminar, para conocimiento de la jefatura.
 - Cuando el nivel operativo elabora la planificación detallada de la auditoría y los programas específicos de trabajo, para conocimiento y aprobación de la jefatura.
 - Cuando el nivel operativo prepara el memorando o informe parcial sobre la evaluación de la estructura de control interno, para conocimiento y aprobación de la jefatura.
 - Cuando el nivel operativo informa sobre la organización de la reunión para presentar los resultados finales de auditoría.
 - Cuando el nivel operativo reporta la reincorporación del personal del equipo a la unidad respectiva.
 - Cuando el nivel operativo presenta el informe de supervisión sobre la ejecución del estudio, adjuntando el informe final de auditoría y los papeles de trabajo que lo documentan.
- 12 La comunicación de resultados está presente en todas las fases del proceso de auditoría y de ella depende en gran medida el éxito en el desarrollo del estudio.

293 Estructura para la presentación del informe

- 13 La sistematización de las actividades de auditoría incluye la fase denominada comunicación de resultados, referida específicamente a la organización y diseño del contenido del informe de auditoría, como el producto final del trabajo realizado.

a. Condiciones generales

- 14 De manera independiente, a que se trate de un memorando, de un informe parcial o de un informe final, el documento mediante el cual se comunican los resultados del estudio debe incluir la siguiente información:

- **Introducción**

Incluirá la información sobre el objetivo, el alcance y otra información relacionada con el estudio o parte del mismo. También debe contener la información relativa a las actividades examinadas, de las cuales se presentan los resultados en el informe para conocimiento de los funcionarios de la entidad.

- **Comentarios (Resultados del estudio)**

En esencia contienen los resultados importantes del estudio o parte del mismo, se presentan clasificados por los componentes evaluados, desglosados en los hallazgos relevantes determinados durante el estudio. Constituye la parte más amplia del informe y contiene en detalle las condiciones, los criterios, los efectos y las causas identificadas como los atributos del hallazgo.

- **Conclusiones**

Las conclusiones están referidas, por lo general, a cada componente desarrollado durante la auditoría o parte de ella, resumiendo la información relevante de cada uno de los hallazgos. Esta consolidación de resultados es

importante y su preparación requiere la participación del supervisor de auditoría.

- **Recomendaciones**

El segmento que contiene las recomendaciones constituye el elemento más importante del informe, ya que están orientadas a solucionar las *causas* que originaron los hechos deficientes susceptibles de mejorarse y dan lugar al desarrollo de los hallazgos de auditoría. Las recomendaciones deben agruparse por el nivel administrativo responsable de aplicarlas, partiendo de la más alta autoridad y llegando a los niveles directivos de la entidad.

Las recomendaciones constituyen el elemento retroalimentador durante el proceso administrativo, por lo tanto es muy importante, si se considera el efecto positivo y generador de acciones correctivas a lograrse con su aplicación.

b. Estructura general del Informe de auditoría

15 La estructura básica del informe de auditoría a utilizar para presentar los resultados obtenidos en la ejecución de un estudio, estará compuesta por los siguientes elementos:

- **CARATULA**
 - Título del estudio realizado.
 - Período examinado.
 - Código de identificación.
- **CARTA DE PRESENTACION O DICTAMEN**
- **INFORMES DE GESTION O ESTADOS FINANCIEROS**
- **INDICE DEL CONTENIDO Y LISTA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS**
- **INTRODUCCION:**
 - Referente a la auditoría
 - Objetivo general
 - Objetivos específicos por componentes
 - Alcance y naturaleza de la auditoría.
 - Referente a la entidad o actividad estudiada
 - Base legal y misión básica
 - Niveles administrativos y su importancia
 - Financiamiento de las operaciones
- **RESULTADOS DEL ESTUDIO:**
 - Primer componente estudiado:
 - Primer hallazgo del componente.
 - Segundo hallazgo del componente.
 - Hasta el hallazgo final del componente.
 - Segundo componente estudiado:
 - Primer hallazgo del componente.

- Segundo hallazgo del componente.
- Hasta el hallazgo final del componente.
- Hasta el último componente estudiado.
 - Primer hallazgo del componente.
 - Segundo hallazgo del componente.
 - Hasta el hallazgo final del componente.

CONCLUSIONES:

- Sobre el primer componente.
- Sobre el segundo componente.
- Sobre el último componente estudiado.

RECOMENDACIONES:

- Al organismo colegiado, de existir.
- Al ejecutivo de la entidad
- A las direcciones generales u otros niveles jerárquicos similares.

ANEXOS:

- Informes extensos que complementen o sustenten el contenido de los hallazgos desarrollados en el informe.
- Opiniones importantes de la administración de la entidad, relacionadas con los resultados del estudio.
- Informes de los auditores técnicos, cuando son extensos.
- Descripción de las actividades sustantivas realizadas por la entidad, cuando la información es amplia.
- Información relacionada con la gestión de la entidad, sobre las operaciones, su administración y los resultados financieros, cuando exista relación con el contenido del informe.
- Otros

c. Criterios para ordenar la presentación de los resultados del estudio

16

En general, los resultados de la auditoría y la información relevante disponible en la entidad auditada son diferentes por lo tanto, es posible ordenarla y presentarla de varias maneras, atendiendo las siguientes consideraciones:

- **Importancia de los resultados obtenidos en el componente y hallazgos desarrollados**

Consiste en la presentación del informe de auditoría, dando prioridad a los hechos más significativos del estudio, por ejemplo, los que presenten mayores posibilidades de mejoras o deficiencias de corrección inmediata.

- **Partiendo de los componentes o hallazgos generales para llegar a los específicos**

Una buena práctica para organizar los resultados de una auditoría es iniciar su presentación con los componentes generales, referidos por lo regular a las

270

actividades adjetivas o de apoyo, para paulatinamente llegar a los componentes relacionados con actividades técnicas u operativas específicas.

- **Siguiendo el proceso de las operaciones o actividades estudiadas**

Existen situaciones que permiten ordenar los resultados de un estudio de acuerdo con el proceso seguido para alcanzar las metas y objetivos de una unidad administrativa, proyecto o de una actividad. Cuando esto suceda, es conveniente ordenar la presentación de los componentes estudiados y de los hallazgos detectados, siguiendo el proceso lógico de ejecución de las operaciones auditadas.

- **Utilizando las principales actividades sustantivas y adjetivas de la entidad o actividad**

Esta es la manera más utilizada para presentar los resultados de un estudio, ya que la planificación detallada y los programas específicos de auditoría se organizan y desarrollan identificando los componentes a ser evaluados, de acuerdo con el objetivo general del estudio.

- **Combinando los criterios expuestos**

Es posible combinar las alternativas expuestas para lograr una presentación convincente de los resultados del estudio y lograr mayor colaboración de los usuarios del informe, al aplicar las acciones dirigidas a mejorar las actividades examinadas o a corregir las deficiencias señaladas.

d. Estructura del informe por tipo de estudio

17 En el capítulo 210 Aspectos Conceptuales se definieron las clases de estudios de auditoría que podrían ejecutarse en la Administración Pública de Costa Rica, fundamentados en esa definición a continuación se presenta la estructura del contenido de los informes para cada caso específico.

- **Auditoría operativa**

18 El contenido del informe de auditoría operativa tendrá la siguiente estructura:

CARTA DE PRESENTACION

INFORMES DE GESTION Y ESTADOS FINANCIEROS (en el caso que sean dictaminados)

INDICE DEL CONTENIDO Y LISTA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS.

INTRODUCCION

RESULTADOS DEL ESTUDIO

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

ANEXOS

- **Auditoría financiera**

19 El informe de auditoría financiera tendrá la siguiente estructura:

DICTAMEN PROFESIONAL

ESTADOS FINANCIEROS

INDICE DEL CONTENIDO Y LISTA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS.

INTRODUCCION

- RESULTADOS DEL ESTUDIO
CONCLUSIONES
RECOMENDACIONES
ANEXOS.
- 20 • **Estudio especial con orientación operativa**
La estructura del informe resultante de un estudio especial con orientación operativa, será la siguiente:
CARTA DE PRESENTACION
INFORMES DE GESTION SOBRE EL AREA O COMPONENTE ESTUDIADO.
INDICE DEL CONTENIDO Y LISTA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS.
INTRODUCCION
RESULTADOS DEL ESTUDIO
CONCLUSIONES
RECOMENDACIONES
ANEXOS.
- 21 • **Estudio especial de auditoría, con orientación financiera**
El contenido y la estructura a utilizar en la presentación de los resultados de un estudio especial con orientación financiera incluye:
CARTA DE PRESENTACION
RESULTADOS FINANCIEROS O INFORMACION FINANCIERA DEL AREA O COMPONENTE ESTUDIADO.
INDICE DEL CONTENIDO Y LISTA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS.
INTRODUCCION
RESULTADOS DEL ESTUDIO
CONCLUSIONES
RECOMENDACIONES
ANEXOS.
- 22 • **Estudios especiales de auditoría para atender denuncias**
La estructura del informe para el caso de estudios especiales por denuncias, será la siguiente:
CARTA DE PRESENTACION
INDICE DEL CONTENIDO Y LISTA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS.
INTRODUCCION
RESULTADOS DEL ESTUDIO
CONCLUSIONES
RECOMENDACIONES
ANEXOS.
- 23 La estructura del informe está fundamentada en la fuente de información existente para realizar el estudio y la disponibilidad de informes formales

sobre la gestión realizada, desde el punto de vista operativo, administrativo y financiero. En lo posible los informes de auditoría estarán referidos a la verificación de la información formal emitida por las instituciones de la Administración Pública sobre las operaciones ejecutadas.

294 Requisitos importantes a seguir, al preparar el informe de auditoría

- 24 La preparación y presentación del informe de auditoría debe reunir características que faciliten a sus usuarios la comprensión del contenido y promuevan una efectiva aplicación de las acciones correctivas. Los siguientes requerimientos son los de mayor relevancia:
- a. Claridad y simplicidad**
- 25 Para que el informe comunique los resultados de auditoría con efectividad debe presentarse en palabras tan sencillas como sea posible, de tal manera que sea claro para los funcionarios encargados de administrar la entidad. Nunca debe presuponerse que los usuarios tendrán los conocimientos necesarios para interpretar asuntos de orden técnico. Por ejemplo, la utilización de siglas y abreviaturas deben referirse a términos de uso frecuente y se definirán detalladamente en el texto del informe, en la primera y segunda oportunidad de presentación.
- b. Importancia del contenido**
- 26 Los aspectos incluidos en el informe deben tener la suficiente significatividad para merecer la atención de la unidad de auditoría y de los niveles superiores e intermedios de la entidad auditada. La utilidad del informe disminuye considerablemente por la inclusión de aspectos poco relevantes, ya que estos tienden a distraer la atención del usuario.
- c. Respaldo adecuado**
- 27 Todos los comentarios, conclusiones, disposiciones y recomendaciones incluidos en el informe deben estar respaldados por la evidencia necesaria para probar los fundamentos y los elementos principales de los hallazgos reportados. Un hallazgo está sustentado por la determinación de una o varias observaciones, basadas en los errores, irregularidades o acciones cuestionables o ilegales, calificadas como asuntos cuya corrección es importante para la eficiente administración de la entidad.
- d. Razonabilidad**
- 28 La razonabilidad se basa en la necesidad de adoptar una posición equitativa, objetiva e imparcial al presentar los resultados de la auditoría a los usuarios de los informes. Los hallazgos importantes deben ser informados durante la ejecución del estudio, directamente a los funcionarios encargados de las actividades, para presentar los hechos de manera equitativa, convincente y con una perspectiva apropiada. La discusión de las conclusiones relevantes del informe con los funcionarios responsables de la entidad permite asegurar que se cumplan las características enunciadas.
- e. Utilidad y oportunidad**
- 29 Con el propósito de estimular las acciones constructivas mediante la entrega de información útil, los informes de auditoría deben estructurarse en función de las necesidades de los usuarios y presentarse oportunamente. Un informe cuidadosamente elaborado puede ser de escaso o de ningún valor, si llega tarde al nivel de decisión responsable de aplicarlo.

f. Objetividad

- 30 Los datos incluidos en el informe deben presentarse en una perspectiva directa hacia las operaciones o actividades estudiadas, describiendo de manera concreta los hechos y los atributos del hallazgo desarrollado, a fin de evitar interpretaciones erradas.

g. Tono constructivo

- 31 Los títulos, subtítulos y texto incluidos en el informe deben presentarse en términos constructivos y los comentarios y conclusiones redactarse en forma positiva, clara y directa. Se debe tener presente que el objetivo de la auditoría es lograr una reacción positiva y la mejor manera de alcanzarla es evitando el lenguaje que genere oposición, ya sea en la comunicación verbal como en la escrita. Un ejemplo práctico de aplicación es el evitar al máximo posible el uso de la palabra "no".

h. Precisión

- 32 Un solo desacuerdo en el informe puede crear dudas respecto a su contenido total y desviar la atención de los usuarios a otros asuntos. El informe de auditoría debe contener la información suficiente sobre las conclusiones incluidas, para asegurar la comprensión adecuada por parte de la administración de la entidad estudiada y otros usuarios.

i. Conclusión

- 33 Los informes de auditoría deben evitar el exceso de detalles y evidenciar el verdadero mensaje de su contenido relacionado con los objetivos del estudio realizado. El informe debe ser completo, pero a la vez conciso para que reciba la atención necesaria.

295 Presentación de los resultados de auditoría

- 34 Por lo general, la última actividad de auditoría en el campo de trabajo es la reunión programada y realizada entre los principales funcionarios encargados de administrar la entidad examinada y el equipo de auditores que realizó el estudio, para presentar los resultados obtenidos en la ejecución del trabajo. El objetivo de la reunión es dar oportunidad a los funcionarios para presentar sus comentarios, opiniones e información documental pertinente sobre las áreas materia del informe.

- 35 La reunión para presentar los resultados del estudio constituye la última oportunidad para recibir información sobre las operaciones auditadas. Además, lo discutido en la reunión permite llegar a establecer acuerdos sobre las acciones correctivas a ser tomadas para mejorar el funcionamiento de la institución.

- 36 La participación en la reunión del nivel jerárquico superior de la entidad auditada es fundamental para motivar la aplicación de las disposiciones y recomendaciones, y de igual manera de los directivos encargados del manejo de las operaciones para que tengan la oportunidad de explicar sobre las situaciones informadas.

a. Programar la comunicación de los resultados del estudio

- 37 La comunicación de los resultados de la auditoría debe realizarse con base en el borrador del informe de auditoría y mediante la organización de una reunión con la participación de los principales funcionarios de la entidad auditada. Para el efecto es necesario definir anticipadamente los siguientes aspectos:

- o Los nombres y cargos de las personas que participarán en la reunión.
- o El lugar, la fecha y la hora en que se iniciará.
- o La estructura del contenido del informe que se utilizará como agenda de la reunión a desarrollar con los funcionarios invitados.
- o La invitación formal al titular de la entidad y a los funcionarios relacionados con los resultados del estudio.
- o Definir el personal de auditores que participará en la reunión.
- o La estrategia a seguir en la presentación de los resultados de auditoría, identificando las funciones que deberán cumplir los miembros del equipo que participan en la reunión.
- o Preostrar anticipadamente un documento que evidencie la realización de la reunión, dejando constancia de las personas que asistieron.

b. Resultados de la presentación del informe de auditoría

- 38 La presentación de los resultados de auditoría a los principales funcionarios de la entidad examinada, por lo regular, genera la presentación de comentarios, opiniones y en ciertos casos documentos adicionales, que ameritan una revisión y actualización del borrador del informe final, actividad en la que debe participar el encargado y el supervisor del equipo.
- 39 El borrador del informe final pasa a conocimiento del supervisor, quien lo revisa íntegramente, incluyendo las variaciones que considere necesarias y en el caso que existan cambios de fondo, los resumirá en un papel de trabajo referenciado al informe para discutirlos con el encargado del equipo.
- 40 El supervisor debe firmar e incluir la fecha en el borrador del informe una vez terminada su revisión e incluidos los ajustes necesarios, para someterlo al trámite de aprobación, conjuntamente con el informe de supervisión dirigido al jefe de la unidad de auditoría correspondiente.

296 Trámite de aprobación

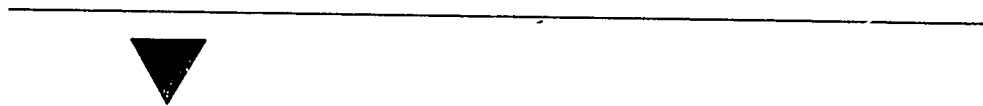
- 41 La unidad de auditoría respectiva recibirá el borrador del informe, conjuntamente con los expedientes de papeles de trabajo preparados, para someterlos al trámite de revisión y aprobación por el nivel correspondiente, de acuerdo con los resultados del estudio.

Anexo 3
Curso de Auditoría Operativa
Caso de Estudio

CORPET, S.A.



Corporación del Petróleo, S.A.
(CORPET)
1991



CORPET, S.A.



CORPORACION DEL PETROLEO S.A.

CONTENIDO

1. El Auditor, Su Institución Y Su Política

SECCION	DESCRIPCION	PAGINA
A	Consideraciones Generales	1
B	Asignación de la Auditoría	2
ANEXOS:		
1	Nota para el Jefe del equipo	3
2	Nota para el Presidente Ejecutivo de CORPET	4
3	Denuncia presentada a la Contraloría	5



1. El Auditor, Su Institución Y Su Política

A. Consideraciones Generales

La Contraloría General es un Organismo con rango constitucional que actúa como ente auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la Hacienda Pública. Tiene autonomía funcional y administrativa en el desempeño de sus labores.

La tendencia que sigue el control fiscal al nivel internacional dirige principalmente sus esfuerzos hacia el fortalecimiento de las instituciones superiores de auditoría, (ISA's) siendo uno de los importantes medios para lograrlo la preparación de programas de capacitación para los auditores, a través del diseño de cursos que permitan la armonización entre las teorías generales y las especiales características de cada país.

Por estas razones, el participante en el curso de Auditoría Operativa debe asumir que pertenece a una institución superior de auditoría (ISA) y que participa en la planificación y ejecución de la auditoría operativa de una empresa hipotética denominada para el efecto la Corporación del Petróleo S.A. (CORPET).

Con este propósito el curso de Auditoría Operativa se desarrolla con un alto porcentaje de participación al conformar un Departamento de Auditoría, en el cual los instructores fungen como jefes del Departamento y los participantes integran equipos de trabajo, con una estructura y funciones similares a como operan en la realidad. El gráfico No. 1 muestra la estructura básica del Departamento en referencia.

Información adicional sobre la Contraloría General le permite establecer que:

- La Contraloría General, de la cual el Contralor es el titular, fue establecida por la Ley Orgánica de Auditoría N° 102 del 15 de marzo de 1945.
- El Contralor General y sus representantes designados expresamente están autorizados para auditar y examinar todas las actividades del Gobierno, incluyendo la recepción y el desembolso de los fondos públicos y la administración de todos los recursos empleados en las actividades de la administración pública.
- El Contralor General y sus representantes están autorizados para determinar las actividades que deben ser examinadas y la oportunidad de los estudios de auditoría.
- Los titulares de las entidades públicas están obligados a cooperar en la ejecución de los estudios de auditoría y a dar acceso a los registros, propiedad y/o recursos de la entidad a solicitud del Contralor General o sus representantes.
- Es obligación del Contralor General informar a la Asamblea de Diputados sobre los resultados de las auditorías que en su opinión justifiquen tal acción, ya sea de manera individual o mediante el informe anual respectivo.
- El Contralor General ha establecido los objetivos de la actividad de auditoría y la política a seguir en el "Manual de procedimientos de auditoría" y en el "Manual sobre normas técnicas de auditoría". Adicionalmente la Contraloría utiliza como una de las guías para la ejecución del trabajo, las normas de auditoría emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Estas publicaciones se considerarán como de la Contraloría General y constituirán los estándares para la ejecución o desarrollo del caso denominado Corporación de Petróleo (CORPET).

- Las funciones de auditoría ejercidas por la Contraloría están fundamentadas en las disposiciones constitucionales y legales que definen su competencia. La tendencia moderna está dirigida a cumplir un proceso de sistematización para lograr la complementación del control externo, ejercido por la Contraloría General, con el control interno, responsabilidad de cada uno de los organismos de la administración pública.

B. Asignación de la Auditoría

La ejecución de la auditoría operativa a las actividades de La Corporación del Petróleo (CORPET), es parte del plan anual de auditoría aprobado por el Contralor General para el año 1991.

CORPET tiene sus oficinas en la ciudad capital y dispone de instalaciones en diferentes lugares del país. La planta de refinación se encuentra instalada en la Costa Atlántica a 5 kilómetros de la Provincia Noreste del país, lugar al cual se puede llegar por vía terrestre y de la capital existen 220 Km. de distancia, aproximadamente tres horas de viaje.

La atención primaria debe dirigirse hacia las actividades corrientes, es decir, hacia aquellas que fueron realizadas en los últimos 4 meses, incluyendo el mes en que iniciamos el trabajo.

El último año fiscal terminó el 31 de diciembre de 1990.

Esta auditoría se programó porque CORPET constituye una actividad estratégica del Sector energético, debido a que tiene como objetivos la refinación, transporte y comercialización de hidrocarburos a nivel nacional, así como el desarrollo de los programas de inversión correspondientes a la exploración de fuentes alternas de energía.

El propósito de la auditoría programada es evaluar las actividades sustantivas y de apoyo ejecutadas por CORPET con el fin de promover el mejoramiento en sus operaciones. Verificar el cumplimiento de los objetivos para los cuales ha sido creada y organizada CORPET, constituye el enfoque principal del trabajo a desarrollar por el equipo de auditores de la Contraloría General.

Este trabajo ofrece la oportunidad para demostrar su habilidad para indagar en las áreas prioritarias de análisis, identificar los aspectos que deben ser mejorados y producir un informe significativo para el usuario del servicio de auditoría y para la Contraloría. La integración al equipo de auditoría de profesionales de apoyo, se efectuará en la medida que los requerimientos de análisis así lo indiquen.

Anexo se incluyen los siguientes documentos:

1. Nota dirigida al Presidente Ejecutivo de CORPET, para informarle sobre el inicio de la auditoría.
2. Asignación de trabajo emitida por el Director de Auditoría de la Contraloría que contiene la decisión de ejecutar el estudio y los requerimientos a cumplir.
3. Solicitud de estudio recibida en la Contraloría General.

ANEXO No. 1

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA

___ de enero de 1991

Señor
Presidente Ejecutivo de la
Corporación del Petróleo S.A. (CORPET)
Su oficina.

Estimado señor:

Me permito comunicarle que esta Contraloría va a ejecutar una auditoría en esa Empresa, en cumplimiento del programa de trabajo de este Departamento.

Por lo indicado, mucho le agradeceré girar las instrucciones necesarias a los funcionarios de CORPET para que faciliten a nuestros auditores la información que soliciten, el acceso a los archivos y a la documentación que respaldan las actividades realizadas, una ubicación adecuada y toda la colaboración para realizar satisfactoriamente el trabajo.

El encargado del estudio será el Lic. Roberto Carlos Castro Alvarado y contará con el apoyo de los señores Jesús Alpizar, Marta Solís Murillo y Angel Alfaro.

La supervisión técnica la realizará el Lic. Andrés Solórzano R.

Atentamente,

DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA

JEFE DEL DEPARTAMENTO DE EMPRESAS PUBLICAS

cc. Encargado de la Auditoría
archivo.

AMM/kgv.

ANEXO No. 2

CONTROLORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA

___ de enero de 1991.

Señor

Roberto Carlos Castro Alvarado
Encargado del Equipo para la
Auditoría a CORPET S.A.

Ciudad

Comunico a usted que ha sido designado para dirigir la auditoría la Corporación de Petróleo, (CORPET), empresa pública, ubicada en la ciudad capital. (Ver comentario en la hoja anterior)

OBJETIVO: Evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos establecidos a CORPET constituye el principal enfoque del estudio de auditoría. Con este propósito se verificarán las actividades ejecutadas identificando las operaciones que ameriten acciones para ser mejoradas mediante las respectivas recomendaciones.

ALCANCE: Esta auditoría ha sido programada en nuestro plan anual, considerando que CORPET constituye una entidad muy importante del sector energético, ya que tiene como objetivos la refinación, transporte y comercialización de hidrocarburos a nivel nacional, así como el desarrollo de los programas de inversión correspondientes a la exploración de fuentes alternas de energía. El estudio incluirá los últimos cuatro meses de actividades y las acciones de auditoría deberán contemplar hasta el último día laborado del mes en que iniciamos el estudio.

INSTRUCCIONES ESPECIALES: Este constituye el primer estudio realizado en CORPET desde su creación.

El año pasado se recibió una denuncia en la que se indica la existencia de algunas deficiencias que deben ser verificadas y preparado el informe pertinente para conocimiento del denunciante. Le adjunto copia de la denuncia recibida.

Atentamente,

JEFE DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA
DE EMPRESAS PUBLICAS

c.c.: Archivo

ANEXO No. 3

Costa Atlántica, diciembre 15 de 1990.

Señor

Contralor General de la República

Su Despacho.

Un grupo de residentes de esta Provincia me han encargado comunique a usted una serie de situaciones que se vienen presentando en el cumplimiento de las responsabilidades de CORPET, por intermedio de sus funcionarios, las cuales constituyen características propias de una administración ineficiente.

Los hechos que deseamos denunciar están contenidos en los siguientes puntos:

1. Uso indebido de los vehículos propiedad de CORPET, los días festivos, sábados y domingos.
2. Retraso en la cancelación de las obligaciones a proveedores locales.
3. Deficiente calidad del diesel despachado en las estaciones de servicio.

Los hechos antes referidos se han presentado en repetidas ocasiones, durante los años 1989 y 1990.

Agradeceré se digne instruir respecto a la ejecución de una fiscalización exhaustiva de los puntos señalados, ya que así lo requiere la ciudadanía y el prestigio de organismos que como la Contraloría General deben cumplir con sus obligaciones de vigilancia y control.

Atentamente,

Juan Carlos Yep Le

Cédula N° 1-754-354

Dirección: Puerto Atlántico, Edificio El Parque, 200 mts. sur Mercado Municipal.

287

CORPET, S.A.



CORPORACION DEL PETROLEO S.A.

2. REVISION PRELIMINAR

CONTENIDO

SECCION	DESCRIPCION	PAGINA
A	Estudio Inicial	7
B	Resultados de la Revisión Preliminar	8
1	Sector Energético	8
2	Industria petrolera	8
3	El desempeño de CORPET como empresa pública del sector energético	10
4	Plan de desarrollo institucional	10
5	Información financiera	14
C	Actividades Sustantivas Seleccionadas para Evaluar la Estructura de Control Interno	16
ANEXOS:		
No. 1	Ley de Creacion de CORPET	17
No. 2	Programa De Auditoría Interna	19
CUADROS:		
No. 1	Presupuesto de Caja, Operaciones e Inversiones	11
No. 2	Liquidación Presupuestaria según clase de presupuesto	13



2. REVISION PRELIMINAR (RP)

A. Estudio Inicial

En esta fase se efectuaron entrevistas preliminares con algunos de los funcionarios encargados de las diferentes unidades de CORPET, responsables de ejecutar las actividades más importantes que realiza esta empresa en el cumplimiento de sus fines. Asimismo, se obtuvo la documentación de respaldo correspondiente a dichas actividades, la cual junto con los datos recopilados en las entrevistas, serán los instrumentos básicos que servirán de base para planificar las siguientes fases de la auditoría.

Una de las dificultades para obtener información de algunas de las unidades administrativas de CORPET se debe a su ubicación física, ya que las mismas están situadas en distintos lugares de la ciudad.

Al iniciar la Auditoría Operativa se comunicó al Auditor General de CORPET el enfoque de trabajo a realizar, con énfasis en el propósito de constituir la actividad contralora en elemento de apoyo de la Administración.

En dicha reunión se expusieron las responsabilidades de Auditoría de la Contraloría General, la autorización para la realización de su trabajo y el objetivo de la Auditoría en CORPET. También se explicó la política utilizada para operar e informar durante el proceso de la Auditoría y se solicitó la reunión con el Presidente Ejecutivo para comunicarle de manera resumida los aspectos tratados con el Auditor General.

Celebrada la reunión con el Presidente Ejecutivo y el Auditor General, aseguraron que cooperarían ampliamente y pidieron se les informara en caso de necesitar alguna ayuda.

De inmediato el Presidente nombró al Auditor General como su representante para todos los asuntos relacionados con el trabajo, asimismo manifestó que estará disponible si posteriormente deseáramos una reunión adicional y apreciaría mucho, la oportunidad para comentar todas las observaciones y los efectos que serían incluidos en cualquiera de los informes que emita el ente contralor. Esto es una práctica usual de la Contraloría y será aplicada en este caso.

Después de la reunión con el Presidente Ejecutivo se celebró una con el Auditor Interno y el Gerente de la Planta de Refinación de CORPET y los responsables de las áreas de transporte y almacenamiento de hidrocarburos, para obtener información adicional, incluyendo la que en resumen a continuación se expone:

- CORPET fue creada por Ley en octubre de 1981 (Anexo No. 1) está dirigido por una Junta Directiva que es nombrada por el Presidente de la República, y la intergan cinco miembros. El Presidente Ejecutivo de CORPET es nombrado por la Junta Directiva y es responsable de la gestión diaria de la Corporación.
- La estructura organizativa se basa en el esquema lineo-funcional y está integrado por los niveles directivo, ejecutivo, operativo y de apoyo.
- Las actividades de adquisición de crudos las realiza el Departamento de Compras Internacionales, de acuerdo con el comportamiento del mercado y según las condiciones de precio de los hidrocarburos. (H/C)



- La Gerencia de Refinación tiene a su cargo la recepción de crudos en el muelle petrolero y es responsable de los procesos de destilación que permiten la obtención de H/C.
- El transporte desde la refinería hasta los centros de distribución se realiza por medio de un poliducto cuya responsabilidad de operación es del Departamento de Transporte.
- El almacenamiento de H/C es una responsabilidad compartida entre el Departamento de Transporte y el Departamento Comercial.
- La empresa tiene unidades encargadas de la verificación de la calidad de los H/C en distintos puntos del proceso de producción, transporte, distribución y almacenamiento.

B. Resultados de la Revisión Preliminar

Una vez aplicados los procedimientos de trabajo para la obtención de la información relativa a esta fase del estudio, se ubicó a CORPET dentro del contexto del sector energético del país y se identificaron las actividades sustantivas de CORPET, así como aquellas sobre las cuales se realizará la evaluación de la estructura del control interno.

1. Sector energético.

En el país existe la Dirección Sectorial de Energía (DSE), la cual está conformada por representantes de los diferentes entes que participan en el sector energético o que tienen relación con las decisiones que de una u otra manera lo afecten, tales como: Ministerio de Planificación, Ministerio de Energía y Minas, Instituto de Electricidad y la Corporación del Petróleo (CORPET).

El citado sector involucra una gran variedad de elementos o recursos energéticos entre los que figuran los siguientes: hidroeléctricos, leña, residuos vegetales, biogás, alcohol, energía eólica, hidrocarburos, recursos carboníferos, recursos uraníferos, geotermia; los cuales son de uso en el país, ya sea porque se producen internamente o porque se importan.

2. Industria petrolera.

Un artículo publicado recientemente se refiere a la siguiente información:

a. Refinación - Distribución.

La refinación y la distribución (que incluye los aspectos relativos a la comercialización) representa una actividad donde la seguridad del abastecimiento (a corto, mediano y largo plazo) y las estrategias para disminuir (o evitar) las rupturas de aprovisionamiento y las consecuencias de la volatilidad de los precios internacionales, tienen en esta área una importancia capital.

Una refinería está formada por un conjunto de diversas plantas que realizan diferentes procesos, además de otra infraestructura periférica, tal como tanques de almacenamiento y bombas de trasiego, equipos de generación eléctrica para optimizar el consumo y la producción de energía de la refinería, sistemas electrónicos y computadores para el control de los procesos y demás actividades, sistemas para el control de emisiones líquidas y gaseosas al medio ambiente, sistemas de seguridad industrial y terminales portuarias (para el caso de una refinería que recibe su abastecimiento por mar y que exporta por esa vía).



b. Incertidumbre, riesgo y flexibilidad.

El riesgo se refiere a las consecuencias de una situación incierta o de una decisión, y en particular a la pérdida (económica, humana, financiera, social, política, etc.) que bajo diferentes situaciones puede resultar de las acciones que pueden o no tomarse.

La industria petrolera debe adaptarse a un entorno de variaciones imprevistas abruptas y erráticas, para esto, se debe:

- Reforzar la capacidad técnica
- Reducir costos
- Aumentar la flexibilidad
- Reforzar los puntos fuertes
- Mejorar la capacidad de reacción y de amortiguamiento

Las acciones que muchas empresas y países toman hoy en día para reducir su riesgo de pérdidas astronómicas y muy variadas consecuencias generalmente se dan en la siguiente forma:

- Corto plazo (menos de 1 año): participación en los mercados de transacciones de petróleo a futuro, mantenimiento de inventarios estratégicos de crudo y derivados, desarrollo de una capacidad nacional de refinación, firma de contratos con proveedores.
- Mediano y largo plazo:
 - Desarrollo de actividades de exploración (petróleo y gas natural) de acuerdo a las posibilidades nacionales.
 - Sustitución del petróleo por otras fuentes de energía autóctonas orientando hacia una diversificación energética.
 - Ahorro y uso eficiente de energía, para limitar el desperdicio de recursos sumamente valiosos y para reducir la demanda (que reduce, a su vez, la inversión en infraestructura de suministro de energía, y la dependencia energética).

En el país, la dependencia de petróleos importados es crítica, ya que 2/3 partes del consumo de energía comercial provienen de las importaciones petroleras y a su vez este consumo está concentrado en los sectores productivos y en transportes. Todo el motor del sistema económico y social del país depende de lo que suceda en el mercado petrolero.

En 1989, cada aumento de un dólar en el precio por barril de petróleo le costó a la Empresa, unos 6000 millones de moneda local (M.L.), y cada variación en el tipo de cambio le costó a CORPET en términos anuales, 200 millones de moneda local (M.L.).

Las decisiones de compra de crudo y derivados son sumamente complejas. En efecto, para realizar un embarque se requiere de una decisión que debe tomarse por lo menos 20 días antes.

Sin embargo, dado que el precio se establece tomando en cuenta los precios de los crudos de referencia al día de carga y los dos días anteriores y los dos días posteriores al embarque, no es sino hasta después de efectuado el embarque que se conoce a ciencia cierta el costo definitivo.



Por otro lado, el país debe respetar las cuotas que le fijan los países exportadores por lo que las importaciones están restringidas por tipo de crudo. Esta situación dificulta las decisiones de compra y de refinación al tener que combinar diferentes crudos con características físicas y químicas diferentes, que producen consecuentemente derivados con características distintas cuando las características exigidas por las normas nacionales de calidad son fijas. A través de un proceso de mezclas y manejo adecuado de inventarios de productos semielaborados y terminados se llega a cumplir con las normas de calidad y la variabilidad de la producción de derivados a partir de crudos diferentes.

3. El desempeño de CORPET como empresa pública del sector energético.

Los objetivos de CORPET de conformidad con lo dispuesto en su ley de creación son los siguientes: refinar, transportar, comercializar a granel el petróleo y sus derivados, mantener y desarrollar las instalaciones necesarias para ello y ejercer en lo que le corresponda los planes de desarrollo del sector energía. Para el cumplimiento de dichos objetivos CORPET lleva a cabo las siguientes actividades sustantivas:

- Compra de crudo y derivados, recepción, refinación, transporte (oleoducto, ferrocarril y camiones cisterna) y planteles (almacenamiento y distribución).
- Desarrollo de actividades de exploración de yacimientos petroleros y gas natural.
- Exploración y desarrollo de recursos carboníferos.
- Investigación y desarrollo de fuentes nuevas y renovables.

La infraestructura de CORPET en el país está compuesta por un puerto petrolero, una refinería, 400 km de poliductos y 3 planteles de abastecimiento y distribución.

CORPET es hoy la Empresa del Estado responsable de la importación, refinación y distribución de hidrocarburos, por lo que suple dos terceras partes de la energía comercial que consume el país, para su actividad económica y social. Pero además, es responsable de la investigación, explotación y desarrollo de fuentes nacionales de energía sustitutas de los hidrocarburos importados, y participa activamente en la planificación energética del país.

4. Plan de desarrollo institucional de CORPET.

El "Plan Corporativo 1989-2005" presenta un diagnóstico de la situación de la Empresa, tanto en sus áreas sustantivas como de apoyo, en el que se analizan a profundidad factores internos y externos que condicionan su funcionamiento y estrategias para mejorar sus operaciones y alcanzar resultados significativos en sus diferentes campos de actividad.

Es la primera vez que se organiza un plan similar en el que se abarcan todas las actividades de la compañía. Las más importantes empresas petroleras y carboníferas del mundo han empezado a implementar este tipo de planes, cuya principal finalidad es orientar las acciones necesarias para proveer a las empresas de dinamismo y flexibilidad frente a las circunstancias sumamente inciertas que presenta el entorno energético mundial.

La Planificación Corporativa es en CORPET, un esfuerzo de planificación integral, participativa y permanente, que tiene como finalidad anticipar y diseñar, en forma sistemática, las acciones que le permitirán a la Empresa llevar a cabo su misión frente a las exigencias del futuro.

CORPET, S.A.

CUADRO No. 1

Presupuesto de Caja, Operaciones e Inversiones

Períodos: 1990 y 1991

(Millones de M.L.)

	Clase de Presupuesto	Presupuesto Aprobado Año 91	Presupuesto Aprobado Año 90	Variación M.L. %
CAJA	32.038.1	20.923.9	11.104.2	53.
OPERACIONES	23.912.9	17.528.9	6.384.0	36.
VERSIONES	2.371.0	15.159.4	12.788.4	(84.)
TOTAL	108.322.0	3.612.2	54.709.8	102.

a. Misión y Políticas

A partir de la ejecución eficiente de las operaciones de suministro de derivados de petróleo y del desarrollo de la infraestructura necesaria, CORPET ha ido asumiendo una Misión más amplia y estratégica, frente al volátil e incierto mercado petrolero internacional:

Asegurar el abastecimiento de petróleo y derivados, y desarrollar combustibles sustitutos, con eficiencia y calidad, en beneficio del desarrollo integral de la sociedad costarricense.

Para orientar su accionar en el cumplimiento de su misión, CORPET ha definido las siguientes políticas, como lineamientos permanentes para la búsqueda de objetivos, estrategias y acciones concretas:

- Investigar y desarrollar fuentes nacionales de energía, de acuerdo a los lineamientos del Plan Nacional de Desarrollo.
- Contribuir al desarrollo social, económico y tecnológico al nivel regional y nacional.
- Proteger el medio ambiente.
- Garantizar el dominio y control estatal sobre abastecimiento y explotación de hidrocarburos; y delegar en el sector privado aquellos segmentos de actividad en lo que éste es confiable y eficiente.
- Promover el desarrollo social, económico y tecnológico de sus recursos humanos.
- Garantizar la seguridad ocupacional e industrial en todas las actividades de la empresa.



- Coordinar la actividad de CORPET con otras instituciones del sector energético.
- Velar por alcanzar altos niveles de excelencia y productividad en todas sus actividades.

b. Objetivos estratégicos

CORPET ha identificado objetivos estratégicos sustantivos para orientar y desarrollar su actividad en cumplimiento de su misión en el corto y el largo plazo.

- **Eficiencia**

Explorar y aprovechar las oportunidades de obtención de mayores rendimientos y menores costos a lo largo de la cadena de importación/producción/distribución/ y consumo de productos, así como en la propia gestión de la Empresa.

- **Diversificación**

Explorar y aprovechar las oportunidades de diversificación del suministro energético del país hacia fuentes de alto componente nacional, o hacia fuentes externas más confiables.

c. Aspectos Presupuestarios

CORPET está sujeto a las disposiciones de la Ley de Administración Financiera y su presupuesto para la ejecución 1990 - 1991 se encuentra conformado de acuerdo con lo especificado en el cuadro No. 1. Las clases de presupuesto: Caja, Operaciones e Inversiones se definen conforme a lo previsto en la Ley de Administración Financiera del Estado y están dirigidos, respectivamente, a estimar las necesidades de tesorería para atender las operaciones de CORPET, las partidas presupuestarias para cubrir los costos y gastos para la refinación, transferencia y almacenamiento de H/C y el financiamiento de los programas para la ampliación de la capacidad instalada y modernización de equipos.

El incremento en el presupuesto de caja se debe a las crecientes necesidades de tesorería para atender las compras de hidrocarburos. Ello incide en las disponibilidades y repercute drásticamente sobre la asignación para el presupuesto de inversiones, con el consecuente diferimiento de los programas de modernización de la planta de refinación, el sistema de transferencia y almacenamiento de H/C.

La liquidación del presupuesto correspondiente a los tres últimos años, corrobora el comentario anterior. Tal como se demuestra en el cuadro No. 2, los presupuestos de Caja y Operaciones se incrementan cada año, mientras que el presupuesto de inversiones observa un comportamiento errático con tendencia hacia la disminución respecto al año 1988.

Existen indicios de que hay dificultades para que el presupuesto constituya el principal instrumento de la administración financiera de CORPET y a su vez permita el control de las metas establecidas en el plan operativo anual. Un examen preliminar sobre la definición de las metas establecidas por CORPET para 1991, indican la necesidad de profundizar en su análisis, ya que se confunden las diferentes categorías del presupuesto al indicar como metas lo que corresponde a actividades o tareas que deberán cumplirse para el logro de determinados objetivos.

CORPET

CUADRO No. 2

Liquidación Presupuestaria según clase de Presupuesto

Períodos: 1988-1990

(Millones de M.L.)

Clase de Presupuesto	1988	1989	1990
CAJA	14.783.4	13.589.3	20.466.2
OPERACIONES	14.816.7	15.552.2	19.782.6
INVERSIONES	922.9	598.6	613.6
TOTAL	30.523.0	34.740.1	40.862.4

d. Actividades de apoyo

El Plan Corporativo 1989-2005 rescata la importancia de las áreas administrativas dentro del desarrollo integral de la Empresa y enfoca la capacidad financiera como aspecto fundamental para cumplir con los objetivos de CORPET y lograr un desarrollo integral y coherente de la Empresa.

CORPET tiene dificultades con las limitaciones presupuestarias en el sector público, lo que ha obligado a entrar en un proceso de subinversión, que ubica su programa de inversiones por debajo de lo que técnica y económicamente se requiere. Las limitaciones actuales para la contratación de recursos humanos, sobre todo profesionales y técnicos, también aplicadas como una medida genérica en el sector público, dificulta grandemente las posibilidades de desarrollo y de mejoras en el sistema. La situación se agrava cuando se enfrenta el hecho de que, en la actividad energética se requieren muchos años para preparar técnicos y profesionales con la debida experiencia para asumir las necesidades y responsabilidades crecientes que el desarrollo del país le impone a empresas como CORPET.

Con respecto al sistema administrativo, cuyo propósito es el de movilizar los recursos necesarios para cumplir con calidad y eficiencia los objetivos corporativos, se plantea toda una estrategia que contempla desde un mejoramiento de la cultura organizacional, hasta el establecimiento de una nueva estructura organizativa.

En lo que respecta a la administración de los recursos humanos, es responsabilidad de todas las jefaturas de la Empresa, orientar su concepción hacia el principio moderno que considera al hombre el principal recurso con que cuenta la Empresa y el factor más importante en la consecución de los objetivos esenciales. Desde esta perspectiva, el recurso humano se convierte en el elemento integrador de los recursos tecnológicos con los recursos financieros y materiales,



en la búsqueda de soluciones eficaces para satisfacer las demandas de la colectividad a la Empresa.

Con respecto a la atención del mercado, CORPET ha empezado a poner en práctica un enfoque orientado no sólo a abastecer el mercado, sino también a servir y orientar al cliente. El propósito de la Empresa en esta área es identificar y satisfacer las necesidades, deseos e intereses de los consumidores dentro del marco de la política energética nacional.

CORPET le da gran importancia al control interno y como parte de las acciones dirigidas a su fortalecimiento, mantiene una Auditoría General cuyas actividades se encuentran divididas en cinco programas básicos de acuerdo con el resumen que se acompaña. (Anexo No. 2)

5. Información Financiera

Los estados financieros comparativos para los años 1989 y 1990 muestran la situación financiera y los resultados obtenidos por CORPET durante los dos períodos.

a. Políticas y prácticas contables importantes

- Inversiones transitorias. Las inversiones transitorias están registradas al costo, el que no supera el valor de mercado.
- Estimación para incobrables. La empresa tiene por política la estimación para incobrables de acuerdo con la confirmación de la deuda flotante que realiza el Ministerio de Finanzas para las cuentas con las instituciones públicas y el Gobierno y con base en el estudio de las otras cuentas o documentos por cobrar con más de 360 días de antigüedad.
- Inventarios. Los inventarios de materia prima y materiales y suministros están valuados al costo promedio en el almacén, los inventarios en tránsito, al costo según factura, costos incidentales y ajustes por diferencial cambiario del pasivo específicamente identificable al cierre; y los productos terminados al costo promedio, después de asignar los costos incurridos en la producción, en proporción a los precios de venta de los productos (Posted Prices) en el mercado internacional, con base en el "Platt's Oilgram Report".
- Estimación para materiales y suministros dañados. La estimación para materiales y suministros dañados ha venido siendo determinada con base en un análisis del estado físico y movimiento de las respectivas existencias y su incremento o disminución ha sido registrado en las cuentas de resultados correspondientes.
- Las obras en proceso son registradas en cuentas transitorias dentro del activo fijo y son traspasadas a su cuenta definitiva cuando se reciben informes de que han sido concluidas. Los desembolsos por concepto de reparaciones, mantenimiento y renovaciones menores, se cargan a los resultados del período en que se incurren.
- Depreciación. La depreciación de los inmuebles, maquinaria y equipo fue calculada bajo el sistema de línea recta, tomando como base el 90% del costo registrado según la tabla de depreciación fijada por la Dirección General de Tributación Directa publicada en la Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta. El correspondiente gasto por depreciación es cargado a las respectivas cuentas de resultados.
- Inmuebles, maquinaria y equipo. Los inmuebles maquinaria y equipo se registran originalmente al costo. A partir de 1988 la empresa ajusta el valor

CORPET, S.A.

de los activos adquiridos hasta el 31 de diciembre del año anterior, de acuerdo con el índice general de precios al 31 de octubre del año corriente y una variable adicional que refleja el incremento de la diferencia cambiaria entre la Moneda Local y el dólar.

Tanto las cuentas de inmuebles, maquinaria y equipo, así como la depreciación acumulada de cada activo son afectadas con la revaluación, acreditando la diferencia resultante al superávit por ajuste al costo de los inmuebles, maquinaria y equipo.

- Las obras en proceso son registradas en cuentas transitorias dentro del activo fijo y son traspasadas a su cuenta definitiva cuando se reciben informes de que han sido concluidas. Los desembolsos por concepto de reparaciones, mantenimiento y renovación menores, se cargan a los resultados del período en que se incurren.
- Provisión para prestaciones legales. La empresa realiza una provisión mensual con cargo a gastos por este concepto debido a que la legislación vigente establece el pago de cesantía al empleado que es despedido sin causa justificada, a los que se pensionan y a los familiares del empleado que fallece, equivalente a un mes de sueldo por cada año de servicio continuo y hasta un máximo de ocho. o Aportes a Fondo de Ahorro, Préstamos, Vivienda y Garantía.

De acuerdo con la convención colectiva de trabajo vigente, celebrada originalmente el 16 de junio de 1963, entre la empresa y el sindicato de trabajadores de la misma, la primera deberá aportar un 10% y los trabajadores un 5% de los sueldos y salarios mensuales al Fondo para su capital de trabajo.

- Leyes, decretos y reglamentos. Los estatutos de la empresa, Decretos Ejecutivos del Gobierno de la República, las disposiciones emanadas de la Contraloría General de la República y del Servicio Nacional de Tarifas, pueden originar políticas de contabilidad generalmente aceptadas o no, referentes entre otros a:
 - Patrimonio (capital social, superávit de capital, pérdidas, utilidades, etc.)
 - Estados financieros y económicos y su publicación.
 - Licitaciones publicas y privadas
 - Avals y fianzas a terceros
 - Inversiones de Capital
- Moneda. Los registros de Contabilidad son llevados en moneda local (M. L.)
- Los tipos de cambio vigentes al 31 de diciembre para la compra de cada Dólar, eran los siguientes:

Tipo de cambio	1990	1989
Oficial	20.0	20.0
Interbancario	102.8	79.0



El tipo de cambio oficial se establece mediante Ley de República y es aplicable solamente a un número reducido de transacciones. El tipo de cambio interbancario es fijado periódicamente por el Banco Central y opera para todas las exportaciones, importaciones y otras transacciones financieras.

oEl cambio de moneda extranjera a local y viceversa es prerrogativa del Banco Central y de sus agentes Bancos comerciales del Estado y Bancos privados). Se permite la propiedad y la tenencia de moneda extranjera siempre que no provenga de exportaciones. Los tenedores también pueden efectuar libremente pagos en moneda extranjera fuera del país o usarla a su conveniencia en el exterior.

Todas las solicitudes de divisas deben ser aprobadas por el Banco Central, el cual autoriza los montos y el tipo de cambio que aplica.

- Diferencia de cambio. Todas las obligaciones y derechos en moneda extranjera fueron ajustadas al cierre de cada año, a los tipos de cambio vigentes que les era aplicable.
- Amortización de diferencias de cambio. Las diferencias de cambio que resultan al valorar las deudas a largo plazo en moneda extranjera, se amortizan por método financiero paralelo al pago de amortización e intereses de las deudas que las originan conforme a los presupuestos de pagos.

C. Actividades Sustantivas Seleccionadas Para Evaluar la Estructura del Control Interno

Se evaluará la estructura del control interno en los siguientes aspectos:

- Compras de petróleo y sus derivados realizadas por medio del Departamento de Programación Internacional,
- Recepción del crudo o sus derivados en el puerto petrolero, así como la refinación del crudo.
- Transferencia de H/C y funcionamiento de planteles (almacenamiento y distribución) con énfasis en los sistemas de medición en tanques y oleoducto.

La información señalada orientará las actividades de auditoría en las siguientes fases del proceso.

LEYES

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA

Decreta:

Artículo 1º La Corporación de Petróleo, S. A., CORPET está sujeta a las regulaciones de esta ley y a aquellas disposiciones legales, reglamentarias y estatutarias que no estén en contradicción con ella.

Artículo 2º Los productos de la Corporación de Petróleo CORPET deben ser de óptima calidad. El Poder Ejecutivo, mediante decreto, fijará las normas de calidad a que deben ajustarse los productos. Cualquier modificación de esas normas se fijará, también mediante decreto.

Artículo 3º El control interno de las actividades de la Refinadora será ejercido por un auditor interno y por el personal necesario para cumplir adecuadamente su cometido. Este auditor deberá ser contador público autorizado y su nombramiento y remoción corresponderá a la Junta Directiva con el voto favorable de por lo menos dos tercios de sus miembros. Ambos actos deberán ser informados a la Contraloría General de la República. En caso de remoción, deberá contarse con la anuencia previa, expresa de la contraloría, a cuyo efecto la Junta Directiva deberá someter en consulta los hechos en que pretende fundar la destitución.

La fiscalización superior estará a cargo de la Contraloría General de la República, la cual para tales efectos deberá:

- a) Ejercer un control en la forma y oportunidades que estime del caso, sobre los egresos y, en general, sobre el patrimonio de la Corporación mediante las auditorías o investigaciones especiales que considere necesarias.
- b) Solicitar cualquier clase de información, documento, expediente o legajo.
- c) Examinar y evaluar el control interno a efecto de formular las recomendaciones que sean necesarias para mejorarlo.
- ch) Examinar y evaluar el grado de eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos que administre la corporación.

La Contraloría General de la República determinará qué cargos, además de los de miembros de la Junta Directiva, requieren para su desempeño la presentación de una declaración jurada de bienes y señalará cuáles otros funcionarios están llamados a garantizar - mediante póliza de fidelidad - el desempeño de sus funciones; para todo lo cual reglamentará lo procedente.

Artículo 4º Los objetivos de CORPET, son los siguientes: refinar, transportar, comercializar a granel el petróleo y sus derivados, mantener y desarrollar las instalaciones necesarias para ello y ejercer, en lo que le corresponda - previa autorización de la Contraloría - los planes de desarrollo del sector energía conforme el Plan Nacional de Desarrollo. La Corporación no podrá otorgar

préstamos, hacer donaciones, conceder subsidios o subvenciones, ni construir oleoductos interoceánicos, sin la previa autorización legal.

Artículo 5º Los miembros de la Junta Directiva serán responsables de los actos realizados en el ejercicio de sus funciones y su responsabilidad será solidaria por las decisiones y resoluciones en las que hayan participado, salvo que hubiesen expresado su voto disidente y así constare en actas; deberán presentar declaratoria jurada de bienes y garantizar mediante póliza de fidelidad, el desempeño de sus funciones según la forma y el monto que determine la Contraloría General de la República.

Los miembros de la Junta Directiva no podrán intervenir, directa o indirectamente en su carácter particular, en contrataciones con la Corporación. Esta prohibición rige para sus parientes hasta segundo grado. De la misma manera, se prohíbe la contratación con las sociedades en que los mencionados funcionarios y sus parientes relacionados sean socios directores o funcionarios.

Octubre de 1981

295



I PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA

La Auditoría Interna de CORPET divide su Plan Anual de Trabajo en cinco programas, cada uno seleccionado con los diferentes departamentos que componen esa unidad administrativa.

Los programas están subdivididos en seis tipos de actividades básicas, las cuales serán desarrolladas por cada departamento o en forma conjunta, en algunos casos. Para los efectos de esta síntesis, se detallarán los más relevantes, y únicamente para el primer programa se indicarán todas las actividades, las cuales se repiten para los otros casos.

A. PROGRAMA No.1 - Departamento de Auditoría Financiera

1. Trabajos Programados:

- Auditoría de cuentas: Análisis de partidas de estados financieros. Énfasis en activo circulante y construcciones en proceso.
- Auditorías especiales: Intervenciones en las cinco gerencias para evaluar actividades de tipo financiero contable, que han sido desconcentradas. Incluye visitas a los planteles.
- Otras auditorías: Pruebas de cumplimiento de recomendaciones y seguimiento de informes externos.

2. Trabajos Interdepartamentales:

Estudios especiales sobre aspectos específicos, en coordinación con el resto de unidades de auditoría, para cubrir todas las áreas de control implícitas en una misma actividad.

3. Trabajos no programados:

Estudios imprevistos solicitados por las autoridades superiores.

4. Programa de Capacitación:

- Nacional
- Internacional
- Seminarios, talleres y charlas internas

5. Programa de Supervisión:

Profesionales dedicados a la labor de supervisión, desde la etapa de planeación hasta la conclusión.

6. Soporte Técnico:

Comprende, entre otros, la elaboración y actualización de manuales de procedimientos específicos; control de la ejecución presupuestaria; elaboración de archivo permanente; seguimiento de informes; etc.



B. PROGRAMA No.2 - Departamento de Auditoría Operativa

1. Trabajos Programados:

- Estudios en proceso. Finalización de estudios que se programaron en 1989, no se habían concluido al final de ese año: sistema de pago por planillas, fondo de ahorro y préstamos, seguimiento a informe sobre módulos de compras.
- Evaluación de sistema para el control de seguimientos a los acuerdos de Junta Directiva.
- Análisis del sistema presupuestal de la empresa, en cada una de las etapas del proceso: formulación, ejecución, control y evaluación.
- Manuales del Departamento de Auditoría Operativa: revisión del Manual de procedimientos; preparación del Manual de Supervisión
- Seguimiento a las recomendaciones de los informes de períodos 1987 a 1990 del Depto. Auditoría Operativa; y 1988, 1989, de la Contraloría General.
- Evaluación de algunos aspectos del sistema contable financiero de la Gerencia de Producción Primaria, orientado básicamente a los procedimientos, flujo y calidad de la información pertinente.
- Evaluación del sistema de transporte de la empresa, en cuanto a: aplicación adecuada de procedimientos y reglamentación; asignación y control de uso y mantenimiento de vehículos; contratación; y control de inventario de vehículos.
- Otras actividades de carácter rutinario u ocasional: certificación de plazas, control del presupuesto, informe de labores, etc.

2. Trabajos Interdepartamentales:

- Evaluación del Sistema Integrado de Suministro (SIS), en conjunto con el Depto. de Auditoría de Informática, sobre las etapas terminadas del proyecto SIS.
- o. Evaluación del sistema actual de suministro de materiales y equipo para los proyectos de inversión.

C. PROGRAMA No. 3 Departamento de Auditoría de Procesos

Estudios Programados e Interdepartamentales:

- Seguimiento de recomendaciones de SITCO, acerca del sistema que tiene la empresa para almacenamiento y distribución de combustible de aviación.
- Seguimiento de recomendaciones de estudios anteriores realizados por el Departamento.
- Estudio del sistema implantado para la operación de la Unidad de Destilado, en la refinería: revisar y evaluar los controles.
- Revisión de los controles utilizados en la Unidad de Termocraqueo, en la refinería.
- Evaluación del sistema de almacenamiento de la refinería y el control interno de esta actividad.



- Revisión de los procedimientos y controles establecidos para el área de operaciones de la Gerencia de Producción Primaria (Sistema de utilización de Lodos de Perforación).
- Estudio interdepartamental del sistema para el control de calidad de insumos y productos de la empresa.
- Revisión de los procedimientos del Manual genérico para la operación de terminales de distribución.

CH. PROGRAMA No. 4 Departamento de Auditoría Desarrollo de Inversiones

Estudios Programados:

- Actualizar manuales de control interno del departamento, principalmente en las áreas de seguridad en planteles, oleoductos y terminales marítimas petroleras, así como el mantenimiento industrial.
- Evaluación de mantenimiento aplicado en planteles y en refinería.
- Seguimiento de recomendaciones.
- Evaluación de la justificación, respaldo y ejecución de los proyectos de inversión en la Gerencia de Producción Primaria y en la Gerencia de Desarrollo.
- Evaluación del sistema de suministros de materiales y equipos para proyectos de inversión.
- Evaluación de la seguridad industrial en los planteles de distribución: existencia de programas, planes de contingencia y funcionalidad de los sistemas de seguridad en un plantel.
- Evaluación de la seguridad industrial en Refinería: organización de la seguridad industrial, aplicación de programas y normas técnicas, sistemas de seguridad existentes, su operabilidad, funcionalidad y cobertura.

D. PROGRAMA No.5 Departamento de Auditoría Informática

- Estudios Programados:
- Evaluación del sistema de transferencia electrónica de fondos.
- Evaluación del sistema de recursos humanos.
- Desarrollo de sistemas: auditoría, control de presupuesto.
- Seguimiento de recomendaciones.

CORPET , S.A.



CORPORACION DEL PETROLEO S.A. (CORPET)

3. RESULTADOS DE LA EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

CONTENIDO

SECCION	DESCRIPCION	PAGINA
I	REFINACION	23
A	Recepción de hidrocarburos	24
B	Control de volumen y calidad de H/C	25
C	Proceso de refinación	26
II	TRANSPORTE DE H/C	28
A	Estructura del oleoducto	28
B	Control y registro del slop	29
C	Tratamiento administrativo del slop	30
D	Fuentes y soportes de información	30
III	COMERCIALIZACION	30
A	Almacenamiento	30
B	Despacho	31
ANEXO		
Nº 1	Refinería - Operación de plantas ENERO A DICIEMBRE DE 1990	32



3. RESULTADOS DE LA EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

La evaluación de la estructura del control interno de CORPET se efectuó siguiendo las pautas que proporcionan el SAS 55, referido a la "Evaluación de la estructura del control interno en una auditoría de estados financieros" y el SAS 60, correspondiente a la "Comunicación de los asuntos relacionados con la estructura del control interno observados en una auditoría".

Se practicaron entrevistas y pruebas de cumplimiento que permitieron al equipo de auditoría, obtener un conocimiento global sobre los elementos de la estructura del control interno; es decir, del ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control. Asimismo, se procedió a calificar el riesgo de auditoría como medio para:

- Identificar las áreas prioritarias de análisis que se desarrollarán en la próxima fase de la auditoría; y
- Proporcionarle al Departamento de Auditoría las bases para la planificación de las actividades en el mediano plazo.

Conforme a lo indicado, a continuación se incluye el resultado obtenido por medio de la evaluación practicada, al nivel de las principales actividades sustantivas y de apoyo de CORPET, considerando los citados elementos de la estructura del control interno.

CORPET como empresa pública, está sujeta a las regulaciones oficiales establecidas en las leyes de Administración Financiera del Estado y en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, factor que demanda un mayor esfuerzo de planificación por parte de CORPET, ya que el cumplimiento de determinadas disposiciones de orden legal, pueden influir sobre su normal desempeño.

I. Refinación

La Gerencia de Refinación depende de la Gerencia General y tiene a su cargo la operación, administración y mantenimiento de la planta de destilación, así como el almacenamiento de los hidrocarburos (H/C) adquiridos por CORPET. Para cumplir sus funciones dispone de las siguientes unidades organizativas:

- Dirección de Operaciones.
- Dirección de Servicios Técnicos.
- Dirección de Servicios Administrativos.

Con el fin de suplir las necesidades de comunicación con la oficina principal, la Gerencia de Refinación dispone de un moderno equipo constituido por estaciones de radio, fax y terminales del computador central que permiten eficientes comunicaciones en tiempo real.

Semanalmente se reúnen el Gerente de Refinación y los respectivos directores, con el propósito de analizar la gestión diaria. Cada dirección prepara un informe mensual sobre sus actividades y lo remite a la Gerencia la que prepara un resumen con la misma frecuencia para enviarlo a la Gerencia General de CORPET. El último informe preparado para la fecha de la auditoría era setiembre de 1990.



También se comprobó con respecto a los informes de cada dirección que los datos correspondientes a la capacidad instalada de los equipos varían de un informe a otro. La explicación proporcionada por los directores dan la idea de falta de coordinación entre ellos, ya que la modificación de una información como la capacidad especificada para cada equipo no puede variarse sino por instrucciones específicas de la Gerencia de Refinación.

El personal de la Gerencia de Refinación participó activamente en la definición del plan operativo anual para 1991, pero tienen expectativas acerca de la factibilidad de cumplir las metas previstas, debido fundamentalmente a la antigüedad de la planta de refinación, la creciente demanda de gasolina y diesel y la consecuente necesidad de importar productos terminados para satisfacer la demanda interna.

Los profesionales que dirigen las distintas unidades de la refinería tienen una antigüedad promedio de 9 años. CORPET estimula la participación de sus profesionales para el desarrollo de cursos de actualización en forma permanente y se considera que el nivel de remuneración del personal es competitivo en relación con otras empresas públicas e industriales del país.

Al examinar selectivamente las tareas cumplidas por el personal profesional, se observa que varios ingenieros dedican parte de su tiempo a actividades administrativas, digitando información y preparando informes internos que le restan tiempo a sus labores técnicas habituales.

Parte de las actividades cumplidas por las distintas direcciones requieren de la coordinación entre ellas, como sucede con la Ingeniería de Mantenimiento, (encargada de la programación del mismo) y el Departamento de Mantenimiento, (encargado de la ejecución de los programas de mantenimiento eléctrico y mecánico).

A. Recepción de hidrocarburos (H/C)

La Gerencia de Refinación depende en gran parte de la eficacia de las actividades cumplidas por parte del Departamento de Adquisiciones Internacionales, que tiene a su cargo la programación de la compra de crudos y productos terminados, en función del volumen de hidrocarburos que CORPET debe mantener como existencia mínima, de tal forma que esté garantizado el suministro de combustibles en el país.

CORPET como empresa de un país centroamericano, es suscritora del acuerdo de San José, diseñado para proporcionarle seguridad de suministro de crudos a los países de la región y condiciones de financiamiento destinado a la inversión, de acuerdo con el monto de la factura petrolera.

Además de los suplidores establecidos en el acuerdo de San José (México y Venezuela), CORPET adquiere H/C provenientes de Colombia y el Ecuador para lo cual acude frecuentemente al mercado ocasional de petróleo.

Al colocar la carta de crédito para el suministro de H/C, se inicia un proceso de comunicación, dirigido a proporcionarle a CORPET la mayor precisión sobre la oportunidad prevista para la llegada del buque. A medida que este se aproxima, aumenta la frecuencia de mensajes en los que por medio de telex se informa a CORPET sobre la fecha y hora estimada por el Capitán para su arribo al muelle petrolero.



De acuerdo con regulaciones internacionales, el tanquero es recibido por un "Práctico" designado por la autoridad portuaria que asesora al Capitán en las maniobras de acceso y atraque en el muelle petrolero.

Por medio de las entrevistas y pruebas de cumplimiento efectuadas, se comprobó que en ocasiones se cursaron cartas de protesta por parte de empresas proveedoras, para que CORPET responda por demoras excesivas en la recepción de productos, imputables a la falta de disponibilidad de tanques para el almacenamiento de H/C. Al revisar los antecedentes de esta situación se comprobó que es recurrente y que en la mayoría de las ocasiones se debe a falta de coordinación entre el Departamento de Adquisiciones Internacionales, para establecer el momento estimado para la llegada de un buque y la Gerencia de Refinación para conjugar la capacidad de almacenamiento en la refinería con la cantidad y composición de cada pedido.

También se encontraron cartas de protesta de CORPET, referidas a reclamos a las empresas proveedoras debido a variaciones entre la cantidad prevista y la realmente recibida, así como sobre contenidos de agua superior a lo especificado.

B. Control de volumen y calidad de los H/C

El control del volumen y calidad de los H/C recibidos por CORPET se efectúa por medio de inspectores independientes, quienes tienen bajo su responsabilidad la toma de muestras de los distintos H/C, así como la medición antes y después del bombeo de los productos desde el muelle petrolero hasta los tanques de la refinería. Está previsto en los convenios internacionales que cualquier reclamación sobre diferencias en volúmenes o especificaciones, prospera en la medida que sea respaldada por la certificación de inspectores independientes debidamente acreditados.

Al presenciar los procedimientos de medición en los tanques y la selección de muestras de producto en el barco, se considera que los mismos se cumplen conforme a las previsiones del contrato con los inspectores independientes. Sin embargo, se observó que el personal de CORPET no estuvo presente en todas las fases del proceso, correspondiente al desembarque de H/C seleccionados por el equipo de auditoría para cumplir con los procedimientos previstos en el programa de trabajo.

Las condiciones para el transporte de H/C se encuentran en los contratos suscritos entre CORPET y los proveedores, en los que se establece adicionalmente los costos de seguro.

Se solicitó copia de los contratos de fletamento, para conocer las obligaciones y derechos de CORPET y fue necesario pedirlos a la oficina central, debido a que la unidad responsable de la recepción de H/C no dispone de dichos documentos.

Las variaciones entre el volumen de H/C despachados en el puerto de origen y lo recibido en el muelle petrolero de CORPET, se calculan de acuerdo con tablas aprobadas por la Asociación Internacional de Petróleo, en las que constan las correcciones de volumen, de acuerdo con factores como la temperatura, densidad y presencia de agua en los H/C.

La operación de bombeo desde el buque hasta los tanques de almacenamiento, debe realizarse conforme a un plan de bombeo que permita identificar los productos y los tanques en los cuales será almacenado cada uno. El encargado de



esta operación estima que es necesario esperar hasta el último momento para identificar los tanques que serán utilizados, ya que es limitada la capacidad de almacenamiento y debe aprovecharse al máximo el trasiego de producto hacia el proceso de refinación, si se trata de crudos, o por medio del poliducto si los H/C adquiridos corresponden a productos terminados.

C. Proceso de refinación

La planta de CORPET tiene capacidad para procesar 10.000 barriles diarios de crudos livianos y 1000 barriles de crudo pesado y produce lo siguiente:

- Gas licuado
- Gasolinas
- Jet Fuel (Combustible para aviones)
- Kerosene
- Diesel
- Gasóleo
- Combustibles marinos
- Fuel oil
- Asfalto

Estos productos se obtienen de las ocho unidades en que se divide la refinería:

- Unidad de crudo
- Unidad de conversión térmica
- Unidad de concentración de gases
- Hidrotratadora de naftas
- Unidad de reformado catalítico
- Hidrotratadora de destilados medios
- Tratamiento caústico
- Unidad de vacío

El proceso de refinación se inicia con el trasiego del crudo desde el tanque de almacenamiento a la línea de destilación. El proceso varía según corresponda a crudo liviano o crudo pesado.

En ambos casos se efectúa un proceso de desalinización y precalentamiento, obteniéndose a partir de la destilación productos o subproductos según el tipo de crudo procesado.

Para cumplir el proceso de refinación la planta requiere de diversos equipos como generadores de electricidad, hornos, calderas, bombas y motores que funcionan con H/C como gas licuado, diesel y fuel oil, lo que constituye el consumo interno de la planta. Al examinar los procedimientos de medición de los H/C utilizados en los distintos equipos, se comprobó que los equipos que operan con combustibles pesados como el fuel oil o combustibles marinos, tienen instalados medidores de flujo. Sin embargo, los equipos que utilizan diesel carecen de contadores que permitan establecer las cantidades consumidas por cada equipo. La Gerencia de Refinación, considera que la medición por medio de



la variación de niveles en el tanque de suministro, es suficiente para cuantificar el volumen consumido en la planta, para lo cual realiza una medición cada 24 horas o cuando es necesario llenar el tanque previsto para el consumo interno de la planta.

1. Variaciones de volumen

En la cadena de producción, almacenamiento de crudos, trasiego, calentamiento, destilación y almacenamiento de productos terminados, se generan variaciones de volumen cuyos rangos se encuentran establecidos de acuerdo con la experiencia internacional, considerando la capacidad y nivel de tecnología con que opera cada refinería.

En la mayoría de las refinerías del mundo se tiende a medir la eficiencia en el control de variaciones de volumen y de pérdidas, según la identificación de las causas de las mismas y su respectiva cuantificación.

El equipo de auditoría dedicó especial esfuerzo durante la evaluación de la estructura del control interno, para establecer las unidades organizativas de CORPET que tienen a su cargo la identificación, cuantificación y evaluación de las variaciones de volumen y pérdidas en la cadena de producción, considerando los estándares disponibles en la Empresa para comparar los rangos teóricos con los niveles obtenidos durante la operación de la planta.

Los resultados indican que la cuantificación de las variaciones de volumen y pérdidas en el proceso de refinación se realiza de manera global, conjuntamente con los consumos internos. Ello implica que es limitado el control que se ejerce sobre importantes variaciones, lo que trae como consecuencia las posibilidades de pérdidas potenciales en el proceso, difíciles de identificar y cuantificar y por lo tanto con limitadas opciones para lograr mayores niveles de eficiencia en los respectivos procesos.

2. Operación de planta

Al examinar la disponibilidad de planta en relación con su capacidad instalada se comprobó que durante el año 1990 operó a un promedio del 86% del número de horas teóricas y procesó un máximo de 8000 barriles de crudo liviano y de 700 de crudo pesado, tal como se demuestra en el anexo 1.

En la planta laboran 140 profesionales de ingeniería, 80 técnicos y 260 obreros.

De acuerdo con los registros del Departamento de Mantenimiento el énfasis durante los últimos años corresponde al mantenimiento correctivo, debido a la necesidad de operar la planta de refinación el mayor tiempo posible. Para el presente ejercicio se tiene previsto llevar a cabo el programa de mantenimiento preventivo y a corto plazo se practicará el mantenimiento predictivo como una forma de optimizar la operación de la planta de refinación.

Debido a lo especializado de las instalaciones, actualmente CORPET adquiere nuevos equipos para la detección de fallas y medición de espesores, tal como el que se especifica a continuación:

Igualmente se celebran contratos con firmas especializadas para complementar los esfuerzos de la Dirección de Mantenimiento de la Gerencia de Refinación.

3. Almacén de suministros

Por la variedad de equipos en operación es necesario tener en existencia aproximadamente 20.000 partes y repuestos destinadas a la planta de refinación. Ello implica la necesidad de mantener control automatizado del inventario y



establecer los mínimos y máximos requeridos de acuerdo con el movimiento de cada uno de los artículos.

En ocasiones la antigüedad de los equipos en uso, condiciona la oportunidad para la adquisición de repuestos, debido a que el fabricante de la planta no los fabrica en serie, siendo necesario colocar las órdenes de compra con suficiente antelación para garantizar el oportuno suministro.

Al examinar una muestra de tarjetas de existencias se obtuvo como resultado lo siguiente:

- Existen varios artículos que no han tenido movimiento durante los últimos seis años.
- No hay restricción para la entrada al Almacén, debido a la ausencia de catálogos para la entrega de partes y repuestos, lo que implica que los técnicos y operarios tengan acceso al Almacén.

Existen artículos:

- De características similares en ubicaciones diferentes
 - Mal codificados o etiquetados incorrectamente,
- Entregados y no contabilizados

II. Transporte de H/C

La transferencia de productos desde la refinería hasta los planteles de distribución se realiza por medio de un oleoducto de 220 kilómetros de extensión, con una capacidad máxima de 6668 m³ (41940 BBL) y estaciones intermedias de bombeo en las líneas 1 y 2.

A. Estructura del Oleoducto

El oleoducto está distribuido de la siguiente forma:

• Línea 1

Desde el puerto petrolero a la estación de bombeo PT se tienen dos tuberías, ambas de 6 pulgadas de diámetro (DN), con una longitud de 68 kilómetros. Una línea se utiliza para transferir Diesel-Kerosene-Jet A-1 y la otra gasolina de motor. Estas llegan hasta el plantel PA para completar una distancia de 120 kilómetros. El trayecto puerto petrolero - estación PT, tiene una capacidad máxima de 1769 m³ (30000 BBL)

• Línea 2

Desde PA hasta PG se tienen 25 Km con tubería de 6 pulgadas de DN y 20 Km con 4 pulgadas de DN en una sola línea para transferir los 4 productos. Este trayecto tiene una capacidad máxima de 707 m³ (4450 BBL).

• Línea 3

Desde PG hasta el plantel PB se tiene una sola tubería de 4 pulgadas DN con una longitud de 55 kilómetros para una capacidad máxima de 1190 m³ (7490 BBL)

Existen tacos de limpiar (cochinos) que son utilizados para dar mantenimiento a las tres líneas. Están colocados filtros de paja en ambos extremos de la línea para una filtración conglutinada.



Está previsto que los combustibles pesados como el fuel oil y el asfalto sean transportados desde la refinería por medio de cisternas o por el ferrocarril nacional.

El transporte de productos desde los planteles de distribución hasta las estaciones de servicio y consumidores finales se realiza por medio de cisternas propiedad de particulares.

Diariamente a las 7 a.m. los tanques de H/C son entregados por la Gerencia de Transportes a la Gerencia Comercial la cual al finalizar los despachos a las 3:30 p.m. toma las mediciones y los devuelve a la Gerencia de Transporte. Esta rutina se cumple regularmente y está dirigida a mantener separadas las funciones de venta y almacenamiento de H/C.

El mantenimiento de las líneas del oleoducto está a cargo del Departamento de Mantenimiento de la Gerencia de Transporte y comprende, fundamentalmente, la vigilancia de los espesores de la tubería y las acciones necesarias para lograr la máxima confiabilidad y continuidad de las estaciones de bombeo.

Para la operación del oleoducto se prepara un plan de bombeo de acuerdo con los productos que serán transferidos desde la refinería, de tal forma que la interfase entre un producto y otro represente el menor costo posible. Por ejemplo, el primer producto enviado será la gasolina super, luego la gasolina regular. De esta forma la secuencia de bombeo está diseñada para que, al mezclarse ambos combustibles, la gasolina regular sea enriquecida por la super.

Cuando los productos transferidos producen mezclas que inciden negativamente en la especificación de H/C, se origina el "slop", el cual se almacena en un tanque especial, para luego enviarlo a la refinería para ser procesado.

B. Control y Registro contable del "Slop"

El sistema de contabilidad de costos en CORPET define el Slop como aquellos productos terminados que sufren una combinación entremezclándose entre éstos por situaciones propias del trasiego: es decir productos que no tienen mercado y que por sus componentes químicos no se catalogan como productos en buen estado. Sobre estas existencias no se lleva ningún registro contable pero si se controla físicamente, vía planteles, hasta que este sea reprocesado en la refinería el que posteriormente formará parte de la producción del período en que se lleve a cabo.

Existen cuatro productos terminados que comúnmente se les ha llamado productos limpios, los cuáles se trasiegan por medio de la línea del Oleoducto, éstos son: La gasolina, el diesel, el kerosene y el Jet fuel. Estos productos inicialmente son enviados de la terminal de Bombeo de Refinería desplazándose a la terminal P.A. y así sucesivamente hasta finalizar en la terminal P. B.

Entre los productos entregados y recibidos por las terminales, existen diferencias netas de productos que pueden ser a favor o en contra del producto trasegado.

La información recibida sobre dichas transferencias cubre el período de un mes natural, la cual es preparada en forma resumida y por producto en el informe "Reporte Movimiento de Productos Oleoductos"; de modo que, la diferencia neta obtenida, entre lo entregado y recibido es un resumen total que aparece en la hoja de trabajo llamada Cuadro de Valuación del Inventario Final, que prepara mensualmente la Sección de Costos, del Departamento de Contabilidad. El registro contable por la transferencia, se genera a partir del documento



mencionado cuyas cantidades entregadas y recibidas se valoran al costo unitario mensual y la diferencia neta que resulte se carga y/o se acredita en la cuenta 5-5131-7020, Gerencia de Administración y Finanzas, dirección de Finanzas, Ajuste de inventarios.

C. Tratamiento administrativo de! Slop

La información recibida sobre el movimiento de productos, es mensual dado que el cierre contable de la empresa se práctica mensualmente; en el caso específico que haya diferencias normales en la transferencia interna de productos, vía oleoducto, es cargado o acreditado al concepto de ajuste de inventarios; de ahí que, el slop resultante de las interfases de productos terminados no es costeado, además de que, resulta imposible identificar por productos estas diferencias que componen el slop. En cuanto a las cantidades expresadas en barriles, éstas son controladas bajo la responsabilidad asumida por cada jefe de las terminales de bombeo. Por otro lado, este producto es enviado a la refinería con el propósito de que sea reprocesado, cargándose todos los gastos incurridos por el transporte del producto.

D. Fuente y Soporte de la Información

La transferencia de productos está contenida en los reportes de "movimientos de productos-oleoducto" que mensualmente se reciben del Departamento de Transferencia, estos informes resumen todo el movimiento de entrega y recibo de productos limpios en las distintas terminales de bombeo, durante el período de un mes.

III. Comercialización

La actividad de comercialización se reduce al despacho y atención al cliente, particularmente a los expendedores de gasolina y diesel.

A. Almacenamiento

Los tanques utilizados para uso diario son calibrados periódicamente y las existencias para fines de inventario se calculan por medio de tablas en las que se especifican las condiciones de temperatura y gravedad específica, así como los factores de corrección que deberán utilizarse durante la medición.

Los planteles de distribución, de acuerdo con su capacidad de almacenamiento, utilizan los tanques que más se adecuen a las características de cada H/C de tal forma que se reduzcan al mínimo las pérdidas por evaporación. Los tanques más adecuados para el almacenamiento de gasolinas son los de techo flotante, diseñados para disminuir el espacio libre en los tanques al adaptarse al volumen de H/C almacenado.

Los procedimientos de medición y cálculo de existencia se practican de manera manual. Actualmente se encuentra en estudio un proyecto para la automatización de estas funciones con el uso de una red de microcomputadores conectados a un equipo central.

201



B. Despacho

Cada plantel de distribución dispone de instalaciones para despachar diesel, gasolina super y gasolina regular. Sólo en el plantel PA expenden emulsiones asfálticas y fuel oil.

Los procedimientos de operación de trasegado y recepción de H/C establecen que es necesario observar los siguientes pasos:

- El Departamento de Transporte debe notificar con antelación el tipo y cantidad de H/C que enviará, de tal forma que el plantel de distribución disponga de la capacidad en tanques para almacenar los productos.
- En el plantel deben tomarse las medidas de existencias de H/C antes y después de la recepción de los productos. Los tanques requeridos para esta operación no se podrán utilizar hasta transcurridas 24 horas desde la recepción de los H/C.

Los equipos de medición tienen aproximadamente 15 años instalados y los procedimientos de facturación y despacho se realizan de manera manual. La calibración de los equipos de medición debe practicarse por lo menos una vez al mes debido a la antigüedad y el uso a que son sometidos.

El rastreo de una muestra de clientes atendidos indican que un mínimo descuido del operario incide negativamente en el despacho del combustible y en ocasiones es necesario descargar la cisterna para reiniciar el proceso.

CORPET, S.A.



CORPORACION DEL PETROLEO S.A. (CORPET)

4A. ANALISIS DE AREAS CRITICAS

CONTENIDO

SECCION	DESCRIPCION	PAGINA
I	REFINACION	33
A	Recepción de Crudos	33
B	Trasiego de derivados desde el muelle hasta los tanques de la refinadora.	34
C	Estándares de producción	37
D	Identificación, Cuantificación y Control sobre las variaciones de volumen y pérdidas en el proceso de refinadora.	38
E	Consumos internos	39
	1. Combustibles	40
	2. Energía Eléctrica	42
F	Control de existencias de H/C	42
II	TRANSPORTE DE H/C	43
A	Operación del Poliducto	44
III	DISTRIBUCION DE H/C	45
A	Calibración de contadores	45
IV	ALMACENAMIENTO DE H/C	45
A	Control de inventarios en refinería	46

CUADROS:

Nº. 1	Importación de crudos.	34
Nº. 2	Adquisición de derivados de H/C.	36
Nº. 3	Proceso de refinación	37
Nº. 4	Consumos internos.	40
Nº. 5	Medición de existencias	42
Nº. 6	Almacenamiento de H/C	46

201



4A. RESULTADOS DEL ESTUDIO PROFUNDO DE AREAS CRITICAS

El enfoque de la auditoría, conjuga los resultados de la calificación de los riesgos inherentes y de control con la variedad y complejidad de las operaciones de la Corporación del Petróleo S.A. Por ello la planificación detallada de la auditoría, está dirigida a profundizar en algunos aspectos referidos a las actividades sustantivas y de apoyo de CORPET.

Los resultados incluidos en esta etapa, facilitarán la identificación de los hallazgos de auditoría, así como la formulación de conclusiones y recomendaciones para el informe final.

I. REFINACION

Las primeras dos secciones de este aparte corresponden a la importación de crudos para ser utilizados en el proceso de refinación, y a la recepción de derivados en el muelle petrolero para complementar la producción de CORPET, la cual es superada por la demanda de H/C en el país, sobre todo en lo que se refiere a la gasolina y el diesel.

A. Recepción de crudos.

Al examinar una muestra de transacciones referidas a la importación de H/C, en la que intervienen el Departamento de Adquisiciones Internacionales y la Gerencia de Refinación, se determinó que el Departamento Portuario, encargado de la recepción de los buques, tramitó durante el año 1990, cuatro reclamaciones mediante cartas de protesta, referidas a contenidos de agua en los H/C y diferencias de cantidad superiores a lo especificado en los convenios de fletamento, tal como se observa en el cuadro N°. 1.

Se comprobó que las empresas transportistas durante el año 1990, formularon tres (3) cartas de protesta debido a que en igual número de ocasiones, fue necesario que los buques permanecieran por lapsos superiores a las seis horas establecidas en el contrato de fletamento, para el ingreso y descarga en el muelle petrolero, siendo la causa en dos ocasiones, la limitada disponibilidad de tanques para el almacenamiento de H/C., aún cuando existe la norma que regula la preparación, de un plan de bombeo con 24 horas de anticipación, que garantice la secuencia y continuidad de las operaciones de descarga.

El programa de bombeo está diseñado para indicarle a los inspectores independientes y a los operarios, los tanques que serán utilizados por cada tipo de producto, en función de la capacidad de almacenamiento y las cantidades contratadas en cada embarque. Sobre esta base se practica la medición, antes de iniciar el bombeo, colocándose los sellos de seguridad en los tanques para evitar la transferencia de H/C mientras se producen las operaciones de trasiego desde el buque hacia los tanques.

Hasta la fecha, CORPET no ha formulado ningún reclamo a los inspectores independientes, esto permite confiar en las funciones que tienen asignadas.

La operación de trasiego de hidrocarburos desde el buque hasta los tanques de la refinería está sujeta a las regulaciones internacionales en materia de seguridad; el buque, antes de comenzar las operaciones de medición, control de calidad y descarga de los H/C debe ser inspeccionado por los representantes de los

CORPET, S.A.



CUADRO N° 1
IMPORTACION DE CRUDOS
Crudo Liviano
Enero a diciembre de 1990
(Miles de barriles)

Mes	Existencia M/embarque	Cantidad Recibida	Variación		Código Causa de la variación	Carta de protesta
			B.P.	%		
1	240.1	240.0	-0.1	0.040	1	No
2	390.0	380.0	-10.0	-2.56	02	260290
3	443.0	440.0	-3.0	-0.68	01 y 0	2300390
4	231.0	230.0	-1.0	-0.43	04	230490
5	520.5	520.0	-0.5	-0.10	01	No
6	221.0	220.0	-1.0	-0.45	01 y 04	200690
7	180.0	180.0	0	0		
8	583.0	580.0	-3.0	-0.51	03	No
9	360.2	360.0	-0.2	-0.06	01	No
10	220.5	220.0	-0.5	-0.23	01 y 02	No
11	120.3	120.0	-0.3	-0.25	01	No
12	482.0	480.0	-2.0	-0.41	01 y 02	No

Códigos:
01 Variación de temperatura
02 Contenido de agua
03 Falta de capacidad de almacenamiento
04 Faltante

Fuente: Departamento de Adquisiciones Internacionales

Ministerios de Salud Pública y de las autoridades aduaneras. Concluida la inspección, pueden subir a bordo los representantes de la firma de inspectores independientes quienes certifican las cantidades de H/C y dejan constancia acerca del resultado de las pruebas de calidad, actividad en la que deben participar dos ingenieros del Departamento Portuario de CORPET.

B. Trasego de derivados desde el muelle hasta los tanques de la refinería.

El programa de auditoría para esta fase comprende la selección de una muestra de productos trasegados desde el muelle petrolero hasta la refinería, por medio de una tubería de aproximadamente 5 Kms. de extensión, con el propósito de comprobar que la mezcla de productos, originada durante la operación de transferencia, se mantiene dentro de rangos razonables.



La secuencia de bombeo indica que la mezcla de productos se programa de tal forma que no se produzcan desperdicios. Es decir, que al unirse la gasolina super con la corriente, esta última se enriquece con la calidad de la primera. Estos necesarios regalos de calidad tienen que producirse, ya que sólo existe una tubería para trasegar los productos desde el muelle hasta la refinería.

Se seleccionó para la muestra la compra de derivados de petróleo efectuadas durante los últimos 6 meses (julio a diciembre de 1990), lo que incluyó el trasego de gasolina super, gasolina corriente, jet fuel y diesel.

Al solicitar los procedimientos escritos para cumplir la operación de bombeo, los funcionarios del Departamento Portuario indicaron que es la experiencia la que determina las acciones que deben seguirse en cada caso y que las condiciones de operación no permiten contar con máximos y mínimos en las cantidades que pueden mezclarse durante la operación de descarga hacia la refinería.

El cuadro N° 2 muestra la información obtenida en la muestra seleccionada.

La muestra seleccionada incluyó el rastreo del flujo de documentos que soportan cada una de las transacciones, y se llevó a cabo la inspección de dos operaciones de descarga en el muelle petrolero. Al indagar sobre las causas de la variación de los rangos mínimos y máximos, los funcionarios de CORPET informaron que existen causas de orden técnico para ponderar cada caso de manera particular. Ejemplo de ello lo constituye el Jet Fuel, combustible utilizado por aviones de turbina, cuyo control de calidad es estricto y lo ejerce tanto CORPET como las empresas aéreas que adquieren el producto en los aeropuertos del país.

Debido a la información obtenida en la evaluación de la estructura del control interno, referida a los niveles de utilización de la planta y el volumen de crudo procesado, se consideró necesario orientar los esfuerzos hacia dos aspectos fundamentales: 1) Los estándares de producción y 2) La identificación, cuantificación y control sobre las variaciones de volumen y pérdidas en el proceso.

CORPET, S.A.



CUADRO N° 2

ADQUISICION DE DERIVADOS DE H/C

Trasiego de productos
Julio a Diciembre de 1990.

(Expresado en barriles)

Mes	H/C	Cantidad		Precio de referencia por barril en M/L
		Mínima	Máxima	
7	GS	36	6.800	4.300,00
7	GC	28	3.400	4.100,00
7	JF	1200	4.800	3.900,00
7	D	42	3.600	3.000,00
8	GS	160	4.900	4.900,00
8	GC	75	1.200	5.000,00
8	D	62	86	3.900,00
9	JF	1150	2.600	4.800,00
9	D	28	55	4.600,00
10	GS	43	160	5.200,00
10	GC	36	48	5.150,00
11	GS	62	112	4.850,00
11	GC	27	52	5.048,00
11	D	260	348	4.325,00
12	JF	960	1.100	4.750,00

GS = Gasolina super
GC = Gasolina corriente
JF = Jet Fuel
D = Diesel

Fuente: Departamento Portuario
Expedientes de adquisición de H/C

Adicionalmente, la hora en que se produce la descarga, la disponibilidad de facilidades para medir el API de cada producto y las rutinas indicadas por medio de radio entre el encargado de vigilar la operación en el tanque y el funcionario que se encuentra en el puesto de bombeo, tienen una incidencia importante sobre los rangos señalados.

En esta etapa del estudio, el supervisor de la auditoría solicitó a la Contraloría General que designará un especialista que le permitiera al equipo de auditoría comprobar los razonamientos expuestos por los funcionarios de CORPET, en relación con la amplitud de los rangos mínimos y máximos en la mezcla de productos.



C. Estándares de producción.

En cuanto a los estándares de producción el gerente de la refinería recordó al equipo de auditores que la planta tiene más de 25 años de operación en el país y que no existen datos históricos sobre el comportamiento de las diferentes instalaciones, cuestión que hace prácticamente imposible disponer de los estándares solicitados por la Contraloría General. A esto hay que sumarle que cada crudo, liviano o pesado, tiene sus características propias, aún siendo de una misma clase. Esto implica que al cargar la planta para iniciar el proceso, por ejemplo de destilación de crudo liviano, es posible que se encuentren mezclados el crudo denominado Oriente con el crudo Lagotreco, lo que incide en la composición porcentual de los derivados que se obtienen como producto final.

CORPET calcula los rendimientos típicos globales de los crudos procesados, lo que constituye una guía de las cantidades esperadas la próxima vez que se utilice el mismo crudo. En cada ocasión, esta guía es actualizada con los nuevos porcentajes obtenidos, razón por la cual no pueden considerarse estándares.

El cuadro N° 3 presenta la información sobre los rendimientos típicos de crudos livianos y crudo pesado, en el cual puede observarse que existen variaciones al refinar crudos de especificaciones similares, pero el procedimiento vigente no permite identificar cuando la variación está asociada con las características especiales del crudo o, en que oportunidad corresponde a las condiciones de operación de la planta.

Al indagar sobre este particular, las variaciones en los rendimientos típicos globales no se considera información relevante para fines históricos, ya que de hecho, hay que ajustar la planta al iniciar cada proceso de destilación.

CUADRO N° 3
 PROCESO DE REFINACION
 Crudos livianos
 Rendimientos típicos globales
 Diciembre de 1990

Tipo de crudo	% Volumen					
	LPG	Naftas	Kerosene	Diesel	Gasoleo Fuel Oil	Asfalto
Liviano						
Caño Limón		1.	14.	12.	23.	50.
Istmo	1.	23.	12.	20.	44.	
Lagotreco	1.	20.	10.	21.	48.	
Olmeca	1.5	23.	12.	22.	47.5	
Oriente	2.2	2.	10.	18.	48.	
Pesado						
Bachaquero					40.	60.

Fuente: Departamento Ingeniería de Proceso.

214



D. Identificación, cuantificación y control sobre las variaciones de volumen y pérdidas en el proceso de refinación.

La evaluación de la estructura del control interno permitió establecer que las variaciones de volumen de H/C se producen por diferentes razones, tales como el cambio de temperatura y presión así como las características de los tanques de almacenamiento. La información obtenida en la fase anterior, se complementó con el índice utilizado en el Plan Operativo Anual, para cuantificar la eficiencia de la planta, estimado para 1990 en un promedio del 92%. Este porcentaje indica que el 8% restante corresponde a variaciones de volumen, pérdidas en los procesos de destilación y consumos internos de la planta.

Al indagar sobre la composición del 8% en referencia, el Gerente de Refinación señaló que el procedimiento utilizado es muy sencillo: la diferencia entre el número de barriles que constituyen la carga de la refinería y los derivados, se le resta el consumo interno global. La cantidad resultante es la variación de volumen y las pérdidas en el proceso. Mientras el porcentaje del 8% se mantenga, en opinión del Gerente de Refinación no hay necesidad de invertir más esfuerzos en controles detallados.

Tal afirmación implica que CORPET no dispone de controles que le permitan identificar los siguientes factores:

- Pérdida por evaporación en tanques, factor que tiene especial significado en CORPET si se considera que la mayor parte de los tanques de almacenamiento tienen techos fijos, estructuras que requieren más control debido a que la evaporación de H/C es superior que en los tanques de techo flotante.
- Pérdida por desgaste en los sellos de los tanques flotantes.
- Pérdida por filtración en los tanques, sólo determinables mediante pruebas periódicas para detectar la presencia y origen de H/C en el subsuelo.
- Pérdidas por efecto de excesivas transferencias de livianos desde la parte superior de la torre de destilación hacia la antorcha de la planta.

Al examinar los reportes mensuales de operación, la gerencia califica la calidad de gestión como buena. A falta de estándares detallados sobre estos aspectos, se solicitó información acerca de los estándares internacionales y se comprobó lo siguiente:

- El control de eficiencia de las plantas de refinación se fundamenta en el mayor nivel de identificación de las causas que determinan las variaciones de volumen y pérdidas en los procesos de recepción, refinación y almacenamiento de H/C. A la fecha, internacionalmente existen procedimientos para identificar hasta un 80% de las mismas.
- El nivel máximo de variaciones de volumen, pérdidas y consumo interno se sitúa en el 3% lo que implica que el promedio fijado por CORPET es considerablemente mayor que el promedio mundial de la industria de refinación.

E. Consumo interno

De acuerdo con la calificación de riesgos, utilizada para la planificación detallada de la auditoría, es necesario desarrollar un análisis más amplio en lo que corresponde al uso de combustibles y energía eléctrica en la planta de refinación. La ausencia de estándares constituye, hasta ahora, un común



denominador en los análisis practicados. Por esta razón se acordó seleccionar una muestra que permita comprobar:

- La eficiencia en los controles del consumo interno de combustibles utilizados durante el proceso de destilación en la planta.
- El control sobre el consumo de energía eléctrica requerido por los distintos equipos que operan en la planta.

El consumo interno está relacionado con la utilización de gas natural, diesel y fuel oil para el funcionamiento de motores, hornos, calderas y demás equipos instalados en la planta. Adicionalmente, se utiliza combustible para la generación de electricidad, con tendencia a producir toda la energía que se requiere en la planta.

1. Combustibles

Luego de comprobar que existen medidores de flujo para los combustibles pesados como el fuel oil y los combustibles marinos utilizados en el proceso de refinación, se solicitó el programa de calibración de equipos de medición, considerado el primer paso para establecer si el consumo por equipo, corresponde con las especificaciones de los respectivos fabricantes.

La actividad de calibración de equipos de medición debe obedecer a una programación basada en el tiempo o en la cantidad de fluido para el cual está diseñado cada uno. Es decir, la recomendación del fabricante de medidores de flujo, generalmente indica el tiempo mínimo, o la cantidad máxima a partir de la cual debe procederse a la revisión de cada equipo con un patrón de funcionamiento, de tal forma que el rango de desviación se mantenga dentro de los niveles aceptables y no afecte en modo alguno la cuantificación del consumo final de combustibles.

En vista de que no existen medidores instalados en todos los equipos de la planta y que adicionalmente hay una gran variedad de equipos, se seleccionó una muestra representativa de los equipos que tienen consumos significativos de diesel y de fuel oil, lo que incluyó la inspección física de las instalaciones para comprobar la existencia de las unidades de medición instaladas y la periodicidad de las lecturas realizadas por personal de la planta. En el cuadro N° 4 se incluye el resultado obtenido a nivel de equipo y por tipo de combustible.

CORPET, S.A.



CUADRO N° 4

CONSUMO INTERNO

Calibración de equipos de medición
Junio a diciembre de 1990.

Equipo	H/C	Cantidad consumida (Promedio mensual)		Fecha de la última calibración
		Barriles	Litros	
Caldera C5	F0	720	114.480	30-03-90
Horno H3	F0	960	152.640	15-01-90
Generadores de Electricidad	D	1342	213.378	30-04-89 (1)

(1) Totalizador instalado en el tanque de diesel.

Fuente: Departamento de Operaciones
Reporte de consumo interno

El Departamento de Operaciones no suministró el programa de calibración de medidores de flujo porque considera que el mantenimiento periódico es suficiente para obtener confiabilidad de estos equipos. Explicó el ingeniero encargado de revisar los reportes de consumos internos, que las calderas, hornos y demás instalaciones, tienen especificaciones que datan desde hace muchos años y que CORPET no tiene registro de datos históricos sobre pruebas de funcionamiento y de eficiencia, en las cuales se establezcan las curvas óptimas de rendimiento del combustible utilizado, según el número de horas de funcionamiento y el mantenimiento de cada equipo. En sustitución de esta información, personal del Departamento diseñó unos factores que, en condiciones normales de operación, le proporcionan un indicador aproximado del comportamiento de cada unidad cuyo consumo interno es representativo.

En lo que se refiere al consumo de diesel, el más importante corresponde a los cuatro (4) motores instalados para la generación de electricidad para mantener la continuidad de los procesos básicos y de los sistemas de seguridad, incluyendo los equipos contra incendios. La medición de este consumo se realiza por medio de la lectura de un totalizador instalado en la salida de un tanque, construido especialmente para suplir la planta de generación de electricidad.

Este control no considera el consumo por cada unidad de generación, ni la relación de kilovatios/hora por cada litro de diesel para evaluar la eficiencia de los motores.

En el momento de desarrollar la auditoría en CORPET, se informó al equipo de auditores que se encuentran en un período de instalación de los nuevos motores adquiridos para aumentar la capacidad de generación y constituir a CORPET en una empresa autoabastecida de energía, debido a la falta de continuidad y confiabilidad del sistema interconectado nacional, del cual es usuario CORPET.



2. Energía eléctrica

El ritmo de producción de la refinería varía según el suministro del fluido eléctrico, razón por la cual la continuidad del servicio es fundamental, sobre todo si se considera que cada interrupción trae como consecuencia la pérdida de por lo menos, un turno de trabajo de la planta equivalente a 8 horas de proceso.

Del examen de los registros de consumo interno se observa que las cantidades generadas en la planta de refinación se cuantifican de acuerdo con los datos que proporciona un medidor en la salida de los generadores, sin que exista validación posterior, por lo menos selectiva, entre el consumo teórico y el consumo real de los diferentes equipos servidos con la capacidad instalada en la planta de refinación.

Debido a la frecuencia de las interrupciones del servicio eléctrico y a la necesidad de comprobar la información disponible en la planta de refinación, se solicitó la confirmación de las horas y las causas de las interrupciones ocurridas durante el año 1990. La información obtenida permitió comprobar que el número de fallas reportadas por la refinería es mayor al contenido en el reporte de la empresa estatal que presta el servicio de electricidad. El Jefe del Departamento de Operaciones indicó que es normal que la empresa suplidora no muestre el total de las interrupciones y que la refinería tiene registros que le permiten detectar cualquier variación en el fluido eléctrico debido a las repercusiones que tienen éstas sobre el ritmo de producción de la planta.

F. Control de existencias de H/C

En la planta de refinación de CORPET se comprobó que existe un sistema automatizado para el control de las existencias en los tanques utilizados para la recepción de crudos y almacenamiento de derivados. Dicho sistema es de reciente instalación y por ello durante los dos últimos años, se mantiene funcionando en paralelo con las mediciones efectuadas manualmente por los operadores que laboran en el centro de control de la planta.

El sistema automatizado permite obtener información de manera instantánea sobre los inventarios e incorpora para ello factores de corrección por gravedad específica, temperatura y presión; sin embargo, al seleccionar una muestra de existencias para un día y hora determinados, con el propósito de compararlas con los datos llevados en el centro de control, se comprobó que existen las diferencias que se muestran a continuación:



CUADRO Nº 5

MEDICION DE EXISTENCIAS

Cuadro comparativo entre la medición automática y la manual

Día: 15.11.90. Hora: 7 a.m

Tanque Nº	Producto	Existencia		Variación
		Sistema automático	Sistema manual	
G 101GS	125.258	125.257		1
G 115GC	110.218	110.016		202
D 220D	68.400	68.400		-0-
D 221D	117.332	117.334		(2)

Fuente: Departamento de Operaciones
Reporte de control de existencias.

El encargado de ajustar el programa utilizado para el control automatizado tiene facultades para incorporar los ajustes que el mismo requiere, y también para incorporar de manera directa las correcciones de las existencias de acuerdo con la información que proporcionan los operadores encargados del control manual.

Durante el período de ajuste del programa se estableció una tolerancia de más o menos 2 barriles de diferencia entre los dos sistemas de medición. Al solicitar información sobre el seguimiento efectuado para determinar la causa de la variación de 202 barriles, correspondiente a la medición en el tanque G 115, se informó al auditor sobre la necesidad de incorporar algunos ajustes al programa, por cuanto aún no se considera totalmente confiable la información que de él se obtiene.

III. TRANSPORTE DE H/C

La participación de tres departamentos en las operaciones de transporte, distribución y comercialización de H/C permitió enfocar la auditoría en esta área, hacia la verificación de la existencia y utilización de controles para las transferencias de H/C, tomando como base los programas de bombeo diseñados para una semana de actividades.

Al examinar una muestra de los programas de bombeo correspondientes al segundo semestre del año 1990 se comprobó lo siguiente:

- En 18 de las 24 semanas seleccionadas para el análisis, la ejecución de los programas de bombeo supera el lapso de una semana.
- El atraso de la oportunidad prevista para el bombeo de los productos se origina por diversas causas, imputables a la refinera y al Departamento de Transporte, tal como se demuestra a continuación:



- La definición del plan de bombeo en ocasiones no se fundamenta en las existencias, ventas y necesidades de los planteles, sino en la disponibilidad de combustibles en la refinería.
- Los programas no se elaboran de manera uniforme, omitiendo en 7 de los 24 programas examinados, los planteles receptores de los H/C; el número de tanque disponible para la fecha prevista en el programa y la oportunidad de trasiego estimada en el programa.
- Las estaciones de bombeo no están sujetas a programas de mantenimiento preventivo y se detectó un promedio de 1 falla por cada 3 semanas de bombeo de productos.
- La refinería no elabora un programa de entrega de productos para que el Departamento de Transporte conozca previamente la disponibilidad de H/C en planta; ello trae como consecuencia frecuentes modificaciones en cuanto al cumplimiento de la oportunidad y secuencia establecidas en el programa de bombeo.

A. Operación del Oleoducto

De acuerdo con las características del oleoducto la capacidad teórica de bombeo es de 11.520.000 barriles por año.

Debido a los reiterados planteamientos de CORPET sobre la necesidad de ampliar la capacidad instalada de transporte de productos, proyecto que incluye la construcción de un nuevo oleoducto, a un costo de 6.000 millones de M.L., se procedió a tabular una relación anual de los volúmenes de combustible transportado durante los últimos cinco años, para analizar la tendencia en cuanto al uso del oleoducto.

Al comparar la cantidad de producto bombeado por medio del oleoducto durante cada uno de los años, con la cantidad teórica de producto que se puede trasegar, se observa que el porcentaje de utilización no supera el 50%.

Ante dicho resultado, se decidió profundizar en el análisis y solicitar los estudios realizados por CORPET para establecer la factibilidad técnica para el diseño y construcción del nuevo oleoducto.

El Gerente de Transporte se comprometió a suministrar los estudios previos e indicó que el cálculo del uso de la capacidad instalada del oleoducto debe fundamentarse en la ponderación de cada una de las variables que intervienen durante el proceso de transferencia de productos.

Además, el oleoducto actual tiene 25 años de construido y al hacer un estudio comparativo por parte de la Gerencia de Transporte, acerca del costo de reparación del actual y el de construir uno nuevo se observa lo siguiente:

- La diferencia entre construir un nuevo oleoducto o reparar el actual es de 700 millones de M.L. El costo que debe pagar CORPET por derechos de paso y expropiación de predios no está incluido.
- La demanda de H/C crece a un ritmo interanual del 7% y el lapso para la construcción de un nuevo oleoducto se estima en 4 ó 5 años, dependiendo de la agilidad de los procedimientos de expropiación y adquisición de predios; por lo tanto es necesario simular el comportamiento de la demanda de los H/C en función de la capacidad actual del oleoducto para proyectar su ampliación y/o sustitución a mediano plazo.



- El Ministerio de Planificación, hasta ahora, ha negado la solicitud de CORPET para la construcción de un nuevo oleoducto, considerando que existen otros proyectos que tienen carácter prioritario para el país.

III. DISTRIBUCION DE H/C

Esta actividad consiste en mantener las existencias mínimas de H/C requeridas en cada plantel de CORPET, para garantizar la continuidad en el despacho a los clientes de los diferentes productos. CORPET vende los H/C a los transportistas con los cuales tiene suscrito un convenio para la fijación de fletes, en función de la distancia existente entre el plantel y el lugar de ubicación de los expendedores.

A. Calibración de Contadores

CORPET aprobó en enero de 1980 un manual de calibración de contadores, con el propósito de mantener la confiabilidad de las medidas y evitar la entrega de combustibles en exceso o por defecto. La programación y ejecución de estas actividades en la refinería y plantales de distribución se asignó a la Gerencia de Transporte, tomando como base una frecuencia mínima de revisión de 4 veces al año y/o cuando pasen 1.5 millones de litros por el contador.

Debido a la importancia de contar con mediciones confiables, se seleccionó una muestra representativa para comprobar el cumplimiento del procedimiento prescrito por CORPET para la calibración de los contadores utilizados para el despacho de la gasolina y el diesel, obteniéndose el siguiente resultado:

- El 40% de los contadores de gasolina corriente fue revisado y calibrado sólo en dos ocasiones durante el año 1990.
- En el plantel PA, el volumen de ventas de Gasolina corriente tiene un promedio mensual de 1.500.000 litros, lo que implica mayor frecuencia de calibración de contadores.
- El diesel es el combustible más vendido en todos los planteles de CORPET, siendo mayor la incidencia de este H/C sobre la precisión de los contadores. No obstante se observó que de la muestra seleccionada el 60% de los contadores dejaron de calibrarse durante el año 1990 y el promedio de ventas mensuales superó los 2.500.000 de litros.
- Todas las actividades de calibración de CORPET son desarrolladas por dos personas, factor que incide sobre el cumplimiento del programa respectivo en términos de la calidad y cantidad del servicio.

La frecuencia de calibración es la misma, aún cuando las características de los combustibles medidos es distinto, en cuanto a densidad y volumen despachados.

IV. ALMACENAMIENTO DE H/C

Los objetivos en esta área estuvieron orientados principalmente, a contribuir con el mejoramiento del sistema de control y actualización de estándares, políticas y normas utilizados como parámetros en el control de inventarios de productos terminados; fortalecer el sistema utilizado en el mantenimiento de tanques; y fomentar la utilidad de la información técnico gerencial, como base para la toma de decisiones.

Se llevaron a cabo diversas pruebas en el campo sobre las cuales se obtuvo resultados interesantes, pero sobre los que cabe recalcar que la ausencia de



políticas, falta de parámetros, y formalización de rangos propios de la empresa, no permitieron la comparación entre las previsiones y los resultados obtenidos, que conllevara al análisis e interpretación de las desviaciones.

A. Control de inventarios en refinería

En el caso de la refinería el control del inventario de producto terminado, es responsabilidad de la unidad que tiene bajo su manejo y control los tanques de producto (Departamento de Proceso de la Dirección de Operaciones).

En cuanto a las funciones de identificar, cuantificar, reportar, coordinar información y controlar las diferencias que se presenten, se obtuvo la siguiente información:

- El Departamento de Programación de Refinería elabora la Hoja de Control Mensual, donde se definen los canales de entrada y salida de producto limpio y sucio.

Interesa de acuerdo con las características de la muestra seleccionada, el producto limpio, (diesel y gasolina regular). Esta hoja por producto contiene lo siguiente:

- Existencias inicial y final.
- Líneas marinas y otras líneas.
- Importaciones, exportaciones y ventas.
- Otras entradas y otras salidas.
- Consumo refinería, consumo tanques, consumo vehículos, consumo ventas, consumo oleoducto y otros consumos.
- Movimiento procesado y crudos procesados.
- Producción refinería, pérdidas tanques y pérdidas producción.

Un análisis de las unidades que participan en la determinación de las diferencias de inventarios, permitió comprobar que no se ha formalizado un apropiado sistema de control y de análisis gerencial, que defina concretamente las responsabilidades y la competencia de las unidades que intervienen operativa, administrativa y contablemente.

En lo que respecta al uso de la capacidad de los tanques para gasolina regular y diesel, los resultados de la muestra examinada permitieron comprobar que durante el mes de noviembre de 1990, la capacidad disponible de almacenamiento, fue utilizada en un 57%, sin considerar aquellos tanques que por motivo de mantenimiento y reparaciones no se utilizaron en este período.

La prueba de calibración de tanques demuestra que existen tanques cuya última calibración se efectuó hace más de diez años, (Cuadro nº 6) plazo máximo establecido en las regulaciones internacionales.

n.v



CUADRO N° 6
ALMACENAMIENTO DE H/C
Calibración de Tanques
Al 30-11-90

Producto	No. Tanque	Fecha de la Última Calibración
Diesel	D01	03-02-77
Gasolina	G02	03-02-77
Gasolina	G08	04-02-77
Diesel	D09	04-02-77
Gasolina	G01	*
Gasolina	G02	*
Diesel	D03	*
Diesel	DD4	*
Gasolina	G07	*
Diesel	D10	*/**

* La tabla no especifica la fecha de calibración del tanque.

** La calibración fue hecha por funcionarios de CORPET y no por técnicos independientes. No se incluye aspectos de control relativos a los funcionarios que participaron en la calibración y revisión de los tanques así como la aprobación de las tablas, de manera que se acredite veracidad a la tabla.

La prueba relativa a la medida de espesores de los tanques de Diesel y Gasolina regular de la Refinería, así como la inspección de la tubería y válvulas hasta la conexión con el oleoducto, mostró resultados satisfactorios; a criterio del ingeniero que participó en la misma, cualquier fuga o desvío de producto es fácilmente detectable a simple vista por las condiciones y la ubicación física del material involucrado.

El número de barriles netos, considerando que la medición se realizó a una misma hora y cuando el tanque se encontraba en reposo, presenta un comportamiento variable, lo que indica errores en la toma de las variables para su cálculo.

En el área de mantenimiento se comprobó que para el año 1990, en lo que respecta a tanques, principalmente diesel y gasolina regular, pese a que se realizaron algunas gestiones correctivas de mantenimiento de algunos tanques, no se contó con un programa o rutina de trabajo relacionado con medición de espesores y otros relativos al mantenimiento aplicable a los tanques y tubería en la Refinería (cuyo último programa se aplicó en el año 1988) y en los Planteles PA,PG,PB para los cuales no se encontró evidencia de programa en este sentido.

CORPET, S.A.



CORPORACION DEL PETROLEO S.A. (CORPET)

4B. ANALISIS DE AREAS CRITICAS

CONTENIDO

SECCION	DESCRIPCION	PAGINA
I	REFINACION	47
A	Recepción de crudos	47
B	Trasiego de derivados desde el muelle hasta los tanques de refinería.	47
C	Estándares de producción	49
D	Identificación, cuantificación y control sobre las variaciones de volumen y pérdidas en el proceso de refinación.	50
II	TRANSPORTE DE H/C	51
III	ALMACENAMIENTO DE H/C Y MANTENIMIENTO DE TANQUES	52
CUADROS:		
Nº 1	Rangos de operación del poliducto.	48
Nº 2	Costo unitario de refnación.	49

4B. ANALISIS DE AREAS CRITICAS

Las actividades de análisis concluyen en esta etapa, considerando que el auditor dispone de la evidencia necesaria y suficiente para estructurar los hallazgos de auditoría y formular recomendaciones que contribuyan a lograr la efectividad, eficacia y economía en la administración de los recursos de CORPET.

Los resultados obtenidos indican que para fines de estructurar los hallazgos de auditoría, es necesario determinar los aspectos comunes obtenidos por medio de las técnicas y prácticas de auditoría en cada área o dependencia analizada.

I. REFINACION

A. Recepción de crudos

El seguimiento efectuado sobre las cuatro (4) reclamaciones tramitadas por el Departamento Portuario de CORPET, indica que existe coincidencia entre los contenidos de agua especificados en los documentos de embarque en el muelle del suplidor y las tablas elaboradas para calcular el volumen final de H/C, razón por la cual se considera concluida las reclamaciones en referencia. En lo relacionado a las variaciones de cantidad, la empresa transportista sugiere la revisión de la temperatura utilizada para calcular el volumen de H/C, ya que el factor de corrección definido en las tablas es de reciente actualización por parte de la Asociación Internacional de Petróleo.

Efectuado el rastreo sobre las acciones que siguieron a las cartas de protesta de las empresas transportistas, se comprobó lo siguiente:

- El buque La Esperanza, procedente de la isla de Curacao, llegó con siete horas de anticipación, lo que implicó que coincidiera con otro buque que descargaba gasolina en el muelle petrolero. En consecuencia la reclamación por demora en las operaciones de atraque no son imputables a CORPET.
- Al recibir buques con H/C en cantidades superiores a la capacidad de almacenamiento, causa de las dos (2) cartas de protesta de los transportistas, CORPET acordó disminuir el ritmo de bombeo desde el barco, mientras se trasegaba productos desde la refinería a los diferentes planteles, para liberar espacio en los tanques. En términos comparativos, CORPET considera que el costo por la demora es menor a tener que devolver producto ya facturado a la empresa.

Al discutir con el Gerente General de CORPET, la incidencia que tiene la limitada capacidad de almacenamiento, éste explicó que el comportamiento de la demanda de H/C en el país, refleja un crecimiento interanual del 7.5%, mientras que la capacidad de almacenamiento se ha mantenido invariable durante los últimos 6 años, debido fundamentalmente a restricciones en el presupuesto de inversiones, acordadas por el Gobierno Nacional. Esta situación constituye una variable no controlable por CORPET que está incidiendo sobre su normal desempeño.

B. Trasiego de Derivados desde el muelle hasta los tanques de refinería.

Debido a limitaciones de orden presupuestario, la Contraloría General no contó con los servicios del especialista para que el estudio sea concluyente con respecto a las variaciones de los rangos observados en la mezcla de productos



durante la descarga de los buques. De manera alternativa, el equipo de auditoría solicitó a la Gerencia de Transporte y a la Auditoría Interna de CORPET, la información disponible sobre esta materia.

La Gerencia de Transporte, la cual opera el oleoducto desde la refinería hasta los planteles, indicó que tiene los rangos establecidos de acuerdo con lo que se indica en el Cuadro No. 1.

CUADRO N° 1

TRANSPORTE DE H/C

Rangos de operación del oleoducto

(Expresado en barriles)

Producto	Rangos		Tolerancia	
	Mínimo	Máximo	Mínima	Máxima
Gasolina super	25	32	-5	+5
Gasolina regular	25	30	-5	+5
Kerosene	30	40	-3	+5
Jet fuel	45	70	-1	+10
Diesel	35	45	-5	+8

Fuente: Gerencia de Transporte

Para calcular los rangos en referencia, CORPET considera el diámetro de la tubería, el producto y cantidad trasegada, así como la secuencia prevista en el programa de bombeo.

Aún cuando las condiciones de operación son diferentes, se observa que al comparar los rangos previstos por la Gerencia de Transporte, son sensiblemente inferiores a la escala observada en las operaciones de descarga de los buques en el muelle petrolero.

(Fase IV A, pag 5, Cuadro N° 2)

Los rangos establecidos por la Gerencia de Transporte, tienen un margen de desviación considerado razonable y se adoptan acciones correctivas cuando se registra una desviación superior a lo previsto por cada bloque (batch) de producto trasegado por el oleoducto.

La unidad de Auditoría Interna, efectuó un análisis sobre esta misma materia durante el primer trimestre del año 1990. Al realizar un seguimiento sobre las recomendaciones formuladas, se comprobó que la Gerencia de Refinería desestimó los planteamientos de la Auditoría Interna, debido a que los márgenes de beneficio en cada producto, permiten obtener utilidad en las ventas, aún con la mezcla de productos a que se ha hecho referencia.

Al profundizar sobre la necesidad de los estándares de producción, el equipo de auditoría comprobó que además de requerirse en las actividades de refinería, también son fundamentales para el cálculo de volúmenes de evaporación, tablas de calibración de tanques y sobre todo para el cálculo de eficiencia de las diferentes unidades que conforman la planta de CORPET.



C. Estándares de Producción

Al indagar sobre las especificaciones de los fabricantes de los equipos, se comprobó que se mantienen constantes, aún cuando han transcurrido 25 años de operación de la planta, lapso durante el cual se han incorporado modificaciones a los equipos, así como la sustitución de parte de ellos.

Las entrevistas realizadas para seleccionar un criterio de análisis sobre este asunto, permitieron comprobar los esfuerzos realizados por el Departamento de Operaciones de la Gerencia de Refinería, para establecer factores de utilización, como medio para ajustar las especificaciones originales a la incidencia del uso de las instalaciones. En esta etapa del estudio, se solicitó la participación de personal de la Auditoría Técnica de CORPET, quienes analizaron las bases de cálculo para el rendimiento de hornos y calderas, considerando razonable el método utilizado. También indicaron que existen equipos instalados con una capacidad superior al máximo de utilización actual y ello se debe a los "cuellos de botella" en algunas unidades de la planta, en las cuales el incremento de la capacidad se efectuó de manera parcial.

Con la colaboración de profesionales de la Auditoría Técnica de CORPET, se estableció la necesaria relación entre el porcentaje de utilización de la planta, las cargas de producto y el costo fijo:

- CORPET considera que todos los costos en que incurre son fijos, excepto el costo del crudo procesado.

Esta política implica que ante distintos ritmos de producción el costo fijo permanece constante. Independientemente de la razonabilidad de los costos establecidos de esta manera, el equipo de auditoría estructuró la siguiente información relacionada con la unidad de destilación atmosférica, utilizada para la destilación de los crudos livianos:

CUADRO Nº 2

PLANTA DE DESTILACION ATMOSFERICA

Costo unitario de refinación

(Expresado en M.L.)

Mes	Precio por barril	Flete por barril	Costo de Seguro	Costo de refinación	% Uso de Planta
7	2.200,00	100,00	50,00	1.900,00	73.
8	2.800,00	105,00	52,00	1.900,00	89.
9	3.100,00	109,00	54,00	1.900,00	97.
10	3.050,00	108,00	52,00	1.900,00	94.
11	2.995,00	101,00	51,00	1.900,00	97.
12	2.800,00	105,00	52,00	1.900,00	98.
Promedio					

Fuente: Gerencia de Administración y Finanzas.



El costo de 1900,00 M.L. por barril está conformado de la siguiente manera:

• Mano de Obra	570,00	30%
• Depreciación maquinaria y equipo	1.130,00	60%
• Gastos de administración	200,00	10%

Al tratar de profundizar sobre las relaciones entre el control físico y financiero de las metas de producción, el equipo de auditoría solicitó los indicadores utilizados, particularmente en la Gerencia de Refinación. Ante la falta de información, se establecieron las siguientes relaciones:

En la planta labora el siguiente personal:

- 110 Profesionales de ingeniería
- 85 Trabajadores. Mano de obra especializada
- 45 Trabajadores. Auxiliares
- 135 Personal de la unidad administrativa.

Relación 1:

Por cada trabajador, especializado y auxiliar, existe una persona de la unidad administrativa.

Relación 2:

El número de profesionales de ingeniería dedicado a las actividades de control de los procesos de planta y calidad de los productos es del 30%, lo que indica que 73 profesionales se encuentran dedicados a actividades administrativas.

Relación 3:

El número de trabajadores totales tiende a incrementarse durante los últimos cinco (5) años, a pesar de la automatización de varios procesos, como la medición de tanques y la sustitución de instrumentos mecánicos por secuenciadores electrónicos incorporados a la memoria del computador central.

CORPET, como parte de sus programas de inversión tiene previsto el diseño de un sistema de información, en el cual se integren los diferentes indicadores, (financieros, operativos y de desempeño), esfuerzo dirigido particularmente a fortalecer los mecanismos de control gerencial como medio para optimizar el uso de los recursos disponibles en la empresa.

D. Identificación, cuantificación y control sobre las variaciones de volumen y pérdidas en el proceso de refinación.

El grupo Shell proporciona indicadores que sirven de base de comparación para otras refinerías al nivel internacional. En el caso de CORPET, se comprobó la validez de los planteamientos referidos al N° de años de operación; sin embargo, ello no impide que CORPET determine sus propios índices, calculando los factores de corrección pertinentes.

Por considerarlo prioritario, se estudiaron las funciones asignadas a los departamentos de la refinería, relacionadas con labores de identificación, evaluación y control de variaciones de volumen y pérdidas en los procesos, para luego evaluar la coordinación existente entre ellas para la obtención de datos, preparación de informes y adopción de medidas correctivas.



Por medio de entrevistas y seguimiento del proceso de validación de los datos contenidos en los informes, es evidente que cada departamento genera información abundante, con tendencia a dirigirla hacia el nivel superior, sin considerar las necesarias relaciones interdepartamentales, lo que ha traído como consecuencia, duplicidad de información, falta de interpretación suficiente de los datos, gráficos sin utilidad práctica y lo que es más importante, la confiabilidad es limitada en la medida en que distintos departamentos proporcionan datos distintos acerca de una misma variable. Ejemplo de ello lo constituye la capacidad nominal de refinación. En el informe de operaciones, la capacidad para procesar crudos livianos es de 15000 barriles por día, mientras que el correspondiente al Departamento de Servicios Técnicos es de 13000. El gerente de la refinería se comprometió a girar las instrucciones para que cada departamento observe el mismo dato y en función de ello se establezcan las cifras que corresponden a la capacidad de producción.

II. TRANSPORTE DE H/C

Para complementar las pruebas realizadas en la Fase III, y considerando que se programó un inventario físico producto limpio con participación de personal del Departamento de Auditoría Financiera de la Auditoría Interna, se procedió a seleccionar una muestra representativa de dos productos, (gasolina corriente y diesel) con el fin de efectuar la verificación de los procedimientos utilizados por CORPET para establecer los volúmenes de combustibles en la refinería, la secuencia de bombeo, las medidas de recepción en los planteles de distribución y el cumplimiento de los respectivos controles.

La prueba realizada permitió establecer lo siguiente:

- En la refinería se cumplió con los procedimientos de medición por medio de cinta y se comparó las cantidades obtenidas con la información que proporciona el sistema automatizado de control de tanques, sin que se determinaran variaciones significativas.
- El programa de bombeo se mantuvo constante en lo que se refiere al trasiego de productos, en una secuencia que minimizó la contaminación de producto limpio, lo que implicó interfases menos costosas. El bombeo se paralizó en dos ocasiones por deficiencias en las estaciones donde operan generadores eléctricos que le proporcionan continuidad al proceso. Esta paralización que totalizó 12 horas, implicó que el plantel PG agotara sus existencias de gasolina corriente y diesel, los combustibles más vendidos. Los transportistas debían trasladarse al plantel PA o al plantel PB para la adquisición de dichos productos.
- Se seleccionó una muestra de transportistas a las cuales no se les suministraron los productos diesel y gasolina corriente en el plantel PG, con el propósito de entrevistarlos y establecer si era un caso excepcional, o si por el contrario esta situación sucedía con cierta frecuencia. Los conductores indicaron en un 60% de los casos, el suministro era seguro durante los días de semana, pero existía la tendencia a que se agotara el diesel los fines de semana.
- La información anterior fue confirmada por el jefe del plantel PG, quien señaló que debido a la limitada capacidad de almacenamiento, la creciente demanda y la paralización de las operaciones de bombeo, se veía obligado a despachar gasolina corriente y diesel, sin respetar los límites de seguridad establecidos en los tanques, para evitar la contaminación de los productos por sedimentación.



- Otra consecuencia de operar sin observar los límites establecidos, fue la utilización de los tanques de gasolina corriente y de diesel inmediatamente después de concluida la operación de bombeo. Esto implica que no se le dió el reposo debido (24 horas) a los tanques receptores de producto, factor que facilita la medición y permite que los sedimentos se depositen en el fondo de los tanques.
- Las muestras extraídas de cada producto para mantener el control de calidad, fueron enviadas al laboratorio y antes de que este proporcionara los resultados de las pruebas, se procedió al despacho de los combustibles en referencia.

III. ALMACENAMIENTO DE H/C Y MANTENIMIENTO DE TANQUES

Debido a la importancia que tiene el planteamiento referido a la capacidad de almacenamiento en todas las operaciones de CORPET, se amplió el estudio referente a la capacidad de los tanques en la refinería y en los planteles, corroborando el resultado obtenido al principio del análisis practicado, tal como se demuestra a continuación:

oEn la refinería existe un tanque de 100 mil barriles de capacidad que se encuentra en mantenimiento desde hace un año. Se indicó que existían limitaciones presupuestarias para agilizar el proceso de mantenimiento, que consiste en el reemplazo de algunas planchas y la pintura total del tanque.

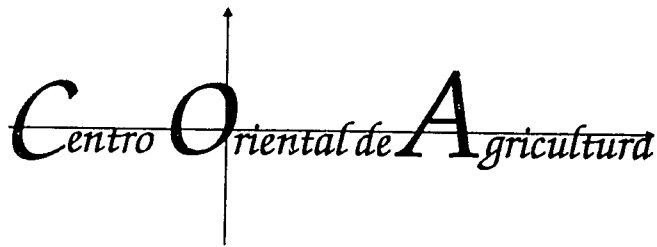
oLa utilización de la capacidad en el plantel PA se situó en un 75% debido a los mantenimientos programados de los tanques. Sin embargo, se observó que una de las razones para invertir más tiempo del previsto en los programas de mantenimiento, se debe al tiempo que transcurre sin que el mismo se produzca.

- El uso de los tanques en el plantel PG alcanzó hasta un 60% de la capacidad existente, debido a que, la mayoría de las veces, los programas de bombeo no suplen la totalidad de lo establecido en cada oportunidad.
- La mejor utilización de la capacidad de almacenaje corresponde al plantel PB, debido a la reducida demanda y a lo moderno del plantel. Es el de más reciente construcción e incluye equipos automáticos para las maniobras requeridas durante la recepción de H/C.

La prueba en referencia también permitió comprobar que las tablas de calibración de los tanques tienen en ocasiones más de diez años sin actualizarlas. El tiempo transcurrido propicia la deformación de los tanques y por ende las variaciones entre los valores teóricos expresados en las tablas y las cantidades realmente almacenadas.

La unidad de Auditoría Interna realizó un estudio en este sentido en el segundo trimestre del año 1990. El resultado obtenido determinó que se contratara una firma internacional para cumplir con la calibración de los tanques, procedimiento que sólo se aplicó a los tanques de la refinería. No se proporcionaron las razones para que esta medida se hiciera extensiva a los tanques de los planteles.

Anexo 4
Curso de Auditoría Operativa
Caso de Estudio



Centro Oriental de Agricultura (C.O.A.)

1991

De Robert Razor, Ex-Funcionario de la Contraloría General de los Estados Unidos de Norteamérica. Reproducido con fines de capacitación del personal de los Organismos Superiores de Auditoría de América Latina.

CENTRO ORIENTAL DE AGRICULTURA (COA)

CASO PRACTICO AUDITORIA OPERATIVA

1. El Auditor — Su Institución Y Su Política

Usted debe asumir la posición de un auditor miembro del personal de la Contraloría General ubicado en un país de América Latina y que ha sido integrado en el equipo encargado de ejecutar el estudio de auditoría.

La Contraloría General, de la cual el Contralor es el titular, fue establecida por la Ley Orgánica de Auditoría de 1945 - Nº 102 de 15 de marzo de 1945.

El Contralor General y sus representantes designados expresamente están autorizados para auditar y examinar todas las actividades del Gobierno, incluyendo la recepción y el desembolso de los fondos públicos y la administración de todos los recursos empleados en las actividades de la administración pública.

El Contralor General y sus representantes están autorizados para determinar las actividades que deben ser examinadas y la oportunidad de los estudios de auditoría.

Los titulares de las entidades públicas están obligados a cooperar en la ejecución de los estudios de auditoría y a dar acceso a los registros, personal, propiedad y/o recursos de la entidad a solicitud del Contralor General o sus representantes.

Es obligación del Contralor General informar a la Asamblea de Diputados sobre los resultados de las auditorías que en su opinión justifiquen tal acción, ya sea de manera individual o mediante el informe anual respectivo.

El Contralor General ha establecido los objetivos de la actividad de auditoría y la política a seguir en el "Manual de procedimientos de auditoría" y en el "Manual sobre normas de auditoría". Adicionalmente la Contraloría utiliza como una de las guías para la ejecución del trabajo, las normas de auditoría emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Estas publicaciones se considerarán como de la Contraloría General y se constituirán en los estándares para la ejecución o desarrollo del caso denominado Centro Oriental de Agricultura (COA).

Las funciones de auditoría ejercidas por la Contraloría están fundamentadas adicionalmente en las disposiciones legales que la crearon, donde se definen sus facultades y responsabilidades.

Designación para Ejecutar la Auditoría

La ejecución de la auditoría operativa a las actividades del Centro Oriental de Agricultura (COA) dependencia del Ministerio de Agricultura (MAG), es parte del plan anual de auditoría aprobado por el Contralor General para el año 1990.

El COA está ubicado a 5 kilómetros de San Roberto en la Provincia Oriental del país, lugar al cual se puede llegar por vía terrestre y de la capital existen 180 Km. de distancia, aproximadamente tres horas de viaje.

La atención primaria debe dirigirse hacia las actividades corrientes, es decir, hacia aquellas que fueron realizadas en los últimos 4 meses, incluyendo el que iniciamos el trabajo.

El último año fiscal completo terminó el 31 de diciembre de 1989.

Esta auditoría se está programando porque el COA constituye una actividad *muy importante del MAG* y se ocupa de varios programas prioritarios, que se cree involucran varios problemas de gestión difíciles y además es una fuente de trabajo significativa para los habitantes de la zona.

El propósito de la auditoría programada es evaluar las actividades ejecutadas por el COA, con el propósito de promover el mejoramiento en sus operaciones. Verificar el cumplimiento de los objetivos para los cuales ha sido creado y organizado el COA constituye el enfoque principal del trabajo a desarrollar por el equipo de auditores de la Contraloría General.

Este trabajo ofrece la oportunidad para demostrar su habilidad para indagar en las áreas problemáticas, para identificar los aspectos cuestionables y para producir un informe significativo para la Contraloría y para el usuario del servicio de auditoría.

El personal de apoyo necesario para terminar esta tarea prontamente será identificado en el proceso de ejecución de este trabajo conforme las necesidades que se vayan identificando en el mismo.

Anexo se incluye la asignación de trabajo emitida por el señor Director de Auditoría de la Contraloría que contiene la decisión de ejecutar el estudio y los requerimientos a cumplir. También se incluye una solicitud de estudio recibida en la Contraloría General, adjunto al oficio de asignación del trabajo.

ANEXO Nº 1

_____ de 199__.

Señor

Lic. _____

Encargado del Equipo

Presente

Comunico a usted que ha sido designado para dirigir la auditoría al Centro Oriental de Agricultura (COA), dependencia regional del Ministerio de Agricultura, ubicado cerca de San Roberto, en la Provincia Oriental.

El objetivo del estudio es evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos establecidos al COA. Con este propósito deberá verificar las actividades importantes, identificando las operaciones que ameriten la aplicación de acciones para su mejoramiento, mediante la emisión de las respectivas recomendaciones.

La auditoría ha sido programada en el plan anual de auditoría, considerando que el COA constituye una entidad muy importante del Ministerio de Agricultura, que opera varios programas de envergadura y se cree involucran algunos problemas en sus operaciones. El estudio incluirá los últimos cuatro meses de actividades y las acciones de auditoría deberán contemplar hasta el último día laborado del mes en que iniciamos el estudio.

Este constituye el primer estudio realizado en el COA desde su creación, por lo que deberá considerar un enfoque global para el estudio. Además, el año pasado se recibieron denuncias sobre la existencia de algunas deficiencias y que en el proceso de la auditoría deben ser verificadas y preparados los informes, que de ser pertinentes se pondrán en conocimiento de los denunciantes. Adjunto copias de las denuncias recibidas.

Atentamente,

DIRECTOR GENERAL DE AUDITORIA

c.c.: Archivo

RB/gp.

334

San Roberto, _____ de 199_

Señor

Contralor General de la República

Su despacho.

Un grupo de residentes en San Roberto, Provincia Oriental, me han encargado comunique a usted una serie de situaciones que se vienen presentando en el cumplimiento de las responsabilidades del Centro Oriental de Agricultura (COA) por intermedio de sus funcionarios, las cuales constituyen características propias de una administración ineficiente.

Los hechos que deseamos denunciar están contenidos en los siguientes puntos:

1. Uso indebido de los vehículos propiedad del COA, los días festivos, sábados y domingos.
2. Retraso en la cancelación de las obligaciones a que tienen derecho los beneficiarios de los programas que maneja el COA.
3. Limitada existencia de fertilizante para las épocas de mayor consumo y en las que se requiere su utilización.
4. Falta de una línea de financiamiento para la adquisición de los fertilizantes, pues en las actuales condiciones su pago es prácticamente de contado, lo que constituye una carga adicional para los agricultores de la zona.
5. Limitada o inexistente asistencia técnica en el uso de los fertilizantes, situación que ha originado en varias ocasiones pérdidas importantes para los productores, debido a las dosificaciones utilizadas por los agricultores.

Los hechos antes referidos se han presentado en repetidas ocasiones, durante los años 198_y 199_.

Agradeceré se digne instruir respecto a la ejecución de una fiscalización exhaustiva de los puntos señalados y se me informe sobre los resultados, ya que así lo requiere la ciudadanía y el prestigio de organismos que como la Contraloría General deben cumplir con sus obligaciones de vigilancia y control.

Atentamente,

Prof. Pedro Picado

Dirección: San Roberto, Avenida 2 y Calle 15, Casa N° 109,
Teléfono 18-1020.

Centro Oriental de Agricultura (COA)

2. REVISION PRELIMINAR

2.1 Estudio Inicial

RESULTADOS RESUMIDOS DE LAS ENTREVISTAS CON EL MINISTRO DE AGRICULTURA Y OTROS FUNCIONARIOS.

Hace dos semanas acompañado por el Subcontralor General, usted realizó una reunión breve con el Ministro de Agricultura. Este estuvo asistido por el Director de Administración, quien tiene jurisdicción administrativa sobre el COA.

En esa reunión usted expuso las responsabilidades de auditoría de la Contraloría General, la autorización por la cual su trabajo sería hecho, e informó al Ministro sobre la decisión de realizar una auditoría operativa en el COA.

También explicó la política que utilizaría para operar e informar durante el proceso de la auditoría. Tanto el Ministro como el Director de Administración, aseguraron que el Ministerio cooperaría completamente con usted y los informara en caso de necesitar alguna ayuda.

De inmediato el Ministro nombró al Director de Administración como su representante para todos los asuntos relacionados con el trabajo, a pesar de que él, como Ministro, estaría disponible si posteriormente desearíamos una reunión adicional.

El Ministro dijo, que el Ministerio apreciaría mucho la entrega de una copia de cualquier informe a la Asamblea, y la oportunidad para comentar todas las observaciones y los efectos que serían incluidos en cualquiera de los informes a la Asamblea. Usted explicó que esto es una práctica usual de la Contraloría y que será aplicada en este caso.

Después de una reunión con el Ministro, usted tuvo una conversación posterior con el Director de Administración del MAG, para obtener información adicional, incluyendo la que en resumen a continuación se expone:

El COA está dirigido por el Director que es responsable por todos los asuntos relacionados con las actividades del Centro. El está sujeto a la dirección general del Director de Administración; el Centro se rige por los reglamentos generales del MAG, los que contienen la política general y las directivas para regular sus actividades.

Además de estos reglamentos generales hay una Directiva de Autorización de Proyecto y Política (DAPP) para cada actividad principal del MAG. Estos se encuentran firmados por el Ministro y son seis directivas oficiales.

Copias de estos documentos se encuentran disponibles en el lugar de operaciones del COA donde también se guardan copias de la legislación pertinente y los antecedentes legales relacionados.

El Centro es administrado por el Director al nivel regional, y sólo está sujeto a la dirección general emanada del MAG. El Ministerio provee servicios legales a solicitud del Centro, y sus actividades están sujetas a las auditorías efectuadas por el personal de auditoría interna del MAG. El Director de

Administración no recordaba las auditorías que habían sido realizadas por el Ministerio, pero dijo que copias de los informes de éstos se encuentran disponibles tanto en el Centro como en la Auditoría Interna del Ministerio.

Una discusión subsecuente con el Auditor Interno del MAG reveló que hay dos informes formales preparados por su representante permanente en el Centro, quien debe tener copias de éstos.

El Auditor Interno dijo que debido a las importantes actividades del COA, mantiene un personal permanente compuesto por un auditor interno y dos asistentes. Agregó que el auditor interno residente está bajo su supervisión directa, y el Auditor Interno del MAG es administrativamente responsable ante el Director de Administración. El manifestó que el auditor interno residente es un hombre excelente, que ha realizado un buen trabajo y que es altamente considerado por todos. Se le ha dado instrucciones para que sea muy amplio evaluando las perspectivas; no titubeara en inmiscuirse en los aspectos operacionales y que hiciera una contribución real para el mejoramiento de las operaciones del Centro.

El Director de Administración sugirió que una información más detallada y directa acerca de las operaciones del Centro podría ser obtenida del Director del COA y de su personal y que preferiría que la obtuviera de esa manera en lugar de a través del él. Por último expresó que llamaría al Director y arreglaría una reunión para conocer al Director y a su personal en el plazo de tres días.

En la fecha acordada, usted y sus dos ayudantes principales se reunieron con: el Director del Centro; los gerentes de las tres divisiones operativas y el gerente de la División de Servicios Administrativos. Después de las explicaciones usuales al Director sobre el objetivo de la revisión, las autorizaciones y los métodos de operación, éste le aseguró su cooperación.

El Director del COA nombró al Gerente de la División de Servicios Administrativos como la persona encargada de hacer los arreglos para el espacio de trabajo, y como la persona indicada a quien debíamos concurrir por cualquier necesidad. Además dijo que debería sentirse libre de ir hacia él por cualquier asunto que usted creyera conveniente, pero que podía considerar a los gerentes de las divisiones operativas y de la División de Servicio Administrativo como sus representantes para tratar este asunto.

El Director brevemente describió aquellas divisiones y sus programas de la siguiente manera:

División de Programas de Abonos (DIPA)

Este es realmente un programa de dos partes: una que corresponde a la fabricación y venta de equipos especiales para abono de suelos a los hacendados y otro encargado de la actividad de distribuir el abono, bajo el cual el abono es obtenido de otras instalaciones del MAG y vendido por el Centro a los hacendados.

División de Bienestar (DIBI)

Esta división lleva a cabo un programa de pagos mensuales a las familias indigentes situadas en las áreas rurales de la región oriental del país. Esencialmente, es un programa de pagos benéficos a las personas calificadas.

División de Investigación (DIN)

Esta división conduce investigaciones en varios aspectos de la producción agrícola. Es la operación más pequeña, pero tiene un presupuesto de cerca de \$80.000.000.00 por año.

División de Servicios Administrativos (DISA)

Esta división es responsable por un número de actividades diversas. Probablemente sus funciones más importantes son la contabilidad, la financiación de todos los programas del Centro, la adquisición y la operación de las instalaciones generales del mismo. Básicamente éstas se encuentran localizadas en el edificio principal de administración, en el cual se encuentran albergadas la dirección de la mayoría de las actividades del Centro.

Esta división también opera el edificio del laboratorio donde se cumplen la labores de investigación. Asimismo administrar un número de edificios pequeños en el complejo. Además provee servicios para estos bienes inmuebles como limpieza, plomería y mantenimiento general. Esta división también dirige una flota de automóviles empleados para las otras actividades del COA.

Además de las actividades precedentes asociadas con los programas principales del Centro, la División de Servicios Administrativos tiene responsabilidad por el manejo de la propiedad, que antiguamente comprendía al complejo industrial.

Estas actividades, referidas como "Actividades del Complejo" consisten en una amplia variedad de funciones. Las principales son:

1. Alquiler de varias residencias en la localidad (casas adquiridas o construídas cuando el complejo fue construído);
2. Ventas del derecho del corte de árboles madereros;
3. Arrendamiento de tierra con propósitos agrícolas, y para pastos; y
4. Contratación de concesionarios para actividades recreacionales en el lago situado en la propiedad del Complejo.

Además esta división negocia y administra los contratos de concesiones para el almacén general, situado en el Complejo.

Concluidas las entrevistas, le proporcionaran varios documentos que usted deberá ordenar y examinar.

2.2 Recopilación de Información básica

PROGRAMA DE EQUIPOS ESPECIALES PARA ABONO DE SUELOS

El programa de equipos especiales para abono es conducido según Ley N° 182, aprobada el 15 de enero de 1975, copia de esta ley ha sido obtenida, y se encuentra en el Archivo de Legislación establecido para ésta tarea.

El programa se inició en 1976, los primeros equipos especiales para abono de suelos fueron terminados en 1976, iniciándose las ventas en esa misma época. El propósito del programa fue proveer de una fuente de suministro de equipos especiales para esparcir los abonos, los que no se podían conseguir de otras fuentes en esa época. Los equipos eran necesarios debido a que otros métodos, no proveían el control sobre la distribución del abono.

Esta necesidad se hizo manifiesta a poco tiempo de iniciarse el programa de equipos de abono, (en 1974), cuando una distribución desigual causó serios daños a algunas cosechas en varias oportunidades.

Los equipos no son autopropulsados y están diseñados para ser halados bien sea por animales de tiro o por tractores. Se proveen en (4) cuatro tamaños.

El equipo es básicamente una tolva montada sobre un eje con dos ruedas. La rotación de las ruedas hace girar un mecanismo en la tolva, que hace que el abono pase a través de las ranuras de la parte baja de la misma, las cuales pueden ser parcialmente cubiertas para controlar la cantidad a distribuirse.

Excepto por las ruedas y soportes, los equipos son fabricados de planchas de metal que son cortadas, torneadas y soldadas en el taller de fabricación de equipos.

La producción y venta de los equipos especiales han ido aumentando gradualmente a través de los años, alcanzando el año pasado una venta total de 10.000 unidades, vendiéndolas a precios que varían entre ₡45.200 y ₡78.900, promediando todos los tamaños equivale aproximadamente a ₡50.000 cada uno o a ventas totales de ₡500.000.000. La producción ha sido aparejada a la cantidad de ventas. Además hay un pequeño negocio de repuestos.

Las operaciones relacionadas con los equipos se encuentran bajo la dirección inmediata de un Superintendente, el cual tiene la autoridad total por todos los asuntos relacionados con la producción y venta de los equipos; incluyendo el empleo y la destitución del personal y el establecimiento de los jornales.

El Superintendente de equipos es a su vez responsable ante el Gerente de la División de Fertilizantes, quien también tiene la Dirección General sobre las ventas o programas de abonos.

El Superintendente de equipos tiene tres secciones operativas para conducir los asuntos relacionados con los equipos. Dos de éstos, las secciones de fabricación y pintura son responsables de manufacturar los equipos. La tercera sección operativa es el departamento de ventas que lleva a cabo un programa vigoroso de ventas de los equipos.

Los estados de operación del departamento de equipos por los últimos cinco años muestran lo siguiente:

**Operaciones del Programa (de Fabricacion y Venta) de los Equipos
Especiales para Abono de Suelos**

1985 - 1986

(En miles de pesos)

DESCRIPCION	1985	1986
Ventas de equipos		
(tamaño A 7.500 a 45.200)	338.400	320.100
(tamaño B 1.250 a 56.400)	70.500	67.000
(tamaño C 667 a 67.600)	45.100	43.200
(tamaño D 583 a 73.900)	46.000	44.100
Total 10.000 500.000	500.000	474.400
Ventas de repuestos		
	2.000	1.800
Total	502.000	476.200
Costo de Ventas		
Costo de fabricación (10.000 unid)		
Material directo	275.000	262.000
Mano de obra directa	75.000	72.200
Gastos generales	50.000	47.500
Total	400.000	381.700
Sume el inventario inicial	210.000	210.000
Deduzca el inventario final	210.000	220.000
Costo de ventas	400.000	371.700
Ganancia bruta	102.000	104.500

340

OPERACIONES DEL PROGRAMA

1987 - 1989
(En miles de pesos)

DESCRIPCION	1987	1988	1989
Ventas de equipos			
(tamaño A 7.500 a 45.200)	304.000	301.500	300.000
(tamaño B 1.250 a 56.400)	67.500	63.000	60.000
(tamaño C 667 a 67.600)	42.100	38.000	34.000
(tamaño D 583 a 78.900)	43.000	37.000	33.900
Total 10.000 500.000	456.600	439.500	427.900
Ventas de repuestos	1.700	1.000	800
Total	458.300	440.500	428.700
Costo de Ventas			
Costo de fabricación (10.000 unid*)			
Material directo	261.000	254.500	242.000
Mano de obra directa	69.800	65.000	63.800
Gastos generales	46.000	42.000	41.000
Total	376.800	361.500	346.800
Sume el inventario inicial	220.000	230.000	235.000
Deduzca el inventario final	230.000	235.000	200.000
Costo de ventas	366.800	356.500	351.800
Ganancia bruta	91.500	84.000	76.900

OPERACIONES DEL PROGRAMA (CONTINUA)

1985 A 1989

(en miles de pesos)

DESCRIPCION	1985	1986	1987	1988	1989
Gastos de venta, distribución y administración:					
Sueldos vendedores	60.000	59.800	59.200	58.000	54.000
Gastos de ventas, Distrib. y Admón.	20.000	19.200	18.900	17.000	15.000
Costo de Distrib. (mayormente embarque 1987)	10.000	9.800	9.700	9.000	7.000
Costos de admón.	10.000	9.700	9.600	9.000	<u>7.000</u>
Total-Costos de venta y admón.	100.000	98.500	87.400	93.000	83.000
Exceso (déficit)	2.000	6.000	4.100	(9.000)	<u>(6.100)</u>

(*) Detalles sólo del año pasado.

El personal encargado de las operaciones relacionadas con los equipos de abono durante el último año fue el siguiente:

En la Oficina del Superintendente	5
En el Taller de Fabricación	86
3 Cuadrillas de 2 hombres - corte metal	6
2 Cuadrillas de 2 hombres - torneó	4
8 Cuadrillas de 2 hombres - ensamblaje de equipos	16
30 Cuadrillas de 2 hombres - soldadura	<u>60</u>
En el Taller de Pintura	5
Cuadrillas de 2 hombres - pintura	10
Mano de Obra Indirecta de la Planta	20
En la Oficina del Director de Ventas	5
Vendedores	<u>60</u>
TOTAL	<u>186</u>

242

La operación de manufactura es conducida en una planta de propiedad del Gobierno ubicada en el Centro Oriental de Agricultura. Era en un principio una instalación industrial del gobierno y pasó al Ministerio de Agricultura en la época en que se iniciaron la producción y venta de equipos especiales para abono.

El financiamiento de la operación de los equipos de fertilizantes se hace con un fondo rotativo de \$ 300.000 en el cual se deposita el producto de las ventas.

Las operaciones son conducidas sobre una base de autofinanciamiento.

Nuestras entrevistas no revelaron relaciones de los funcionarios de las operaciones de los equipos con entidades o intereses externos.

No existe autorización para efectuar préstamos para financiar la actividad de fabricación de equipos. El COA recibió y mantiene hasta la fecha un fondo rotativo sobre el cual, anualmente pagan intereses a una tasa que corresponde a la pagada por el Gobierno sobre sus préstamos.

Se revisó la política general aplicable a la operación de los equipos. Se le encontró estipulada en los Reglamentos Generales del Ministerio y en la Directiva de Autorización del Proyecto y de la Política del Programa de los equipos especiales para abono. Una de las políticas es la siguiente:

"El propósito del programa, según lo establecido en la legislación autorizativa, es proveer equipos de abono a los agricultores de la región sobre una base de reembolso del costo pero al precio mínimo factible, de tal manera que los agricultores puedan sacar el máximo provecho de las prácticas modernas de abono".

El COA programa el volumen de su producción de equipos, de tal manera que, operando a un volumen cabalmente nivelado, el número total de equipos producidos anualmente se aproxima estrictamente a la cantidad vendida.

La manufactura de los equipos es esencialmente una operación de corte de planchas de metal, torneado y soldadura, que concluye con el ensamble y pintura. El abastecimiento de las planchas de metal en la región está estrictamente controlado por el Gobierno debido a que son totalmente importadas por él y las fuentes de divisas se encuentran limitadas.

Las compras de las planchas de metal son efectuadas por el Centro, en la Agencia Gubernamental de Suministros y los pagos están basados en los costos reales de dicha Agencia. Las ruedas, los ejes y los soportes también son adquiridos bajo arreglos similares desde la misma fuente. La pintura es conseguida por el COA de una fuente local.

Los equipos son vendidos por el Departamento de Ventas a través de vendedores ubicados a todo lo largo de las áreas agrícolas en la región.

Discusiones con el Jefe de Operaciones de los equipos y con los hombres encargados de los centros de fabricación y pintura no revelaron la existencia de problemas sin solución.

Se realizó un recorrido para observar las operaciones de fabricación de los equipos y el único aspecto percibido, que parecía de interés especial, fue una aparente falta de laboriosidad en la planta, ya que nadie se mostraba interesado en ejecutar sus labores.

Aspecto para consideración particular

El estado de costos de operación de las actividades de fabricación y venta de los equipos de abono indica, que en la venta se incurre en costos bastante significativos. Parece valioso considerar la posibilidad de que la función de vender se realice por vendedores de fertilizantes en vez de tener una organización separada para la venta de los equipos.

PROGRAMA DE DISTRIBUCION DE ABONOS

Este Programa fue autorizado en 1973 por la Ley N° 385 aprobado el 12 de mayo de 1973. El archivo de los papeles de trabajo contiene una copia de la Ley.

El Programa inició sus operaciones en 1974; su propósito fue proveer una fuente de abastecimiento de fertilizantes para los agricultores y para otros consumidores, al no contar el país con esa fecha, de otras fuentes disponibles.

El Programa es administrado por el Gerente de la División de Abonos, quien tiene completa autoridad para conducirlo. La actividad es esencialmente la de vender fertilizantes y de proveer asesoramiento a los consumidores de los mismos.

No hay sucursales u oficinas en el campo a pesar de que existe buena capacidad de ventas distribuida entre numerosas localidades en las áreas agrícolas. El Programa dispone de un personal de 130 vendedores, quienes informan directamente al Gerente de la División de Abonos.

El Gerente tiene un asistente y tres empleados administrativos en su oficina.

Los únicos bienes involucrados en la operación de abonos son los muebles y equipos de oficina. Estos son proporcionados por el Centro, al igual que el espacio para la oficina en el edificio de la Administración.

Las operaciones del programa de distribución de abonos por los 5 últimos años ha sido resumida por la unidad financiera, la que se presenta en el siguiente cuadro:

ESTADO DE OPERACIONES DEL PROGRAMA DE DISTRIBUCION DE ABONOS

1985 - 1989
(En miles de pesos)

	1985	1986	1987	1988	1989
Ventas de Fertilizantes	2000.000	950.000	902.500	857.500	814.500
Costo de Ventas	810.000	769.500	736.500	699.000	664.000
Sueldos de Vendedores	140.000	126.100	124.000	118.000	112.000
Otros gastos de ventas	.300	.285	.271	.246	.233
Otros gastos administrativos	.200	.190	.178	.171	.162
COSTOS TOTALES	<u>1000.000</u>	<u>943.100</u>	<u>905.400</u>	<u>858.700</u>	<u>815.500</u>
Resultado neto (Pérdida)	<u>1000.000</u>	<u>69.000</u>	<u>(29.000)</u>	<u>(12.000)</u>	<u>(10.000)</u>

244

No hay autorización para efectuar préstamos, excepto un fondo rotativo que fue establecido al comienzo del programa y sobre el cual se pagan intereses al gobierno, a una tasa aproximada a aquella pagada por el Estado sobre sus propios préstamos.

La política general que gobierna las operaciones de abono, según lo establecido en la Directiva de Autorizaciones y Política, es que aquellas operaciones sean conducidas económicamente y que el precio de venta del abono se establezca tan bajo como sea posible y consistente con los requisitos de que las operaciones sean conducidas sobre la base de autofinanciamiento. El requisito de que la operación sea autofinanciada es una disposición de la legislación autorizada.

A pesar de que la legislación no dice nada acerca de las fuentes de abastecimientos para los fertilizantes, ha sido práctica de la División obtener todo lo que necesitan de la División de Administración de Tierras del Ministerio de Agricultura. Esa División tiene responsabilidad administrativa por las tierras propiedad del gobierno que contienen yacimientos minerales, de los cuales se extrae el abono. Esa actividad fue establecida específicamente para proveer los suministros necesitados por la División de Abonos al comienzo del Programa y fue iniciado bajo la autorización general del Ministerio para hacer el uso más efectivo posible de las tierras bajo su administración.

La División de Administración de Tierras (DAT) extrae el fertilizante cuando es necesario y por las cantidades requeridas para hacer frente a las necesidades de la División de Abonos y para embarcarlos para los clientes como consecuencia de los pedidos recibidos. La DAT lleva los inventarios requeridos y determina el período de producción.

El abono es vendido por el personal de ventas de la División de Abonos. Los vendedores son experimentados agrónomos con entrenamiento especial en el uso de fertilizantes. Estos vendedores ofrecen servicios de asesoría a los agricultores sobre el mejor uso y aplicación del abono, así como sobre un sin número de otras actividades agrícolas.

Al obtener información general acerca del programa de abono, no encontramos evidencia de algún problema no resuelto.

PROGRAMA DE BIENESTAR

El Programa de Bienestar fue iniciado conforme a Ley N° 415, de fecha 25 de marzo de 1982. Una copia de la Ley se encuentra archivada en los papeles de trabajo. No han habido modificaciones a la ley desde que fue promulgada, a pesar de que han habido Asignaciones Presupuestarias Anuales desde esa época para financiar el Programa.

La actividad de Bienestar está autorizada en todo el vecindario del Centro Oriental de Agricultura. Otros programas de naturaleza similar son dirigidos por otras entidades en varias secciones del país. La mayoría de estos programas están dirigidos por entidades de gobiernos locales, pero el que se lleva en el Centro está conducido por el Ministerio de Agricultura debido a que hay una población numerosa viviendo en la propiedad del gobierno, cuando las primeras actividades industriales fueron concluidas aproximadamente 10 años antes, dió lugar a un gran número de personas despedidas de su trabajo, el programa fue iniciado para proveer pagos compensatorios mensuales por el período necesario para prevenir los problemas económicos que de otra forma habrían existido.

El programa de bienestar es manejado por la División de Bienestar, la cual es dirigida por el Gerente, quien depende del Director del Centro. Se le ha delegado al Gerente toda la autoridad para llevar a cabo el programa de la manera prescrita por la ley. Bajo la autorización y Directiva del Programa toda la responsabilidad operativa ha sido delegada al Gerente del Programa, a pesar de que el Director del Centro tiene el derecho de intervenir en cualquier aspecto que el considere conveniente. Sin embargo, es al Gerente a quien el Ministerio busca para una administración adecuada y para la justificación de las transferencias recibidas.

Los únicos activos importantes usados en el programa son una flota de vehículos y los equipos de oficina. Ambos al igual que la oficina ubicada en el edificio de administración, han sido proporcionados por el Centro.

El personal del programa de bienestar consiste en un Gerente y cuatro asistentes de oficina administrativa y un personal de campo, compuesto por cinco asistentes sociales, quienes trabajan fuera de la oficina administrativa.

Los costos del programa en los últimos cinco años se pueden resumir de la siguiente forma:

COSTOS DEL PROGRAMA DE BIENESTAR

(En miles de pesos)

	1985	1986	1987	1988	1989
Pagos benéficos	120.000	139.000	151.000	177.000	194.000
Sueldos del Gerente	4.000	4.200	4.500	4.600	4.800
Sueldo del personal	4.000	4.300	4.700	4.800	5.000
Otros gastos administrativos	2.000	2.100	2.200	2.300	2.500
TOTAL	130.000	149.600	162.400	188.700	206.300

No han habido cambios sustanciales en los aspectos fiscales del Programa durante los últimos cinco años, excepto una reducción gradual en los beneficiarios.

Los pagos benéficos han ido bajando en una tasa anual aproximada al 5%. Las cantidades promedio de pagos por beneficiario también han declinado por el reconocimiento de los individuos de una unidad familiar que han pasado a ser no elegibles, debido a muertes, salidas del área, y por los menores que han alcanzado los 18 años de edad.

El Programa es financiado por transferencias anuales y cada año la entidad ha sido extraordinariamente exacta en sus apreciaciones sobre las necesidades de fondos.

La Ley establece las condiciones para ser elegidos para el programa. Se solicita a la División que examine muy cuidadosamente todas las solicitudes para pagos benéficos y cuando la elegibilidad es establecida, el individuo es agregado a las listas. Los nombres son removidos de la lista al momento que las personas

2/16

pasan a ser no elegibles. Los pagos se realizan mensualmente sólo con cheques girados a la orden de los beneficiarios elegibles que constan en una lista oficial. Los cheques son enviados por correo al beneficiario o a su solicitud son remitidos con la asistenta social. Se encontró esta última disposición adecuada para cubrir las necesidades de algunos beneficiarios que se encontraban impedidos de movilizarse de sus casas por enfermedad, para hacer efectivos los cheques.

Discusiones con los funcionarios responsables del programa no revelaron la existencia de problemas no resueltos.

PROGRAMA DE INVESTIGACION

El Programa de Investigación comenzó en el año 1978. Fue iniciado conforme a la Ley N° 545, de fecha 2 de abril de 1977, una copia de la disposición legal se encuentra en los papeles de trabajo. El Programa fue establecido para conducir investigaciones relacionadas con la mejora de la agricultura en la región, y según el contenido de la Directiva de Autorización del Proyecto y de la Política, "con el objetivo particular de aumentar la productividad de las haciendas familiares que se encuentran en la región".

El programa está bajo la dirección de un Gerente quien informa al Director del Centro. El siguiente personal labora en el programa:

Gerente y Subgerente	2
Secretaria del Gerente	1
Personal de Oficina en las Oficinas del Gerente y Subgerente	3
Personal total de la Oficina del Gerente y Subgerente	6
Jefes de Investigación	10
Asistentes de Investigación	20
Obreros	10
TOTAL	46

Los costos del Programa por los últimos 5 años se resumen a continuación:

COSTOS DEL PROGRAMA DE INVESTIGACION

(En miles de pesos)

	1985	1986	1987	1988	1989
Sueldo del Despacho del Gerente	7.700	7.600	7.600	7.400	7.500
Sueldo de los Jefes de Investigación	200.000	198.000	199.000	198.000	199.000
Sueldos de Asistentes de Investigación	300.000	290.000	295.000	296.000	298.000
Pagos de Obreros	40.000	39.000	42.000	41.000	40.000
TOTAL SUELDOS Y SALARIOS	617.000	603.000	612.000	609.000	612.000
Materiales y suministros	100.000	97.000	102.000	103.000	100.000
Costos generales y administrativos	83.000	82.000	85.000	89.000	85.000
TOTAL	800.000	782.000	799.000	801.000	797.000

El Gerente de Investigación está considerado como una autoridad en asuntos agrícolas y el Director del Centro le ha dado el control completo sobre todas las actividades investigatorias sujetas a la política general del Ministerio de Agricultura.

Todas las actividades investigatorias están ubicadas físicamente en el Centro. El Centro les dá espacio para su oficina y para el laboratorio, y un área de 95 acres de tierras agrícolas han sido separadas para las investigaciones.

A excepción de las instalaciones para la oficina y el laboratorio, que como se dijo anteriormente han sido proporcionados por el Centro, los únicos activos usados en esta actividad se reducen a una pequeña existencia de equipos de trabajo agrícola utilizado al llevar a cabo las operaciones agrícolas experimentales.

Las actividades se encuentran financiadas por Asignaciones Presupuestales Anuales, que se han aproximado estrictamente a los costos incurridos. No hay orientación para efectuar préstamos.

Al igual que en las otras actividades del Centro no existen organigramas establecidos ni descripciones de funciones por escrito. El Centro sigue la política de señalar un Jefe para cada una de sus actividades y deja dichas actividades en libertad de ejecución a la jefatura.

La actividad de investigación es realizada bajo un dispositivo bastante general. La Ley que la establece estipula que la investigación será trazada para mejorar

las actividades agrícolas de la región, particularmente la productividad de las haciendas familiares. Una amplia delegación de funciones ha sido extendida por el Director del Centro al Gerente de la actividad investigatoria y él a su vez permite una libertad similar a los Jefes de las investigaciones. En discusiones con nosotros, el Gerente enfatizó la importancia de esta filosofía en el éxito de las operaciones. El expresó que sentía que la actividad debía ser ampliamente extendida, de tal manera que pudieran efectuar investigaciones sobre el control de insectos, desde que las pérdidas en la producción eran aumentadas por esta causa, pero que a pesar de una muestra clara de este creciente problema, se habían rehusado a conceder el aumento de las Asignaciones Presupuestales. El Gerente dijo que el Centro estaba haciendo todo lo que podía con los fondos disponibles y que éstos eran escasamente adecuados para cubrir las actividades de investigación que ahora se están realizando.

ACTIVIDADES DE LA DIVISION DE SERVICIOS ADMINISTRATIVOS

Se obtuvo la siguiente información sobre los aspectos financieros y otros factores referentes al funcionamiento de la División de Servicios Administrativos.

El costo de operar el edificio principal, el laboratorio y otros edificios secundarios en el Centro fue de \$ 4.000.000 durante el último año fiscal y los costos han seguido siendo aproximadamente los mismos en los últimos cinco años. A excepción del edificio del laboratorio, cuyos costos están ubicados en las actividades de investigación, todo el costo de operación de los edificios están distribuídos entre las varias actividades que se desarrollan en las instalaciones.

El costo de la flota de autos totalizó \$ 3.500.000 durante el año pasado y también se ha mantenido relativamente constante. Los costos están distribuídos entre las actividades desarrolladas sobre la base de kilómetros recorridos, concediendo los costos más altos a los vehículos más costosos.

El costo de las otras actividades de apoyo administrativo, incluyendo el despacho del Director del Centro, durante el año pasado fue \$ 200.000.000.

A continuación se resume el ingreso bruto y neto anual del último año por otras actividades de la División Administrativa siendo las cifras similares a las de los últimos cinco años:

RESULTADOS DE OPERACIONES DE OTRAS ACTIVIDADES DE LA DIVISION ADMINISTRATIVA

(Misceláneos)
Año 1989

Concepto	Ingresos	Costos	Neto
Alquiler de casas	1000.000	500.000	500.000
Venta de timbres	200.000	50.000	150.000
Alquiler de tierras	300.000	75.000	225.000
Concesiones recreacionales	500.000	300.000	200.000
Almacén general	300.000	100.000	200.000
TOTAL \$	2300.000	1025.000	1275.000

349

Una conferencia con el Gerente de la División de Servicios Administrativos, quien está encargado de las actividades antes mencionadas, reveló que no se habían efectuado auditorías internas de estas actividades durante los últimos cinco años hasta el año pasado, cuando los controles sobre los ingresos fueron examinados. Los arreglos sobre los alquileres de casos son todos cubiertos por contratos anuales que son por lo general renovados cada año. Las ventas de árboles madereros son efectuadas a través de contratos de ventas celebrados después de publicar y solicitar propuestas. Las tierras donde hay árboles madereros, son examinadas periódicamente y se toma la decisión sobre las áreas y los tamaños de los árboles a ser cortados por los compradores.

Las propuestas se hacen sobre una base total de los árboles madereros de tamaños y tipos específicos de áreas determinadas.

Los alquileres de la tierra se hacen también sobre una base de contrato anual, por lo general renovable de año a año. Las concesiones son también otorgadas sobre una base contractual y el ingreso es un porcentaje específico sobre las ventas de los concesionarios. La División de Servicios Administrativos verifica las cantidades vendidas y el ingreso por la concesión cada año como parte de su administración de contratos, y se solicita a los concesionarios que mantengan registros de los ingresos.

AUDITORIA INTERNA

Durante el año pasado se han realizado nueve auditorías a través de la Unidad de Auditoría Interna. Un examen fue dirigido a los costos de la nóminas de pago del programa de equipos especiales de abono, y otro al programa de distribución de abonos en general. El programa de auditoría para el Programa de Distribución de Abonos fue más extensivo e incluyó la consideración de la efectividad y eficiencia de los procesos de ventas y cobranzas.

Además, los siete exámenes restantes han sido realizados en las diferentes actividades de la División Administrativa, cada uno ha culminado en un informe del Director del Centro, con copia al Gerente de la División de Servicios Administrativos. Las observaciones fueron por lo general favorables excepto por unos cuantos errores de pequeña importancia. Ellos fueron dirigidos a evaluar los controles financieros y la verificación de los registros contables, así como los estados financieros.

A continuación se expone una lista de los exámenes realizados:

1. Verificación de los inventarios por conteo físico y verificación de los registros. Todas las actividades del Centro.
2. Examen de los controles sobre los ingresos y cobranzas. Todas las actividades del Centro.
3. Examen de los procedimientos de abastecimientos incluyendo las compras y los desembolsos. Todas las actividades del Centro.
4. Verificación y dictamen de los estados financieros del Centro al 31 de diciembre de 1988.
5. Evaluación de los controles sobre las asignaciones presupuestales, incluyendo el cumplimiento con el Presupuesto.
6. Examen de las cuentas de Gastos Generales (Carga Fabril) y su distribución en las actividades.
7. Verificación de los cambios en los activos fijos.

Todos los informes fueron revisados brevemente para averiguar qué trabajo se había hecho y considerarlo en nuestro planeamiento de trabajo identificando cualquier observación significativa que requiera mayor consideración.

La auditoría interna realizada sobre los costos de la mano de obra en la producción de equipos especiales para abono, no contienen observaciones adversas importantes. La auditoría incluyó la verificación de todas las tarifas de pago de sueldos contra los registros individuales, las pruebas de chequeo de las tarjetas de tiempo en cómputos de tiempo y pruebas de verificación de aumentos de las nóminas de pago. Se presenciaron el pago de sueldos y se efectuaron chequeos del personal en la planta para asegurarse de que aquellos que figuraban en servicio en las tarjetas de tiempo, al momento de la inspección, se encontraban realmente presentes. Se encontraron dos errores en las tarifas efectuándose los ajustes. La auditoría informó favorablemente al comentar las operaciones examinadas y el control sobre las mismas.

La revisión del auditor interno de la operación de distribución de abonos durante el año, mostró que el examen incluyó no sólo la actividad de ventas sino también las compras de fertilizantes de la División de Administración de Tierras. El informe fue completamente favorable, al describir las varias actividades y al comentar el procedimiento de verificación de facturas, prontitud de los pagos, y sobre la eficiencia y efectividad de los procesos de ventas y cobranzas. También incluyó el examen de las cuentas de gastos de los vendedores. El informe fue enviado al Ministro de Agricultura y copias del mismo fueron suministrados al Director del Centro Oriental de Agricultura.

El informe no se presentó en grandes detalles, pero indicaba que el examen había tomado todo el aspecto principal de la actividad en una forma casi total y completa. Indicaba que, de acuerdo con las prácticas usuales, se había preparado y enviado una carta al Director del Centro, cubriendo asuntos de una naturaleza administrativa local.

El auditor nos informó que había estado muy ocupado con otras actividades para dedicar alguna parte de su esfuerzo al Programa de Bienestar. Ninguna auditoría se ha realizado desde la iniciación de dicho Programa.

Asimismo no se ha efectuado ningún examen de la Actividad de Investigación. El auditor dijo que sus esfuerzos han sido dirigidos cada año a asuntos que él creía se encontraban en mayor necesidad de su atención, los cuales eran más susceptibles de ser revisados efectivamente por un auditor en comparación con las actividades de investigación. Expresó que no tenía conocimiento especial sobre el campo de investigación agrícola y particularmente de los proyectos a cabo en la División de Investigación. Por esta razón, él creía que su personal podía ser usado más efectivamente en otra área.

3. Resultados de la Evaluación General de la Estructura del Control Interno

PROGRAMA DE EQUIPOS ESPECIALES DE ABONO

Venta de equipos

Se realizó el examen de una muestra de 25 transacciones de venta para lograr un conocimiento de las actividades. Todos los pedidos se registran en un formato de ventas prenumerado. Estos son emitidos en libretines y entregados a los vendedores manteniéndose un control central de los números emitidos y entregados. Los procedimientos establecen que el vendedor presente informes mensuales conteniendo un resumen de sus actividades de venta durante el mes. Además de la cantidad y tamaños de los equipos vendidos, los clientes potenciales visitados, los gastos incurridos como gastos de venta, y las comparaciones con la cuota (meta de ventas), se requería también que en los informes se rinda cuenta de los formatos de venta usados.

Se requería que los informes muestren la cantidad de formatos disponibles con sus correspondientes números de serie, los usados durante el mes y el último número. En el caso de ocho de los vendedores sus informes no contenían el material requerido para el control de los formatos de venta.

Se nos dijo que el control de formatos había sido establecido como un medio de asegurar que todas las transacciones de venta se registraran apropiadamente en el departamento contable en el Centro, pero que se había descuidado la aplicación sistemática de este control.

Los formatos de venta son preparados en original y cuatro copias. Cuando se firma el contrato, una copia se entrega al cliente, el vendedor retiene una, otra va a la oficina de venta de equipos y dos a la oficina de despacho de la fábrica de equipos. Después del despacho de los equipos una de esas copias va la oficina de contabilidad del Centro. La copia que va la oficina de contabilidad se usa para registrar las ventas y las cuentas por cobrar y también para registrar el costo de ventas y el crédito al inventario de equipos. Todas las copias son acumuladas durante un mes después de haber sido registradas diariamente en el registro de ventas, el cual es también un registro de cuentas por cobrar, y al fin del mes se convierten en los documentos básicos para los asientos contables mensuales de ventas y costos.

Los precios de ventas por cada uno de los cuatro tamaños de equipos y repuestos son determinados cada año en abril. Ellos no se cambian durante el año a menos que haya un cambio importante en los costos. No ha sido necesario un cambio durante el año desde 1984 cuando hubo un cambio importante en los costos de las planchas de metal. Todas las ventas que examinamos se realizaron al precio oficial establecido. La revisión de los documentos reveló la firma de iniciales; prueba de que todas las facturas fueron verificadas por un segundo empleado de ventas respecto a los precios y a otros requisitos, después de haber sido calculados por el empleado que lo formuló.

Como parte de las operaciones mensuales de cierre, se resume el total de ventas de equipos, aplicando el precio correspondiente a cada una, y se compara con el ingreso por ventas registradas. Se añaden cargos por otras ventas tales como

repuestos y las cifras combinadas se cuadran con el total de los cargos a las cuentas por cobrar. Los montos de las cifras determinadas en el resumen anterior son relacionadas también con los créditos a los montos de inventario de equipo y se determina la concordancia.

También efectuamos un examen de los cálculos de los precios de venta de los equipos. Encontramos que estaban basados en los costos de producción los cuales eran determinados como se describe después, más un porcentaje para cubrir los gastos de venta y de otros costos de equipos para fertilizante. La única diferencia entre el total de costos así determinados para el último año, y los precios de ventas para el presente año son los ajustes sobre cambios conocidos o previstos en los elementos específicos del costo. Por ejemplo, en el cálculo de años pasados se realizó un ajuste para reconocer un incremento de 10% en los costos de las planchas de metal al cual había sido anunciado por la Agencia Gubernamental de Suministro (AGS). Nuestra revisión de los cálculos de precios no evidenció ningún problema.

Como existía un requisito de que los precios de venta incluyeran el costo del equipo de fabricación nuevo y las modificaciones de dichos equipos, chequeamos el tratamiento de tales rubros en las determinaciones del precio y su contabilización.

En los gastos importantes -aquellos que excedan a \$ 100.000 el costo es capitalizado y cargado a las operaciones, durante el período estimado de vida útil. El cargo anual se incluye en el cálculo anual del precio. Actualmente el saldo no amortizado en la cuenta es de \$ 12.262.000 y el cargo anual es de \$ 1.626.200.

El control sobre las ventas se mantiene mediante el uso de un sistema de cuotas. El superintendente de equipos con la ayuda de las estadísticas de agricultura para cada una de las áreas desempeñadas por sus vendedores y las experiencias pasadas en el área, establece una cuota para cada uno de sus vendedores.

El rendimiento de los vendedores es comparado mensualmente con la cuota y se toma de la acción administrativa que sea apropiada. Hay, evidentemente, un intensivo esfuerzo de ventas. Se espera que los vendedores trabajen duro, produzcan resultados. El examen de los procedimientos de revisión de los informes mensuales sobre actividades de los vendedores y de las acciones tomadas sobre ellos, indican que el superintendente vigila sus actividades estrechamente y toma las acciones necesarias que parecen las indicadas.

Nosotros encontramos en las ventas examinadas que todas ellas se pagaban dentro de los 30 días de entregadas. Se nos informó que los vendedores están facultados a aceptar ordenes sin exigir el pago contra entrega, sólo en aquellos casos en los que tengan seguridad de que el pago se hará de acuerdo con las condiciones del crédito. Se nos dijo que algunas veces era necesario rechazar ventas porque el comprador no tenía el crédito que garantizaba el cobro de la venta en un plazo de 30 días y no estaba dispuesto a comprar sobre la base de pago contra entrega. Sin embargo, se dice que esto rara vez ocurría.

Una revisión de las cuentas por cobrar mostraron las cifras del mayor de ventas y cuadrada con las cuentas por cobrar de la cuenta control mostró que todas las cuentas eran circulantes dentro del límite de los 30 días excepto una que se había excedido recién del límite. La venta era por \$ 56.400 y ya se había iniciado la gestión con el vendedor. El examen de la cuenta control indicó que no había existido ningún saldo durante el año anterior.

251

Costos de producción de equipos

Se realizó una inspección de las operaciones de producción y la siguiente resume la información más importante.

La producción se realiza en un edificio utilizado exclusivamente para la producción de equipos. Además existe un edificio adyacente en el que se guardan los equipos terminados listos para la venta. Este inventario varía sustancialmente de tamaño porque existe una fluctuación importante en la tasa de ventas durante el año, pero la producción tiene una tasa más o menos uniforme a través del año. Esto no significa que las ventas no se efectúen durante el año.

Ambos edificios están encerrados dentro de un cerco de ocho pies, rezago del complejo industrial. Existen cuatro puertas en la cerca, tres de las cuales están normalmente cerradas con llave, excepto cuando se abren para un uso especial. La puerta principal se mantiene abierta durante el día de trabajo y hay un guardián vigilando todo el día. Antes del establecimiento de esta práctica se había producido alguna pérdida de materiales, presumiblemente por robo ejecutado por gente de fuera que ingresó sin ser autorizada. Se nos informó que esto sucedió años atrás.

El principal material usado en la producción de equipos es la plancha de metal. Este es enviado a la planta y guardado hasta su uso en la sección de corte. Las diferentes piezas necesarias para producir los equipos son cortadas de las planchas en esta sección; luego se tornean de acuerdo con los diseños y especificaciones y se reúnen en juegos todas las piezas necesarias para un equipo. Estos juegos se cargan en carretillas, esperando para pasar a la sección de soldaje.

La sección de soldaje recoge los juegos, efectúa el trabajo de soldaje, y los mantiene hasta que pasen a la sección de ensamblaje. Las partes soldadas en esencia la tolva, el agitador y la pieza de cierre del fondo de la tolva se unen a las ruedas y ejes en la sección de ensamblaje de donde se termina el ensamblaje total de equipo. Esta es la sección de entornillaje de piezas.

La sección de pintura recibe los equipos entornillados, los limpia, pinta, y seca en un cuarto de secado. Después de terminar, los entrega al inventario de productos terminados desde donde se embarcan los pedidos a los clientes. Pero ni el taller de la fábrica ni el almacén de productos terminados se cierra con llave.

La operación de producción trabaja con un número mínimo de papeles. Las secciones de corte y torneado preparan cada día las partes requeridas para el número de equipos fijados por la oficina del superintendente. El plan establecido fija la producción de juegos de partes en el número requerido, a fin de que cada una de las secciones mantengan el flujo de trabajo, lograr que haya un proceso continuo en cada una de las secciones de trabajo y que la tasa de productividad esté controlada. La producción de una unidad desde el inicio hasta el término normalmente dura cerca de una semana. Cuando se produce alguna demora pequeña en una de las primeras secciones, se efectúa un pequeño trabajo suplementario entre cada uno de los pasos del proceso para asegurarse que no haya demora en las operaciones de las secciones subsecuentes.

Todos los trabajadores de los talleres de fabricación y pintura marcan tarjetas de tiempo, las cuales se usan para calcular los montos de jornales. Las unidades de

equipos no se agrupan en lotes para efectos del costo para los diferentes procesos en el taller de manufactura. La contabilidad del taller de producción se realiza como un todo, a pesar de que las diferentes clases de costos se acumulan separadamente. El departamento de pintura informa diariamente el número de los diferentes tamaños de equipos que se terminan y que se envían al almacén de productos terminados.

La producción en cada una de las secciones no se reporta diariamente ni se mantiene un registro de producción por hombre o grupo. Sin embargo, a efecto de determinar el número de equipos en proceso de manufactura al fin de cada mes, cada una de las secciones del taller de manufactura reporta el número disponible al final del mes y los porcentajes de acabado de acuerdo con las clases de porcentajes establecidas para los artículos en las diferentes secciones. Las secciones reportan también los saldos no usados de los componentes importantes de material tales como planchas de metal, ejes, ruedas y pintura, a efecto de ajustar los costos de producción para el mes.

El control sobre las operaciones de producción se mantiene por medio de presupuestos. Estos presupuestos mensuales se establecen sobre la base de la experiencia en costos de meses anteriores, ajustados de acuerdo a los cambios previstos tales como el nivel de producción y los cambios en los elementos importantes del costo como planchas de metal y pintura. El presupuesto se descompone por elementos importantes del costo. Los costos actuales incurridos se comparan con el presupuesto. Se averiguan las variaciones. En cada caso encontramos que cuando se dieron variaciones en los costos se habían efectuado las investigaciones, y los comentarios parecieron explicar las variaciones. Generalmente estaban representadas por clases de costos tales como reparaciones de maquinaria que se suceden periódicamente y que no son regularizadas por los ajustes de inventarios.

Las investigaciones sobre los métodos de contabilidad reveló lo siguiente. Los costos de producción de equipos se cargan a la cuenta "Costo de Fabricación" la cual se desglosa en sus componentes. Previamente al principio del mes, la cuenta es cargada con los elementos de costo no usados (Costo de Inventario en proceso) al fin del mes anterior, tales como planchas de metal, ejes, ruedas y pintura. Al final del mes ésta se acredita con los elementos semejantes no utilizados en el mes. (Costo de Inventario en proceso al fin del mes).

El costo total de fabricación del mes, se asigna a las unidades producidas de la siguiente manera. Se determina la cantidad de equipos de cada tamaño recibidos durante el mes en inventario de productos terminados. Se añade las unidades en proceso al fin del mes de cada tamaño, en su producción equivalente y se deduce la producción equivalente de unidades en proceso del principio del mes. La cantidad teórica neta (que es la total producción equivalente del mes) se multiplica por un factor de equivalencia por cada tamaño de equipo para obtener el total de producción en unidades estandar, el cual se estima es el equipo más pequeño, o tamaño A. Los factores fueron los siguientes:

Tamaño	Factor	Precio de venta corriente
A	1	45.200
B	1.25	56.400
C	1.50	67.600
D	1.75	<u>78.900</u>
Precio de venta promedio		50.000

Tales factores se aplican a la producción equivalente de cada tamaño y el costo total de fabricación se divide por el total establecido en unidades estandar. Estos costos unitarios se aplican a cada tamaño de acuerdo con los factores asignados. Los valores resultantes se usan en la determinación del inventario final, las adiciones para el mes, y en la determinación del precio de los inventarios en proceso.

El porcentaje de acabado al fin de cada uno de los procesos de manufactura fue el siguiente:

Fase proceso	% por proceso	% acumulado
Corte y torneado	15	15
Soldaje	50	65
Ensamblado	10	75
Pintura	25	100

Para el control de las operaciones de manufactura el superintendente dijo que él revisa los costos incurridos por los elementos individuales e investiga profundamente cualquier variación significativa. Sin embargo, él dijo que su más importante control era a través del costo unitario de producción de cada mes. El dijo que ésta era la cifra en la que estaban más interesados sus superiores y por lo tanto también la de mayor interés para él. Al responder a la pregunta sobre los controles de la productividad de su personal de vendedores dijo que, por supuesto, el costo unitario le advertiría sobre cualquier problema en ese aspecto. La falla de cualquier sección para mantener la producción sería también evidente porque el trabajo se paralizaría en ese punto.

Nuestra revisión de la base para la determinación de los factores para los diferentes equipos indicó que eran razonables y se obtuvo el mismo resultado de

nuestra revisión de las bases para los porcentajes de estado de acabado para los equipos en proceso de manufactura en las diferentes secciones.

Los principales materiales usados en la producción de los equipos eran las planchas de metal, ejes, ruedas, soportes y pintura. Los primeros cuatro elementos eran obtenidos todos de la Agencia Gubernamental de Suministro (AGS). La pintura se compraba de fuentes locales. El superintendente solicita a la División de Servicios Administrativos que pida los suministros a medida que los inventarios de artículos disminuyen.

El examen de varias muestras de compras a la AGS mostró que las cantidades pedidas concordaban con las cantidades recibidas y pagadas. Todos los envíos fueron sujeto a la inspección usual, e informes de recepción usados para probar el recibo y aceptabilidad de los materiales. Se encontró también que los precios pagados estaban de acuerdo con los precios oficiales de venta para tales materiales.

Como la legislación básica para el programa de equipos establece que los precios a pagar a la AGS debe ser a sus costos, revisamos el método de determinación de los precios en esa Agencia y verificamos que el precio estaba de acuerdo con sus costos. Se verificó también que los ejes, ruedas y soportes así como las varillas de soldaje se compraban también de esa fuente.

El procedimiento de facturación establecía la verificación de las cantidades, precios, plazos y de pago. No se aceptaban descuentos en las compras de la AGS y se requería el pago dentro de los 10 días de la recepción. Se verificó el cumplimiento de estos requisitos en las transacciones examinadas.

Se efectuó también el examen de una muestra de procedimientos de compra de pintura. La pintura se compra aproximadamente cada tres meses cuando se efectúa la compra de los suministros estimados para tres meses. Para controlar la razonabilidad del precio se solicita concurso de precios de cada una de las tres fuentes de menudeo, que abastecían el área en que estaba ubicado el Centro. Los tipos de pintura normalmente se venden al menudeo a los clientes de los abastecedores a €1.000, por galón, pero está disponible al Centro a precios que oscilan entre €675 y €722 el galón en cantidades de 800 galones. Los precios parecen un poco caros, pero nos dijo el superintendente que sólo la mejor calidad de pintura podría impedir la acción corrosiva del fertilizante el cual deterioraba terriblemente los equipos a menos que se usara pintura de la mejor calidad.

En la revisión de la historia de la compra de pintura, encontramos que los tres abastecedores solicitados habían proporcionado al Centro en diferentes épocas pintura para los equipos. Se nos dijo que los tres abastecedores suministraban tres diferentes calidades de pintura, pero que las tres habían sido chequeadas y la experiencia mostró que las tres eran satisfactorias y de calidad equivalente. Las variaciones del precio fueron explicadas por el superintendente como resultantes de la intensa competencia entre los abastecedores. Los representantes de los tres abastecedores visitaban la planta cada trimestre tratando de vender la superioridad de sus calidades de pintura. Todos ellos competían cada vez que se hacía una compra, algunas veces se alternaba la oferta más baja. La División de Servicios Administrativos dijo que no se podía establecer un molde regular para los métodos de concurso de precios y se asumía que las ofertas dependían de cuan ansiosos estaban los proveedores de hacer negocio en la fecha en que se efectuaban las adquisiciones.

Examinamos una muestra de las transacciones y los procedimientos a los que se ceñían. El sistema de procedimientos aplicado actualmente a las transacciones examinadas incluyeron la verificación de las facturas contra las cantidades y precios especificados en las órdenes de compra. Las órdenes para las transacciones habían estado sujetas también a los procedimientos que incluían comparación de precios y cantidades de la propuesta ganadora. La asignación en cada caso examinado se efectuaba a la propuesta más baja. Las facturas llevaban anotaciones de que habían sido comparadas con los informes recibidos respecto al material. Los informes recibidos eran firmados por el Jefe del Departamento de Pintura para significar el recibo del material. La pintura se guardaba en un almacén cerrado con llave por el mismo Jefe hasta que fuera usado por los pintores. Se habían verificado las facturas matemáticamente y se acogieron en cada caso a los descuentos por pagos dentro de los 10 días permitidos.

En una entrevista al capataz de pintura acerca de los controles que el mantenía sobre las operaciones, nos contó sobre los problemas que tuvo una vez sobre el uso de la pintura. El estaba muy orgulloso de su éxito en la solución de este problema y de la eficiencia de su operación. El dijo que había observado que el consumo de pintura variaba mucho y no necesariamente con el volumen de producción. El estudió el asunto y encontró que algunos de sus pintores no prestaban mucha atención al monto de pintura aplicado y eran inconsistentes en su práctica. Por esa razón él había establecido un registro de los números de equipos pintados por cada uno de sus pintores durante una semana y un registro de la cantidad de pintura utilizada. El había examinado los trabajos de pintura para asegurarse que se había realizado un trabajo adecuado.

Descubrió que algunos de sus pintores lograban realizar de una pistola de pintura, más trabajo de pintura. El estudió sus procedimientos y ordenó que los otros pintores siguieran sus métodos. Desde entonces él obtuvo una mejor utilización de la pintura y mantuvo una inspección cuidadosa de las pistolas llenas de pintura para verificar su uso adecuado. Desde esa época, el consumo de pintura había sido consistente con la producción de equipos. Nos mostró registros que respaldaban sus estudios y los resultados de los procedimientos usados.

Respecto a los costos directos de trabajo revisamos el procedimiento seguido y encontramos que se efectúan chequeos de la presencia de los obreros en el lugar de trabajo. Los registros que examinamos mostraron las pruebas hechas y los resultados de dichas pruebas.

Los procedimientos de preparación de la planilla mostraron que se usaban tarjetas de tiempo para determinar el tiempo trabajado y se usaban tarifas (jornales) oficiales de trabajo para determinar los montos en las planillas. Las tarifas oficiales se obtienen de la oficina del superintendente y se mantiene un registro continuo de cada empleado en la sección de preparación de la planilla. Nuestra revisión de los procedimientos de preparación de planilla no reveló ninguna debilidad importante. Nuestra revisión de las cuentas principales identificó las clases principales de costo. Examinamos las auditorías internas de estas cuentas suplementando el trabajo en lo que fuera necesario. Se consideraron adecuados los procedimientos usados en el control de estos costos.

Gastos de venta de equipos especiales

Se paga a los vendedores un salario básico y reciben una comisión sobre la venta de equipos, de acuerdo con las tarifas fijadas por la Junta Nacional de Salarios

para empleados públicos. Verificamos los procedimientos para cómputo de pago y los encontramos adecuados. Los pagos se efectúan mensualmente por cheque. Los controles sobre las actividades de los vendedores y su productividad se mantiene a través de un sistema de cuotas de ventas y mediante los informes mensuales de los vendedores discutidos anteriormente.

Las cuentas de gastos de los vendedores se remiten mensualmente, se revisan y generalmente son aprobadas por el superintendente de la actividad de fabricación de equipos cuando las recibe. En nuestra muestra encontramos casos de denegación de aprobación cuando el superintendente consideraba que los gastos no eran razonables o permisibles. Nuestra revisión de los controles sobre los gastos de los vendedores indicó que eran adecuados.

Los informes de la administración sobre las actividades de venta consistían en los informes mensuales de las actividades de los vendedores y los correspondientes a la comparación entre las cuotas asignadas a los vendedores con las ventas informadas por ellos. Tales informes parecían proveer un efectivo control sobre las actividades de venta.

Se preguntó al superintendente el por qué se habían decidido que los equipos se manejaran por un grupo de vendedores separados de los que manejaban las ventas de fertilizante. Dijo que se había considerado la posibilidad de que los vendedores de fertilizantes manejaran la venta de equipos pero se rechazó desde el punto de vista de que se necesitaba concentrar más atención en estas ventas para lograr difundir su uso tan pronto como sea posible.

Fondo Rotativo para la Actividad de Fabricación de Equipos Especiales

El fondo rotativo para equipos es de \$ 300.000.000.00 que está dentro del límite de \$ 500.000.000.00. Los fondos no usados se mantienen en el Tesoro del Gobierno y por lo tanto se reduce el préstamo que el Gobierno tendría que hacer.

Sin embargo, la actividad de manufactura paga un interés sobre el monto total del fondo, como lo prescribe la legislación básica, a la tasa de interés pagado por el Gobierno sobre sus préstamos como lo determine el Tesoro Público. La tasa pagada estaba de acuerdo con la determinación hecha por el Ministro de Finanzas y con los intereses pagados por el Gobierno.

El monto del fondo fue considerado razonable. Los saldos no usados del fondo bajan aproximadamente a \$ 10.000.000 cada año cuando los inventarios de equipos soportan el alza de las ventas en la primavera del año.

PROGRAMA DE FERTILIZANTES

Ventas

Nosotros revisamos 20 transacciones de ventas para tener un conocimiento mejor de lo que se estaba tratando. Nuestra revisión reveló las prácticas siguientes:

Las órdenes de fertilizantes son preparadas por el vendedor de fertilizante. Cuando se efectúa una venta ocasional en el Centro, un empleado dependiente llena el formato de la orden y se sigue el mismo procedimiento general. Los formatos de órdenes de venta no son prenumerados y no se trata de mantener control sobre estos formatos a pesar de que son documentos oficiales a través de los cuales se autorizan los embarques; se efectúan los cargos a los agricultores y

se tramitan los desembolsos de los fondos del Gobierno al abastecedor de fertilizantes. Esta era una discrepancia completa respecto a los procedimientos establecidos para los equipos.

El vendedor retiene una copia del formato de venta, una copia es para el cliente, una para la Oficina de Ventas de fertilizante y dos van a la fábrica de fertilizante de la Dirección de Administración de Tierras. Después del embarque, se anota en una de estas copias la fecha del embarque y se envía al departamento de contabilidad del Centro como factura del fertilizante. Esta copia sirve como base para el pago al vendedor y para registrar los costos de venta. En la misma copia se fijan los precios, a los precios de venta a los agricultores y se usa para registrar las ventas y las cuentas por cobrar. Se usa también para acreditar a los vendedores para efectos del cómputo de las comisiones. Se fija el precio a una copia adicional de la orden recibida por el departamento de contabilidad del vendedor y que estaba pendiente de notificación de embarque y se usa como factura a los agricultores.

Todas las ventas se efectúan al costo más un cargo de embalaje o porcentaje diseñado a recobrar el costo adicional incurrido en la conducción del programa de fertilizantes y servicios correspondientes de asesoramiento de los vendedores a los agricultores. Después diremos algo más sobre la determinación del cargo de embalaje.

Las cobranzas de las ventas de fertilizantes llegan por correo. Todas son en forma de cheque o giro aunque en ocasiones un agricultor viene al Centro y efectúa el pago al contado. Tales pagos se efectúan al cajero el cual hace los depósitos y maneja otras actividades relacionadas con efectivo, pero no efectúa labores de contabilidad. La correspondencia recibida en la sección de correo es abierta allí, y enviada a las personas apropiadas.

No se lleva ningún registro de los fondos recibidos por las ventas de fertilizantes ni existe ninguna relación entre tales recibos y cualquier depósito posterior u otro registro. Los cheques son simplemente empaquetados con la correspondencia recibida con ellos y enviados por la sección de correspondencia al cajero, mediante mensajero especial. El cajero efectúa el depósito y envía un registro del total (y los créditos a que dan lugar) a la oficina de contabilidad donde se registran. La oficina de contabilidad hace el registro apropiado de los recibos de efectivo y acredita a los registros de cuentas por cobrar.

Los registros de cuentas por cobrar son llevados en la misma forma que aquellos de los equipos. Existe un registro de ventas y a medida que los pagos se reciben se insertan las fechas de pago en el lado opuesto a los rubros correspondientes.

La revisión de las cuentas abiertas al final del mes mostró que todas eran circulantes. Los plazos de pago son consistentes con la ley.

El empleado que mantiene este registro nos mostró su reconciliación de los rubros abiertos con el saldo de la cuenta control y la nota a¹ respecto en algunos rubros cuando no se había efectuado la cobranza dentro del término prescrito. El dijo que se toman las acciones consiguientes prontamente con el vendedor cuando se vuelven morosas. La revisión de la cuenta control respaldó su declaración de que no se había quedado ningún saldo de cuentas durante el año.

El registro de transacciones se usa para registrar las compras de fertilizante y las ventas al valor de venta y constituye el registro de detalle de los costos de ventas, ventas y cuentas por cobrar. La dama encargada de este registro, Sra. Laura Meza, dijo que una de sus labores era asegurarse que las ventas totales

registradas para cada mes se aproxime al costo de ventas más el porcentaje especificado de embalaje y que ella hacía esta comparación en la última página del registro de transacciones para cada mes. El registro respaldó su declaración.

La revisión de la tarifa de cargo por embalaje mostró que ésta se determina una vez al año a pesar de existen épocas en que cambios importantes en los costos, han propiciado ajustes durante el año y esto se ha hecho mediante un cambio en los precios de lista a los agricultores.

La tarifa de cargo de embalaje se determina cada año estimando los costos a cubrir basándose en la experiencia de costos del año anterior y ajustando éstos de acuerdo a los cambios esperados y determinando el porcentaje de tales costos al previsto para el fertilizante. La determinación del costo incluye la acumulación de los costos por encima o debajo de lo que se recupere al final del período precedente. Aunque hubieran existido pequeños costos por encima o debajo de las cobranzas a través de los años, la cobranza acumulativa se mantiene cercana a los costos actuales incurridos.

Los precios cargados por fletes de la Dirección de Administración de Tierras (DAT) a la División de Fertilizantes están sobre la base de los costos de transporte al punto más cercano de despacho al cliente y la DAT efectúa todos los arreglos de transporte. Un punto de despacho es la estación del ferrocarril, oficina del expreso o camión. Los precios cargados por la DAT a la División de Fertilizante y por ésta a los agricultores varían dependiendo del punto de despacho.

Los agricultores tienen las opciones de recibir el envío en el punto más cercano, o recoger el fertilizante en la planta. Algunos escogen hacer lo último porque creen que el costo de su transporte es menor que las diferencias en precios para los dos puntos de despacho.

Las listas de precios de venta son emitidas cada año por la División de Fertilizantes o más a menudo si es necesario el cambio. Los precios individuales se establecen añadiendo los cargos de embalaje a los precios para cada punto de despacho como se muestra en la lista de precios de la DAT la cual es recibida por la División de Fertilizantes.

Las facturas recibidas de la DAT para embarques de fertilizantes se aceptan tal como son suministradas sin verificación de los precios cargados, plazos fijados o rastreos de las mismas. En la investigación con la empleada que maneja el pago de las facturas, manifestó que se le comunicó que tal verificación no era necesaria porque los cómputos se efectuaban en otra entidad Gubernamental y por lo tanto podían aceptarse.

Los embarques a los clientes son a los precios establecidos para la clase, cantidad y punto de despacho especificado. Estos cálculos no están sujetos a una segunda verificación a menos que salte a la vista un error subsecuente.

Ocasionalmente el Centro recibe quejas por cargo excesivo de un agricultor. En este caso se hace la investigación correspondiente.

Salarios de los vendedores

Los vendedores son remunerados mensualmente por medio del salario básico más un porcentaje de comisión sobre sus ventas de fertilizante. Los procedimientos están de acuerdo con los reglamentos referentes al empleado público. La Junta Nacional de Salarios determina las tarifas mensuales y el registro de estas tarifas se usa en la preparación de las planillas.

Todos los vendedores reciben el mismo porcentaje de comisión sobre ventas (establecida también por la Junta Nacional de Salarios) y se acuerda el total de comisiones de cada mes con el determinado por la aplicación de la tarifa de comisiones a la cifra total de ventas. Los montos básicos de salario pagado cada mes se reconcilian con el del mes anterior ajustado por los cambios durante el mes. Se lleva mes a mes un total mensual de control sobre los salarios básicos.

Otros costos de venta

Estos consisten, en su mayor parte, de gastos de viaje de los vendedores. Las cuentas de gasto se presentan mensualmente y son verificadas por un empleado sobre la corrección matemática de conformidad con las normas emitidas por el Gerente de la División. Después las cuentas de gasto son aprobadas por el Gerente y se pagan si son apropiadas. A veces son necesarias las correcciones y desaprobaciones.

Informes para control gerencial

Existe un informe mensual sobre la actividad de abono que muestra las operaciones actuales tal como las resume la oficina de contabilidad, en comparación con el presupuesto establecido. Las desviaciones son revisadas y el gerente nos mostró ejemplos de acciones tomadas sobre las variaciones en que nos mostramos interesados.

Se presentan también informes mensuales de las actividades de los vendedores. Estos informes resumen bastante bien, aunque brevemente, las actividades de los vendedores y facilita una revisión de sus actividades tanto de la venta de fertilizantes como sobre otros servicios que prestan a los agricultores en sus áreas. Estos informes muestran lo que el vendedor hace diariamente. El gerente dijo que él también se trasladaba al campo cada semana para visitar a los vendedores y discutir el programa con los agricultores. Él manifiesta que esto le da una idea cabal de la efectividad de sus vendedores y del control que necesita sobre sus actividades.

Respecto a la carta, referida en un informe de Auditoría Interna, dirigida al Director del COA, sobre ciertos asuntos de naturaleza local solicitamos una copia al auditor ubicado en el Centro. Esta trataba de varios asuntos de rutina, decía también que de acuerdo con las discusiones previas él ya no estaba tratando el asunto de la fuente alternativa del fertilizante necesario para el programa de abono.

Este asunto fue discutido ampliamente con el auditor, quien dijo que en la época en que estaba realizando la auditoría del programa de abono; el señor Alzamora de la Empresa Piedra y Granito S.A. lo había ido a ver con una propuesta que conocía el Gerente de la División de Abonos.

El señor Alzamora dijo que su compañía era una de las compañías más grandes de piedra y cascajo y en razón de sus posesiones de depósitos de mineral en el país y sus equipos de demolición, estaba en posición de proporcionar a la División de Abono de todas sus necesidades de fertilizantes y que podía hacerlo hasta en un 25% por debajo de los precios que la División de Abono estaba pagando a la DAT. Dijo también que esto lo haría con la misma calidad de abono y en los mismos términos y condiciones de operación en que se estaba suministrando. Manifestó que su compañía quería entrar en el negocio de abono en competencia con el Ministerio pero consideraba que no sería inteligente competir con el Gobierno si éste decidía reducir su precio. También manifestó que no creía que el precio del Gobierno fuera alto, pero que la calidad

de los depósitos de mineral de su compañía y los equipos modernos de demolición hacía posible proporcionar el abono de manera más económica.

El señor Alzamora dijo que él había discutido su propuesta con el Gerente de la División de Abono y con el Director del Centro pero, después de considerarlo, le dijeron que el asunto se había llevado a niveles altos en el Ministerio y que se había tomado la decisión de no efectuar ningún cambio de la fuente de abastecimiento. Anteriormente, el señor Alzamora le había informado al Auditor Interno ubicado en el Centro que él creía que su propuesta tenía valor y debía haber sido aceptada. Aunque reconocía que la División de Abonos estaba consiguiendo sus recursos del DAT., no creía que esta situación le debía impedir realizar su negocio. Pidió la consideración del asunto al auditor y la ayuda necesaria si lo consideraba conveniente.

El auditor dijo que había discutido el asunto con ambos, el Gerente de la División de Abono y el Director del Centro y ambos habían asumido la posición de que no debía modificarse el presente contrato. El Director dijo que lo había discutido con el Director General de Administración el que opinó no debía hacerse ningún cambio. El auditor había llevado también el asunto a la atención de su Superior, el Jefe de Auditoría Interna del Ministerio de Agricultura. Se le informó posteriormente que el asunto había sido discutido con el Director General de Administración el que confirmó la opinión declarada por el Director del Centro. La razón básica para la decisión fue de que se consideraba que era de interés del Gobierno continuar usando sus propios recursos de suministro.

El Auditor Interno en el Centro dijo que creía que había investigado el asunto lo suficiente y no intentó ir más lejos.

Fondo Rotativo para Programa de Distribución de Abono

El monto del fondo rotativo es de \$ 150.000.000 se maneja en la misma manera, para efectos del interés, que el fondo para la actividad de equipos para abono. Los pedidos del fondo no fluctúan mucho porque los costos más altos se pagan a medida que se efectúan las ventas. La revisión de los saldos no usados mostró que el presente fondo es correcto. El saldo baja a veces a cerca de \$ 10.000.000. Un fondo más pequeño puede retrasar los pagos por los suministros y de otra manera perjudicar las operaciones.

El monto del fondo está dentro del límite del fondo de \$300.000.000. El interés es de la tarifa determinada por el Ministro de Finanzas y parece ser comparables con las tarifas pagadas sobre los préstamos del Tesoro Público.

PROGRAMA BIENESTAR

La revisión de los controles y procedimientos para la determinar los pagos benéficos reveló la siguiente información. (Como en otros programas, el material presentado contiene la información para un planeamiento posterior del trabajo).

El examen de una muestra pequeña de transacciones reveló que los cheques mensuales de beneficio son preparados de una nómina de beneficiarios. Esta es una lista mantenida permanentemente de todas las familias que se ha determinado su derecho a los pagos benéficos y a los montos correspondientes. Cuando suceden cambios que afectan los montos de beneficios y la calificación de beneficiarios, el procedimiento es el de efectuar los cambios apropiados en la nómina, de modo que se mantenga una condición normal de todas las épocas. Cada mes se reconcilia el monto total de pagos de beneficio con el total del mes

anterior. Se establece también un control total para el mes siguiente, el cual por supuesto, está sujeto a los cambios en la circunstancia durante el mes.

Se requiere que el personal de asistentes sociales informe todos los cambios que afecten los pagos benéficos entre los casos asignados a ellas. Por lo tanto por cada caso hay una asistente social encargada de la responsabilidad de informar cualquier cambio en las circunstancias que afecte los pagos benéficos y se espera que ellas en sus visitas a los receptores del beneficio se cercioren de que todavía tienen derecho a los montos que reciben.

Para aquellos gastos que pueden anticiparse, tales como menores de edad que llegan a la edad de 18 años, se mantiene un registro que muestra por fechas los casos que requieren modificación sobre las fechas indicadas. Nuestra revisión mostró que estos cambios se estaban considerando en las fechas indicadas. La discusión con las asistentes sociales reveló que no tienen una fecha regularmente programada para visitar a los receptores de los beneficios. Las asistentes sociales también desarrollan el programa de visitas de asistencia (que nosotros comprobamos estaba autorizado en la ley que estableció el programa de bienestar) y en consecuencia no tienen tiempo para abarcar todos sus casos sobre una base sistemática.

En alguna ocasión cuando el trabajo de una de las asistentes sociales es muy recargado debido a enfermedad crónica entre sus casos, algunas de éstas son reasignadas para compensar el trabajo recargado. El gerente de la División de Bienestar nos dijo que las asistentes sociales son rotadas de modo de efectuar el mejor trabajo posible con el personal disponible.

Los pagos benéficos se hacen por cheques y la mayoría de ellos se envían por correo, a menos que el beneficiario pida específicamente que sean entregados a la asistente social para su entrega; esto se efectúa en algunos casos por enfermedad del beneficiario. Todos los cheques se giran a nombre del jefe de la unidad familiar y esto proporciona una medida de control porque la muerte de él probablemente paralizaría la remesa de cheques mensuales. También se sellan claramente en los sobres de los cheques que si por alguna razón no pueden ser entregados deben devolverse a la oficina remitente. Esto está dirigido a revelar cualquier situación en que los receptores se han mudado del área y por lo tanto se convierte en sujetos no elegibles.

Examinados los archivos de los casos referentes a la elegibilidad, mostraron que en la determinación, las asistentes sociales habían examinado muy cuidadosamente las solicitudes y habían verificado en fuentes independientes, toda la información referente a la elegibilidad y sobre los montos a pagar. Entre otras cosas se incluyó la verificación del empleo en el complejo industrial en la fecha requerida, y la inspección física de la composición de la familia y miembros dependientes. Se comprobaron las fechas declaradas en los registros de nacimiento cuando parecía existir alguna duda en razón de su apariencia.

En todos los casos examinados la elegibilidad y los montos estaban de acuerdo con la ley, sobre la base de la información contenida en el archivo. Encontramos también que en todos estos casos existían datos adecuados en el registro para futuros cambios en las fechas en que los niños alcanzaban los 18 años de edad. En cada uno de los casos examinados los beneficios fueron ajustados apropiadamente por los cambios ocurridos de acuerdo con el registro.

Observamos el caso de una viuda que percibía beneficios por ella y dos niños después de la muerte de su esposo; había continuado recibiendo los pagos después de haberse casado con un viudo el cual había continuado recibiendo

pagos por él y sus tres niños después de la muerte de su esposa, la cual en la época del cierre del complejo industrial había sido empleada a la que se calificó sujeto de elegibilidad de la familia. Este caso fue estudiado por la División Legal del Ministerio de Agricultura y opinó que se cumplía con los requisitos de la ley.

La supervisión de las asistentes sociales la realiza el gerente de la División de Bienestar y se consideró practicable sin necesidad de un informe especial ya que todas las asistentes sociales trabajan fuera del Centro y todos los casos están dentro de la localidad del Centro. Las asistentes sociales son remuneradas a las tarifas establecidas por la Junta Nacional de Salarios para empleados públicos.

Los asuntos que se originan en esta revisión y en otro trabajo como se indicó arriba, que parecen merecer revisión más profunda fueron anotadas para considerarlos en la fase siguiente.

PROGRAMA INVESTIGACION

Nosotros preparamos y revisamos una lista de todos los proyectos de investigación mencionados en apoyo del presupuesto del año pasado. Fueron examinadas las breves exposiciones de motivos para el proyecto y discutimos los diferentes proyectos con el Jefe de Investigación responsable. Todos los proyectos parecían encajar claramente dentro del área de agricultura tal como lo establece la legislación. El gerente nos dijo que la lista de proyectos era discutida anualmente con los jefes de investigación incluyendo los planes sobre cada proyecto, el estado del proyecto, y sus fines. No se encontraron registros o informes de estos asuntos.

Cada proyecto está bajo la dirección inmediata de uno de los jefes de investigación. Antes de emprender un proyecto el jefe prepara una propuesta estableciendo los objetivos del proyecto y la remite a la consideración del gerente de Investigación y el director del Centro. Solo se permite la ejecución de los proyectos que reciben ambas aprobaciones. Actualmente hay 105 proyectos activos en la lista.

El control inmediato de todos los costos de investigación está a cargo de los jefes de Investigación. Todos los asistentes de investigación y trabajadores son asignados a un jefe el cual es responsable de la supervisión y dirección de su trabajo diario. Todas las compras de material y servicios deben ser aprobados por el jefe de investigación responsable. Las compras de artículos para uso general de la actividad de investigación son aprobadas por el gerente. Todas las compras de equipo deben ser aprobadas no sólo por el gerente de la División de Investigación sino también por el director del Centro a menos que el costo esté por debajo de \$ 100.000 en cuyo caso es suficiente la aprobación del gerente.

La contabilidad del programa de investigación proporciona un informe mensual al gerente y al director del Centro, con copias proporcionadas a los jefes de Investigación. Este informe muestra por partidas, el costo mensual del total de la actividad de investigación. Los montos de las diferentes partidas se detallan cuidadosamente y las cifras se muestran en comparación con las cifras del presupuesto anual dividido por mes.

El control sobre los sueldos y salarios, además del presupuestal se establece a través del hecho de que no se pueden realizar aumentos de personal ni cambios en las tarifas (establecidas por la Junta Nacional de Salarios) sin la aprobación del gerente y del director del Centro. Todos los empleados a tiempo completo deben marcar relojes de tiempo, los cuales se usan para efecto de cálculo. Los

2/6/5

informes de tiempo de los empleados se remiten cada dos semanas para la aprobación de los jefes de Investigación. Como la investigación es una cuestión mental más que una actividad física el principal control de los costos de la planilla es a través de la supervisión técnica de los jefes.

El presupuesto anual al que nos referimos arriba se basa en la lista de proyectos que lo respalda, en el personal necesario para el año, así como en los suministros que se estiman necesarios. La lista de proyectos presentados en los documentos del presupuesto muestra el título del proyecto, una breve exposición de su objetivo, pero ninguna información de costo. La información del costo se presenta en partidas para cada clase de costo por el esfuerzo total de investigación sin hacer la división por proyecto. Se investigan las desviaciones de los costos actuales con las cifras del presupuesto.

DIVISION DE SERVICIOS ADMINISTRATIVOS

Tres de las casas están ocupadas por empleados: el director del Centro, y los dos gerentes de la División de Abono y la División de Investigación.

Los reglamentos del Ministerio establecen que las rentas se establecerán de acuerdo con la tarifa existente para viviendas similares en el área determinada mediante evaluación independiente de la situación real. Las tarifas de rentas estaban de acuerdo a la recomendación de un evaluador del lugar y parecían ser consistentes con las tarifas enunciadas en los avisos de solicitud de arrendamiento para el área.

Los controles establecen que todos los vehículos salgan del garaje sólo por solicitud aprobada por el Director de una división operativa. Encontramos que esto se estaba cumpliendo. Una revisión de las solicitudes mostró de que cada uno establecía el uso propuesto y el propósito. No había ninguna autorización para uso a largo plazo o en forma permanente. Un chequeo de los autos mostró que todos estaban disponibles o solicitados para uso oficial.

La auditoría interna había cubierto extensamente los procedimientos y controles sobre los ingresos y cobranzas. Los procedimientos establecen que todas las salidas de materiales y servicios por los que se efectúan cargos sean incluidos en un informe de ingresos a menos que estén incluidos en el contrato de arriendo. Ellas se hacen por duplicado y el receptor debe hacer el pago al cajero y dar una copia firmada al custodio de la propiedad.

Encontramos que se mantiene un registro de contratos de arriendo y otros acuerdos que proporcionan un ingreso periódico. Los ingresos son registrados mensualmente, en este registro. Todos los acuerdos que proporcionan ingresos se mantienen en un archivo para chequeo mensual del ingreso. La revisión de los registros indican que los sistemas funcionan satisfactoriamente.

4-A Resultados del Examen Profundo de las Areas Críticas

PROGRAMA DE EQUIPOS ESPECIALES PARA ABONO

Desperdicio Potencial de la Mano de Obra de Producción

El superintendente manifestó que hasta donde él sabe, nunca se había efectuado ningún estimado del tiempo para realizar las diferentes operaciones que intervenían en la producción de los equipos, ni tenía idea de ninguna medición o prueba de los tiempos que se utilizaban actualmente para realizarlas. Tampoco existe un registro autorizado del tiempo diario consumido en las diferentes operaciones.

El examen de la base utilizada para establecer el factor de equivalencia usado al asignar los costos totales de producción a los diferentes tamaños de equipos no reveló ninguna información que sirviera a este propósito. Los factores de equivalencia usados eran simplemente relativos al peso físico de los equipos; porque se creía que así se medía adecuadamente las variaciones en los costos de material, trabajo de soldaje e incluso las cantidades diferentes de pintura usadas y el trabajo realizado.

Nuestra comparación del tiempo promedio usado, calculado de la forma que se describe después, para realizar las diferentes operaciones que intervienen en la manufactura de los equipos; no mostró ninguna variación importante entre los diferentes períodos de producción, excepto que cuando bajaron los volúmenes de producción hubo un incremento en los tiempos tomados ya que el nivel de personal era relativamente constante. Nuestros tiempos se calcularon dividiendo las horas disponibles por el personal para los diferentes procesos, entre el número de unidades producidas durante el período. No encontramos ningún caso en que la producción creciera repentinamente sin que hubiera ningún incremento de personal. Si bien varió el volumen de producción mensual, ellos fueron bastante pequeños. Hubo casos en que la producción bajó significativamente por un período y esto pareció deberse al elevado porcentaje de ausentismo por enfermedad o más frecuentemente por períodos de vacaciones y feriados.

Realizamos pruebas más extensivas del tiempo tomado realmente para ejecutar las diferentes operaciones. No creemos que los trabajadores estuvieran enterados de lo que estábamos haciendo. Mediante nuestra ubicación en una galería del taller, nos fue posible observar fácilmente las cuadrillas trabajando en los diferentes procesos; desde cuando comenzaban hasta cuando

terminaban un equipo. Observamos la actividad de un día entero y registramos el tiempo real utilizado en cada proceso. Para chequear la validez integral de nuestras cifras, conciliamos nuestra información sobre el número de unidades procesadas en cada operación con los inventarios iniciales y finales de los equipos en proceso entre las operaciones. El cuadro que sigue resume los resultados de las pruebas realizadas. Los tiempos consignados incluyen el momento en que la cuadrilla realizó el primer paso para comenzar el proceso -desde el movimiento de recoger el equipo o sus partes de la fuente- hasta su entrega en el punto en que comienza el siguiente proceso.

TIEMPOS DE EJECUCION (Min.util.)

Proceso	No de Cuadrillas 2 hombres	Tiempo dispon x equip (minut)	Mínimo	Máximo	Total	Promedio 5 tiempos más cortos
Corte	3	33.75	18	56	28	20
Torneado	2	22.50	20	24	22	21
Soldaje	30	337.50	215	365	295	225
Ensamblaje	8	90.00	40	80	65	45
Pintura	5	56.25	42	62	62	45

El tiempo disponible por equipo, representa el que tiene cada cuadrilla, en el nivel personal y por el volumen de producción actual para realizar el proceso, luego de aplicar un descuento de media hora al día para periodos de inicio, término y descanso del personal.

El ámbito muestra los tiempos más cortos y los más largos utilizados para realizar cada proceso basados en la observación a través de un día entero de producción. El promedio total es el promedio de tiempo tomado de la ejecución real del proceso entre el número de veces que se ha realizado cada proceso durante el día. El promedio de los tiempos mínimos es, como se indicó el promedio de los 5 tiempos mínimos tomados para realizar cada tarea observada durante el día.

El promedio total de tiempo utilizado, cuando se compara con el tiempo disponible indica el tiempo perdido entre la finalización del trabajo en un equipo y el comienzo del trabajo en el siguiente. El promedio de los 5 tiempos mínimos observados es indicativo del tiempo perdido en la ejecución de los procesos de una manera más ociosa de lo que demuestran las observaciones, que han sido realizadas realmente en 5 situaciones.

Se pensó en la posibilidad de que los 5 mejores registros de tiempo para cada proceso pudieran significar tan solo que en cada proceso se registraron esos tiempos por uno o dos grupos de especial habilidad para efectuar las tareas con rapidez, y por lo tanto el promedio de esos 5 no fuera representativo de lo que podía esperarse de la fuerza general de trabajo. Sin embargo, encontramos que en cada caso los 5 mejores tiempos fueron realizados por lo menos por 3 y a menudo por 4 o 5 grupos diferentes de cada proceso y en todos los grupos encontramos variaciones en el rendimiento durante el día, lo que indicaba que existían amplias variaciones en la diligencia para hacer el trabajo en lugar de variaciones en la capacidad.

En general las cifras indican que es posible obtener ahorros sustanciales en tiempo con excepción del torneado, en todos los procesos, tanto durante como entre el inicio y el término de cada fase.

El volumen corriente de producción es de 40 equipos al día, siendo la distribución normal de la producción de equipos la siguiente:

Tamaño	Número
A	30
B	5
C	3
D	2
TOTAL	40

En el caso de los equipos grandes, que se producen en pequeñas cantidades, encontramos que no existían diferencias apreciables con el tiempo utilizado realmente, excepto que en operaciones de soldaje y pintura los tiempos eran algo más largos. Sin embargo, incluso en estas operaciones los tiempos más cortos observados incluyeron a los equipos grandes. Además, para cada uno de los tamaños grandes, los diferentes trabajos se realizaban en varias ocasiones en tiempos menores que el promedio tomado para el tamaño pequeño A. Aún cuando se debía tomar en consideración los tamaños diferentes de los equipos para establecer los estándares de rendimiento, ellos no afectaban significativamente la validez de nuestras observaciones.

Mediante la aplicación del promedio de los 5 tiempos mínimos utilizados realmente para ejecutar cada uno de los procesos, a un volumen diario de producción de 40 equipos —nivel actual de producción— encontramos que las cuadrillas de producción se podían reducir en la forma que se detalla en el cuadro siguiente y que las restantes tendrían los montos indicados de tiempo libre por día por sobre y debajo de la media hora ya permitida para asuntos tales como descansos personales y operaciones de limpieza de sus equipos.

Operacion	Grupos Necesarios	Reducc Grupo	No Persona	Tiempo Libre	Ahorro estimado personal, base anual
Corte	2	1	2	50	\$ 1500.000
Torneado	2	0	0	30	--
Soldaje	20	10		20	15000.000
Ensamblaje	4	4		8	6000.000
Pintura	4	1		2	1500.000
TOTAL					\$ 24000.000

Los cálculos anteriores se basaron en los tiempos utilizados para realizar las operaciones involucradas. El trabajo de toma de tiempo se realizó cuando las cuadrillas no se encontraban bajo presión y creemos que representan un volumen normal de productividad.

Nuestra revisión de la información de consumo de pintura que el capataz había preparado, mostro el rendimiento para períodos más cortos que un mes, pero como el volumen de producción para cada día permanecía mas o menos constante, la información no fue útil para los propósitos enunciados.

361

Consideramos que los resultados de nuestros estudios de tiempo eran significativos y que lo más importante era evitar una controversia posterior sobre la validez de la información una vez que los empleados de la planta se enteraran de las pruebas realizadas. Decidimos, por lo tanto, lograr que tanto el Superintendente como el Auditor Interno del Centro participaran con nosotros en otra serie de pruebas. Solicitamos una entrevista con ambos, Superintendente y Auditor Interno, y pedimos que cada uno trajera consigo a uno de sus asistentes para efectuar un trabajo con nosotros. No revelamos el motivo de la reunión, pero lo expusimos en primer lugar al siguiente día al comienzo de la reunión.

En tal reunión expusimos los resultados de las pruebas, los tiempos observados, pero no los posibles cambios de personal y los ahorros.

El Superintendente dijo que él estaba seguro que nuestras observaciones estaban equivocadas y que él realizará sus propias pruebas, y nos dejaría ver sus resultados. Le dijimos que queríamos evitar una controversia acerca de los tiempos utilizados para ejecutar las diferentes operaciones y que era muy importante que los tiempos se tomaran sin que la fuerza de trabajo se entere lo que se estaba haciendo. Por esta razón y para evitar discrepancias posteriores en relación con los hechos, pensamos que se debía emprender inmediatamente un proyecto de medición de tiempo con la participación de los representantes del Auditor Interno y del Superintendente, para minimizar la posibilidad de diferencias sobre la situación real.

El Superintendente dijo que no podíamos dictarle la forma de manejar su fábrica y la ejecución de sus responsabilidades. Le dijimos que estábamos de acuerdo con eso, pero que la propuesta era la mejor manera para evitar la controversia sobre la información y que las pruebas eran de vital importancia para el descargo de las responsabilidades. Señalamos también que tanto el Ministro de Agricultura como el Director del Centro se habían comprometido para una total cooperación en la ejecución de nuestra auditoría. Además que mientras sometieramos el asunto al nivel respectivo, la demora podría comprometer las necesidades de auditoría y podrían ser perjudiciales para la fábrica y su gestión, si los resultados posteriores llegarían a demostrar diferencias importantes con relación a lo que ya habíamos obtenido, debido a la sospecha de haberse pasado la voz sobre los chequeos de tiempo y por lo tanto impedido un apropiado descargo de nuestras responsabilidades. Estábamos convencidos, que como funcionario responsable de la operación, estaba interesado en obtener una idea real de lo que estaba sucediendo, antes que demostrar una alta sensibilidad respecto a sus prerrogativas.

Después de haberse calmado un poco, llegamos a acordar que uno de nuestros auditores y un representante del Superintendente y del Auditor Interno, comenzaran un chequeo inmediato y lo continúen hasta que los tres estuvieran satisfechos sobre la validez de las cifras desarrolladas u otras con las que estuvieramos de acuerdo. En el caso de que se comenzará a desarrollar una diferencia con las cifras previas o que hubiera un desacuerdo sobre los métodos o los resultados de la prueba, se recurriría de inmediato a los jefes principales para resolverlas.

El nuevo chequeo confirmó la validez de las cifras primeramente desarrolladas y se obtuvo el efecto de las declaraciones del Superintendente y del Auditor Interno. De inmediato se les proporcionó copias de la información previamente tomada.

Mientras ambos chequeos mostraron algunas variaciones en los tiempos promedios utilizados por las cuadrillas para realizar cada operación, y existían variaciones entre las cuadrillas sobre el número de equipos terminados durante el día; las cifras indicaron que la falta de productividad se extendía ampliamente en toda la fuerza de producción y que en parte era el resultado de un volumen suave de ejecución de las operaciones individuales, y lo más importante, el desperdicio de tiempo entre el término de un equipo y el comienzo del otro.

Auditorías Internas de las planillas de pago del Programa de Equipos.

La auditoría interna realizada a los costos y a los controles de mano de obra de equipos no dió consideración a la efectividad en la utilización de la mano de obra o la economía en la actividad.

Ahorros potenciales en compras de pintura

Discutimos con el Superintendente la práctica actual para comprar la pintura y le preguntamos por que no la compraba de un proveedor mayorista cercano a la fábrica. Manifesto que nunca había considerado seriamente este caso, por que creía que se debían utilizar fuentes locales. También dijo que no conocía de ninguna otra fuente distinta a aquellas de las cuales solicitaban actualmente las cotizaciones.

Un chequeo de las listas de fuentes de suministro de pintura reveló la existencia de tres proveedores, a dos de los cuales se solicita actualmente y otra fuente, un productor de pintura ubicado en la misma localidad donde funciona el COA.

De la referencia a una lista de negocios de producción, tratamos de identificar alguna organización que pudiera tener la necesidad de una pintura similar a la utilizada en los equipos. Ubicamos a un productor de módulos prefabricados para almacenamiento. Indagamos que conseguía la pintura del productor de pintura que identificamos arriba y a precios significativamente más bajos que los pagados por la Fabrica de Equipos. Su precio, entregado en la fábrica era de \$ 550,00 el galón en cilindros de 55 galones. Los precios que oscilan entre \$ 675,00 y \$ 722,00 son pagados actualmente en envases de un galón.

Sobre la base de esta información visitamos al productor de pintura, quien dijo que vendería a la fábrica de equipos sobre la misma base que al productor de módulos. Como la pintura era de diferente clase solicitamos un detalle de los ingredientes, información adherida a los envases del producto. La conseguimos y demostró que eran en esencia los mismos que las tres clases de pintura usada actualmente. El precio al por menor de la pintura era el mismo que aquel de las otras tres clases.

Para tener una idea de los ahorros potenciales efectuamos el cálculo del consumo de pintura durante el año pasado y se determinó el promedio de los precios de adquisición por galón. El consumo fue de 3.266 galones y el precio promedio pagado fue de \$697,00. A esta tasa de consumo, los ahorros anuales en costo de pintura comparados con el precio de \$ 550,00, sería de alrededor de \$ 480.000.

AUDITORIA INTERNA

La auditoría interna de las actividades de compra incluyeron una revisión de los procedimientos de selección de las fuentes, sin embargo, no se reveló ningún tipo de falla.

Fuerza separada para la venta de equipo.

Investigamos con el superintendente sobre la operación de los equipos y la necesidad de disponer de un equipo de vendedores separado para los equipos. El reconoció que la venta de los equipos podía manejarse a través de la organización de abonos, pero creía que esto ocasionaría que el programa de venta de los equipos no recibiera la atención necesaria, que las ventas podrían declinar, situación contraria al objetivo principal de incrementar la producción agrícola mediante la apropiada aplicación del fertilizante. Pensaba que los vendedores de abono tenían ya demasiadas obligaciones para prestar atención suficiente a la venta de los equipos.

Examinando los informes de los vendedores de equipo se observó que la mayor parte de las ventas eran para nuevos clientes y no para reemplazarlos. Era aparente también que la venta de los equipos era algo más que un asunto de tomar pedidos. Algunas parecían haber necesitado realizar algunas visitas al cliente para completar la venta.

Nuestras entrevistas con diez vendedores de abono revelaron que eran de la misma opinión que el Superintendente.

También identificamos cuatro áreas en las que los puestos de los vendedores de equipo estaban vacantes por varios meses, sea por razones de enfermedad o imposibilidad para hallar un vendedor adecuado. Durante estos periodos los vendedores de abono reemplazaban a los de equipos y en cada caso, aunque las ventas de equipo continuaban realizándose, los volúmenes declinaron notablemente. La declinación no fue tan grande para que la reducción de ingresos (que representan los porcentajes de gastos generales de venta y otros costos) excediera a los ahorros en sueldos de ventas y viáticos de los vendedores.

Los vendedores de fertilizante no creían que la baja en los precios de venta por un monto aproximado al costo de venta podría incrementar significativamente el volumen de las ventas de equipos. Ellos decían que la diferencia en precios sería relativamente insignificante en relación a los beneficios obtenidos del uso de los equipos, que las ventas generalmente dependían del grado de convencimiento a los agricultores en el sentido de que los equipos en realidad valían la pena. Los vendedores de equipo creían también que este era su principal obstáculo al realizar las ventas.

Segunda verificación de los precios de los equipos y montos

Este asunto fue discutido con el Gerente de la División Administrativa del Centro quien tenía la responsabilidad general de las actividades contables. Estuvo de acuerdo con que los controles que se estaban utilizando eran adecuados para asegurar que cualquier error en las facturas de ventas pudieran eventualmente salir a la luz; sin embargo, señaló que ellas no prevendrían que se enviara a los clientes facturas equivocadas y la consiguiente situación de compromiso al tener que cobrar nuevamente más dinero o tener que explicar el recargo de precio realizado.

Dijo que estos chequeos dobles no tomaban mucho tiempo, situación respaldada por nuestras observaciones y no creía que los ahorros justificarían el cambio, sin embargo estuvo de acuerdo con eliminar el control sobre los formatos de venta.

PROGRAMA DE ABONO

Fuente alternativa de abono.

Discutimos este asunto con el Gerente de Abonos, quien dijo que esta era una cuestión de política básica, que había sido considerada en niveles más altos que

el suyo, y que había aceptado la decisión que se tomó. Dijo que el asunto había sido discutido por el Director del COA con el Director de Administración del Ministerio, quien era el responsable de todas las actividades del Centro y había decidido que no se cambie el contrato vigente. Dijo no había nada nuevo sobre el asunto después de la decisión del Director de Administración del MAG.

En una discusión sobre el particular el Director del Centro dijo que el gobierno debía abastecer sus necesidades de fertilizante de sus propias fuentes en vez de hacerlo de fuera.

Sin embargo, manifestó que no era muy importante, ya que lo consideraba un asunto de política básica gubernamental que se había elevado al nivel adecuado y tomado una decisión que pensaba era apropiada y en lo que a él concernía era asunto resuelto. Repitió que era una buena decisión y que era totalmente apropiado que el Gobierno recupere lo que pudiera de los yacimientos minerales que poseía, en vez de acudir a otra fuente y permitir que empresas privadas se beneficien en un programa desarrollado por el Gobierno y que no había nada nuevo después de la decisión del Director de Administración del MAG.

Visitamos al señor Alzamora de la Compañía Piedra y Granito S.A. Dijo que apreciaba nuestro interés y que todavía estaba deseoso de efectuar el contrato que había propuesto, para proporcionar abono a la División del COA, en las mismas condiciones que lo estaba haciendo la División de Administración de Tierras (DAT), excepto con un reducción del 25 por ciento en el costo.

En cuanto a la continuación del suministro por un período que justifique el cambio; manifestó que como no podía asegurar el abastecimiento bajo estos términos indefinidamente, garantizaba el abastecimiento por un tiempo superior a 10 años y en un volumen superior hasta en un 50 por ciento al que estaba comprando actualmente, manteniendo el precio ofrecido hasta que aumentará el nivel general de precios de los materiales hasta un 10 por ciento, o que sus costos de mano de obra tuvieran que subir en correspondencia al aumento general en las tarifas de mano de obra. A pesar de todo, dijo que garantizaría el precio actual por un período de tres años. Investigamos a la Cia. Piedra y Granito S.A., y encontramos que era uno de los proveedores más grandes del producto en el país y que ostentaba la más alta calificación financiera de la Oficina de Clasificación de Negocios.

También discutimos el asunto con el Director de Administración del MAG, quien dijo que era asunto de política básica, era su responsabilidad tomar una decisión y que a su juicio era adecuada. Dijo además, que no estaba bien que nosotros discutieramos el asunto con el señor Alzamora. Manifesto que se había tomado tal decisión y sabíamos que esta se había comentado antes de que fuéramos a ver al señor Alzamora, reabriendo otra vez el asunto; situación que serviría para remover nuevamente controversias con el señor Alzamora e inconformidad por la decisión anterior. No estaba contento, pues estábamos dificultando su trabajo.

Le explicamos que nuestras responsabilidades incluía la investigación de cualquier aspecto de una actividad que pareciera merecerlo, incluso los asuntos de política básica, para asegurarnos que habíamos comprendido el asunto a cabalidad hablamos con el señor Alzamora, pues era nuestra obligación. Además seguimos la política de posibilitar que todas las personas que tengan interés principal sobre el asunto, tenga una oportunidad para que presente sus puntos de vista y cualquier contribución para aclararlo.

El creía aún que estábamos fuera de foco. Además de eso, dijo que su decisión fue de buena fe, la cual había sido discutida con el Ministro de Agricultura, y que en cuanto a él le concernía, el asunto estaba cerrado y no servía de nada seguir investigando.

PROGRAMA DE BIENESTAR

Falta de elegibilidad por causas de muerte, exceso de edad y empleo a tiempo completo.

En respuesta a las preguntas sobre lo adecuado de los controles, para asegurar que los pagos de beneficios se ajusten apropiadamente a los cambios antes expuestos, las asistentes sociales dijeron que ellas confiaban que se les avisaría rápidamente de cualquier variación en la situación. Reconocían sin embargo, que estaban bastante ocupadas con los servicios especiales que tenían que prestar en algunos casos y que por esta razón no podían visitar a todos los beneficiarios sobre una base sistemática. En algunos casos no habían sido visitados desde que se habían establecido originalmente.

Al chequear 50 casos seleccionados completamente al azar, encontramos que 25 de ellos no habían sido visitados en los últimos 5 años. Las asistentes dijeron, que no tenían ninguna otra base para comprobar el estado de los casos y reconocieron, que incluso en las visitas no realizaron el proceso para verificar completamente la situación de elegibilidad de toda la gente incluida en el cálculo de los pagos de bienestar.

Al realizar el chequeo de los 50 casos seleccionados al azar, encontramos que los libros de registro electoral no eran útiles; ya que no había seguridad de que estuvieran actualizados. De hecho, era probable que no estuvieran al día de igual manera que los registros de los beneficios.

Cuando entrevistamos a la policía, de los 50 casos identificaron 8 en los que un miembro de la familia ya había muerto (3) o se había mudado del lugar (5). De los últimos mencionados, uno era la cabeza de familia quien se había ido con toda su familia. Los carteros no identificaron ningún caso de mudanza o muerte. Al chequear los registros de la escuela, para investigar la edad de los niños incluidos en los casos examinados y confirmar si permanecían residiendo en el lugar, se confirmó los 3 niños de las familias identificadas por la policía y además aumento 5 niños que se habían mudado del área. De los 13 individuos identificados por la policía y en la escuela, como que se habían muerto o que habían alcanzado los 18 años de edad o que se habían

mudado del área, 10 de ellos eran personas dependientes que se incluyeron en el cálculo de los beneficios mensuales y 3 eran cabezas de familia; uno de los cuales se mudó y 2 se habían muerto. Los cheques se habían extendido a los jefes de las familias y ellos eran los destinatarios cuando se enviaban por correo.

En cuanto al empleo de los jefes de las familias de la lista de 50 casos, la policía y los funcionarios de la escuela dijeron que no tenían información completa; pero que sobre la base de su conocimiento general y de los registros que tenían, ellos creían que la mayoría de las personas ya estaban empleadas. Obtuvimos la información que fue posible en cada fuente y después visitamos a los empleadores indicados.

En 41 casos encontramos que el antiguo empleado del Complejo, que figuraba como jefe de familia, estaba trabajando actualmente y lo estaba realizando desde hace algunos años. En 36 de los casos, los individuos estaban y habían estado

trabajando durante 7 y 1/2 horas al día, en lugar de las 8 horas normales, con un total de 37 y 1/2 horas a la semana en lugar de las 40 normales.

Los Jefes de Personal de las respectivas empresas dijeron que estos empleados habían solicitado ese arreglo y que habían decidido acceder. Tres compañías dijeron no saber el motivo porque los empleados preferían el arreglo y que estuvieron de acuerdo. Las otras tres empresas conocían que una semana completa afectaría los pagos que los hombres estaban recibiendo de un programa del Gobierno, pero que no era un asunto de interés de la compañía y que como el horario era de su agrado, se había empleado a los trabajadores. Todas las compañías habían ofrecido inicialmente trabajo a tiempo completo, pero que estos no lo desearon.

En los 5 casos restantes los jefes de familia eran empleados a tiempo completo, de manera similar al resto de empleados de las compañías.

Se discutieron las observaciones anteriores con el Gerente de las actividades benéficas, quien estaba al tanto de la situación del empleo a tiempo parcial, asunto que se había presentado hace 6 años, época en que el asunto de la elegibilidad de la gente que trabaja por 7 y 1/2 horas al día, habiendo sometido a consideración del Asesor Jurídico del MAG. Tres casos fueron sometidos a consideración en forma conjunta y se emitió una decisión en el sentido de que en términos de la ley, esto no constituía empleo a tiempo completo y por lo tanto los individuos permanecían siendo elegibles para el programa. El Gerente presentó la carta del Asesor Jurídico que respaldó su declaración.

En cuanto a los casos de aquellos que estaban empleados a tiempo completo y los casos de muerte y mudanza, manifestó que si pudieramos proporcionarle los datos pertinentes, él vería que se realicen los ajustes pertinentes en los pagos futuros y también los ajustes retroactivos para los pagos en exceso en el pasado. Le entregamos la información señalando que íbamos a realizar algunas verificaciones adicionales con las familias involucradas y que le avisaríamos de cualquier ajuste necesario de dicha información.

Antes de visitar a los receptores de los pagos de beneficios, sobre los asuntos mencionados, nos aseguramos de no comprometer ninguna posible acción legal, para lo cual nos asesoramos con un representante del Ministerio de Justicia y seguimos sus instrucciones para evitar problemas en esa área.

Seguidamente chequeamos la exactitud de la información obtenida previamente, mediante entrevista con los receptores de los beneficios y conseguimos sus declaraciones firmadas sobre los datos reales de los cambios en las situaciones en todos los casos, excepto en dos que no se encontró a ningún representante de la familia en el lugar. Estas confirmaciones incluyeron información sobre el empleo. Todos los que trabajaban 7 y 1/2 horas al día dijeron que esto no era contrario a la ley y ninguno reconoció la falta de propiedad de lo que habían hecho. Los que trabajaban a tiempo completo no dieron ninguna explicación, excepto que dijeron no haber hecho, en esencia, nada diferente a lo que hacía la gente que trabajaba durante 7 y 1/2 horas diarias.

Sólo hubo dos casos en que no se encontró a ningún representante de la familia. En un caso fue una muerte y establecimos la fecha entrevistando a los vecinos. El otro fue un caso de mudanza del lugar y también obtuvimos información efectiva mediante la indagación con los vecinos.

A continuación se presenta un resumen de la situación encontrada en el caso de los pagos benéficos a los ex-empleados del Complejo Militar.

Estado	No. de casos	No. de personas	Monto del Beneficio
Mudados del lugar:			
Cabezas de familia	1	5	\$25.000
Muertos:			
Cabezas de familia	2	6	30.000
años Dependientes de más de 18		3	15.000
Empleados a tiempo completo:			
Cabezas de familia	5	20	100.000
TOTAL	8	34	\$ 170.000
Empleados 37 1/2 horas a la semana			
Cabezas de familia	36	142	710.000
TOTAL	44	176	\$ 880.000
para Cabezas de familia no empleados e incapacitados trabajar	6	24	\$ 120.000
TOTAL	50	200	\$1000.000

Todos los casos han estado incluidos en las planillas desde el comienzo del programa.

Cuando se establecieron las planillas al principio, habían 850 casos que han bajado en la actualidad a 500. Además han existido reducciones en los pagos por muertes en la familia y de menores que alcanzaron los 18 años de edad; así como por miembros individuales de las familias y familias completas que se mudaron del lugar. Se discutió el particular con el Gerente de Bienestar y con el Director del Centro. Su opinión sobre la continuación del programa fue de que es un asunto de decisión del Congreso. Manifestaron que el Congreso esta infomado que el programa se proyectó para ser temporal, que el programa continúa y cuanto cuesta en la actualidad.

Falta de atención al Programa de Bienestar por parte del Auditor Interno.

Examinamos los planes de auditoría emprendidos por el Auditor Interno Residente del COA, durante los pasados 4 años. El propósito fue tratar de juzgar la importancia relativa de los trabajos realizados en relación al trabajo no efectuado sobre el programa de Bienestar. Fue evidente que algunos de los proyectos emprendidos eran claramente de poca importancia. Esto fue particularmente cierto en algunos trabajos realizados durante el período en forma repetida.

El Auditor estuvo de acuerdo con nuestra conclusión manifestando que dedicaría más atención en el futuro a la selección de las áreas de auditoría.

PROGRAMA DE INVESTIGACION

Discusión con el Director del Centro.

El Director del COA dijo que no había recibido ninguna clase de informes de costo de las investigaciones desglosadas por proyectos específicos, ni existía ningún registro que mostrara la proporción de los esfuerzos dedicados a los diferentes proyectos. El manifestó que siempre había considerado al programa de Investigación como una investigación total y que no había tratado de conocer los detalles de la misma. Examinaba la lista de proyectos que era sometida a su consideración cada año en respaldo del presupuesto anual y hacía preguntas sobre los rubros individuales cuando consideraba necesario. Dijo que aún cuando poseía un conocimiento general sobre los proyectos más importantes, estos fueron obtenidos a través de las discusiones que de tiempo en tiempo tenía con el Gerente de Investigaciones y no podía darnos ningún dato estimado sobre el esfuerzo dedicado a cada proyecto.

En respuesta a la pregunta sobre si podría identificar los proyectos que habían sido más costosos en los últimos años, dijo que no podía proporcionar una identificación confiable. Manifestó que tenían un buen Gerente de Investigaciones y confiaba en que manejaba apropiadamente todos los aspectos de la actividad de investigación.

En cuanto a si la investigación se estaba realizando sobre los asuntos apropiados, el Director dijo que esto era responsabilidad del Gerente del área. Sugirió que investigáramos el asunto con el Gerente.

Discusión con el Gerente de Investigación, con los Jefes de Investigación y con el Personal.

Entrevistamos al Gerente primero. Manifestó que ni él ni nadie fuera de su división recibía otros informes escritos, distintos a los informes mensuales de costo sobre la actividad total de investigación y sobre el presupuesto anual con su respectiva lista de proyectos y sus explicaciones. Esto, por supuesto, no incluía los informes técnicos sobre los resultados de los proyectos de investigación.

Además, los estados mensuales de costos entregados a él presentan toda la información de los costos que necesita. Manifestó que esta información estaba presentada en gran detalle en cuanto a los costos incurridos y era mostrada en comparación con las cifras del presupuesto que figuraba en montos mensuales. Dijo que esta información, junto con el conocimiento que tiene de la forma en que está asignado el personal a los Jefes de Investigación, le da un conocimiento profundo de lo que está sucediendo y sobre los costos incurridos.

Llamo también la atención la lista de proyectos preparados cada año en respaldo del presupuesto. Dijo que solicitaba a los Jefes que justificaran estos proyectos y que examinen el estado de los planes específicos a esa fecha. Esto le permitía mantenerse al tanto de lo que estaba sucediendo, aunque consideraba que su rol era el de supervisión y que eran sus jefes los responsables de la conducción apropiada de todos los proyectos en cada aspecto. Su filosofía era que en una actividad de investigación era muy importante dar a los investigadores la suficiente flexibilidad para conducirlo de la manera señalada por los hallazgos

identificados y a medida que progresaba el proyecto, además esperaba que fueran competentes en hacer lo que su experiencia y desarrollo señalaban, con un mínimo de control burocrático. Sin embargo, él observaba que se estaba realizando muy cuidadosamente.

En respuesta a nuestra solicitud sobre la identificación de los proyectos más importantes que se hubieran desarrollado durante el año, desde el punto de vista del costo, el Gerente nombró 6 proyectos como los más grandes. Dijo, sin embargo, que no podía darnos el costo aproximado de los recursos aplicados a cada uno y que los Jefes de Investigación podían hacerlo en detalle. Le manifestamos que íbamos a pedir a los Jefes nos proporcionen un aproximado de los recursos invertidos en cada uno de los proyectos bajo su supervisión durante el año, de manera que cada jefe supiera cual era su total; además nos gustaría disponer de una aproximación de los costos totales para cada uno de los Jefes, así como una lista de los proyectos por los cuales él era responsable. El Gerente dijo que no tenía tales cifras de manera exacta. Le preguntamos si conocía como se había asignado el personal de investigación a los diferentes jefes y dijo que sí. Entonces le sugerimos que hiciera sus estimados sobre la base de la asignación de personal y de su conocimiento de los rubros más importantes de materiales y suministros. El estuvo de acuerdo con hacer esto y entregar las cifras al día siguiente.

En cuanto a los proyectos que el gerente había identificado como que eran los más grandes en términos financieros, le solicitamos que identifique las fechas de inicio aproximadamente, y que involucrara básicamente la modalidad de trabajo requerido, lo que se estaba realizando durante el año y cual era el estado actual y si podía darnos alguna idea de los costos incurridos hasta la fecha. Dijo que no estaba muy familiarizado con los proyectos individuales y que debíamos tratar este asunto con los Jefes de Investigación responsables.

Con la información anterior solicitamos a los Jefes de Investigación descompongan los costos por proyecto individual, solicitando sólo sus estimados, pero pedimos que lo hagan con cierto cuidado ya que estos podrían ser considerados en comparación con los registros del trabajo actualmente realizado en los proyectos durante el año.

Ninguno de los Jefes tenía cifras del tipo mencionado. Poco después de darles el total para cada uno, de igual manera a como lo recibimos del Gerente, cuatro de los Jefes reclamaron que se les había asignado demasiados costos.

Dichos costos los revisamos de nuevo con el Gerente y resultó que habían algunos cambios en las asignaciones de personal que no fueron tomadas en cuenta por el Gerente. En uno de los casos la reasignación ocurrida él la conocía, pero las había pasado por alto al hacer sus estimados. Se prepararon totales revisados y se dieron nuevas cifras a los otros jefes afectados.

Dentro del período de 2 a 6 días los jefes nos dieron una descomposición estimada de los costos. La siguiente lista muestra los costos estimados por año, así como los porcentajes del total, que incluyen solo personal y material directo, así como los costos de abastecimiento:

Proyecto No.	Rango en tamaño	Costo durante el año	Porcentaje
62	1	\$ 12800.000	20
67	2	9600.000	15
69	3	7680.000	12
72	4	5120.000	8
78	5	2560.000	4
79	6	1920.000	3
95	7	1280.000	2
96	8	1280.000	2
103	9	1280.000	2
108	10	1280.000	2
Total de los 10 proyectos más grandes		\$ 44800.000	70
Total de los demás proyectos en ejecución (30)		\$ 19200.000	30
TOTAL		\$ 64000.000	100

Como se indicó arriba, los estimados mostraron que todos los recursos se invirtieron en 40 proyectos. No hubo ninguna acción sobre los 65 proyectos adicionales incluidos en la lista de proyectos que respalda el presupuesto.

De los seis proyectos más importantes desde el punto de vista del costo, que fueron identificados por el Gerente, tres de estos estaban entre los 30 proyectos más pequeños y cada uno recibía menos del 1 por ciento a pesar de que habían sido muy importantes en años anteriores. Los otros tres proyectos de la lista del Gerente fueron los número 62, 69 y 78, los cuales como se puede apreciar no estaban incluidos en la lista de los importantes, pero dos de estos no eran tan grandes como otros proyectos que él no menciona.

Revisión de los proyectos más grandes

Una revisión de los registros sobre los 10 proyectos más grandes mostró que los investigadores mantenían registros de los trabajos realizados y de los resultados obtenidos. Estos registros parecían respaldar los esfuerzos que se indicaban se habían invertido en el proyecto y no encontramos nada indicativo de que el monto del esfuerzo invertido difiriera de los estimados propocionados.

El trabajo que se estaba realizando parecía estar relacionado con los objetivos del proyecto. En cada uno de los proyectos existía evidencia de un esfuerzo sistemático de descubrir la información relevante ya disponible sobre el asunto; aunque, en algunos otros parecía que se estaba rehaciendo algún trabajo anterior, cuando esto se consideraba de primera importancia a los objetivos del proyecto. Esto se justificaba aún cuando la investigación anterior sobre el asunto había sido realizada por conocidas autoridades en la materia.

En tres de los proyectos preguntamos sobre los propósitos de la investigación, nos condujo al asunto específicamente del valor práctico de la información

desarrollada. En cada caso nos dijeron que eran proyectos básicos de investigación, — emprendidos con el propósito de desarrollar información básica sobre el asunto, lo cual podría ayudar en otras investigaciones cuando se originaría algún problema acerca del asunto o para servir como base para el desarrollo de más conocimientos básicos- No se habían emprendido con ninguna aplicación específica o uso práctico de la información en mente.

Todo esto tenía que ver con el ciclo de vida de cierta clase de insecto. No se tenía conocimiento que estos insectos involucraran algún problema particular en la actualidad, aunque ellos estaban relacionados con la agricultura ya que ayudaban en el proceso de polinización o tenían relación con otros insectos los cuales en climas más tropicales que el de nuestro país eran un problema para la agricultura. El Gerente señaló nuevamente que su programa de investigación no estaba limitado a la investigación aplicada, la investigación-engranaje es una necesidad particular concluyó.

De los 10 proyectos más grandes incluidos en nuestro examen detallado, 6 de ellos habían estado en progreso por más de 4 años, 2 comenzaron 3 años atrás y el último año. El Gerente dijo que no podía predecir cuando se acabarían esos proyectos, porque la investigación no era predecible; aunque se estaba teniendo en cuenta la discontinuación de 2 de los más antiguos -cada uno de los cuales representaron el 2 por ciento del esfuerzo global del año pasado- Ellos habían sido muy activos en el pasado, pero se estaba poniendo en duda el dedicarles un mayor esfuerzo en razón de que la tesis sobre la que se habían emprendido no tuvo éxito.

En respuesta a la pregunta sobre que informes u otros reportes se habían originado del trabajo, dijo que muy rara vez habían reportes mientras que los proyectos estaban en ejecución.

Para obtener alguna idea sobre los informes de las investigaciones que habían progresado en una extensión necesaria, solicitamos al Gerente nos identifique los proyectos más importantes que se hubieran terminado durante los pasados 5 años, así como los mejores estimados que tuviera de los costos acumulados acerca de cada uno de esos proyectos. El no pudo proporcionarnos ni siquiera un estimado de los costos acumulados, pero si proporcionó una lista de los proyectos que a su juicio eran los más grandes terminados en los pasados 5 años. Habían 15 proyectos en la lista. Posteriormente solicitamos una lista de los informes y otros reportes sobre cada uno de estos proyectos.

Se habían preparado informes formales por doce de estos proyectos y publicados en la Revista de Investigaciones sobre Agricultura, la mejor y de hecho la más importante publicación sobre este asunto, 4 habían sido rechazados para ser publicados considerando que no habría suficiente interés por parte de los lectores. El Gerente dijo que la Revista no había actuado apropiadamente al tomar dicha decisión y que creía que todos los resultados de las investigaciones deberían ser puestos a disposición de otros científicos y que nadie debería tratar de decidir sobre que es lo que interesa a los científicos. Por todos los proyectos que se habían preparado informes, existía un informe resumen (el cual era normalmente la versión publicada) y había una versión más detallada que estaba disponible para ser suministrada a las personas que evidenciaban interés en la información contenida en ellos. Para todos los casos publicados habían solicitudes de información detallada y había sido suministrada.

De la revisión de estos informes parece que en todos los casos los proyectos estaban relacionados claramente, de alguna forma, con la agricultura y por lo tanto parecían estar dentro del área de la investigación autorizada por la legislación bajo las que están conducidos; ninguno de ellos parece estar dirigido a problemas particulares o a formas específicas de mejorar la agricultura. Ninguno contenía sugerencias específicas o recomendaciones a los agricultores o abastecedores de los agricultores. Ellos parecían estar dirigidos más al desarrollo de un conocimiento científico básico sobre la naturaleza y sus procesos -a la biología de las plantas y animales- y a otros conocimientos básicos principalmente para uso de otros científicos. El Gerente dijo que este era generalmente el criterio sobre su investigación y que debíamos tener en cuenta que esta era la investigación más importante, que tenía los beneficios más amplios y duraderos y era el área de la investigación a la que debían dedicar los esfuerzos del Gobierno, porque el sector privado provee normalmente de la investigación aplicada en el desarrollo de productos y servicios para hacer frente a los problemas y para realizar mejoras en las operaciones de los agricultores. Dijo que la investigación básica era la base esencial para esto y que el COA está ayudando a lograr el elemento que nadie más estaba en posición de proporcionar. Dijo no podía proporcionar ninguna ilustración específica de investigación aplicada que hubiera surgido del trabajo básico realizado, pero que esto no se podía esperar porque los beneficios eran de amplio alcance. Una lista de los 15 proyectos se incluye en los papeles de trabajo para de ser conveniente presentarlo como uno de los anexos al informe de auditoría.

La posición anterior del Gerente sobre el tipo de investigación que se debe conducir, nos pareció distinta a la legislación básica que responsabiliza al Ministro de Agricultura sobre la observación de que las investigaciones estén dirigidas a los problemas más urgentes que necesiten atención y que sean los más beneficiosos a los agricultores. El Gerente pensaba que la investigación básica que estaba realizando produciría la más efectiva contribución a los problemas de los agricultores y por lo tanto serían los más beneficiosos para ellos. El no veía conflicto entre la investigación realizada y las directivas contenidas en la legislación básica y en la autorización y directiva de política del proyecto para el Programa de Investigación.

Revisión de los Proyectos con los Agricultores y con los Vendedores de Fertilizantes

Mantuvimos varias discusiones sobre los 10 proyectos más activos y los 15 más grandes durante los pasados 5 años, con 10 vendedores de abono señalados por el Director del COA como los más entendidos en la agricultura del país, y con 10 agricultores escogidos de manera similar por los vendedores. La reacción general de todos, excepto de uno de ellos, un vendedor que se dijo no estar en capacidad para emitir un juicio, fue de que la investigación que se estaba realizando no estaba dirigida a los asuntos que podrían ser de mayor utilidad para los agricultores del país e incrementar la producción. Dijeron que a pesar de que la investigación parecía estar relacionada con la agricultura, ellos creían que podría estar dirigida más específicamente a los problemas actuales y a las maneras de mejorar la producción. Con su asistencia elaboramos una lista de los 10 proyectos que pensaban podrían ser los asuntos más apropiados. Manifestaron que el cumplimiento exitoso de ellos sería más útil que cualquiera de los proyectos que ahora se estaban ejecutando o que se habían emprendido en el pasado.

La investigación anterior fue discutida con el Gerente de Investigación cuyas reacciones se resumen a continuación:

- 1. El Gerente no consideraba muy productivo debatir los méritos** relativos de los proyectos; él pensaba que su personal de investigación estaba en una mejor posición para evaluar el éxito potencial de los proyectos de lo que tenían los vendedores de fertilizantes y los agricultores, sin considerar a los conocedores de los problemas actuales o áreas en las que las mejoras podrían ser más beneficiosas. Dijo que simplemente no tenían el conocimiento técnico para juzgar estos asuntos. También recalcó que la gente que realiza el trabajo propendería a recomendar proyectos sobre asuntos en los que tuvieran conocimientos más avanzados y en los cuales tuvieran el interés más grande, ambos eran importantes para el éxito de cualquier esfuerzo de investigación. Por estas razones no veía ninguna necesidad de cambiar los métodos para determinar los proyectos que debían emprender.
- 2. En cuanto a la contabilización de los costos de los proyectos** individuales, el Gerente creía que solo sería un costo adicional innecesario y que en lugar de gastar dinero en algo así, sería mejor invertirlo en el esfuerzo de investigación. Dijo que tenía toda la información de costos que necesitaba para manejar con efectividad los proyectos. En su opinión los costos eran algo secundario al esfuerzo de investigación, que un esfuerzo de investigación exitoso era mucho más importante que los costos podrían tener y que los recursos no debían apartarse de él.
- 3. En cuanto a la necesidad de informes escritos periódicos** sobre el progreso, estado y planes para cada proyecto se sentía convencido de que esto era una forma de distraer los esfuerzos de los científicos y que incluso sería un error más grande que la información de costos. Creía que no había ninguna necesidad de tales informes porque cualquier buen supervisor vigilaba de cerca el trabajo que se estaba realizando y el modo de controlarlo adecuadamente, sin tener necesidad de informes formales. Pensaba que esos informes eran excusas de supervisores perezosos y estaban diseñados más para mostrar, que para un control efectivo.
- 4. El Gerente dijo que no veía consistencia entre la decisión** de no publicar los resultados de tres de sus proyectos más grandes durante los pasados 5 años, y su comentario relativo al rechazo de la Revista de 4 de sus proyectos en el sentido de que debían publicarse los resultados de todas las buenas investigaciones. Esto es un asunto de opinión y como gerente del trabajo estaba en mejor posición para emitir un juicio antes que el editor de la Revista, y que los tres proyectos sobre los cuales habían decidido no emitir informes estaban bien ejecutados y eran buenas las investigaciones en cada caso.

También se discutió estos asuntos con el Director del COA, quien manifestó que podría ser necesaria una contabilización más detallada y la emisión de informes de progreso, ya que esto permitiría supervisar las actividades de investigación más estrechamente, pero él no tenía tiempo para intervenir en ese nivel de detalle en las actividades de investigación. Manifestó que su Gerente de Investigaciones era muy competente y que no habíamos demostrado que la investigación se habría manejado sin efectividad. Dijo que tal vez se debía dar consideración a los puntos de vista de los agricultores y sus asesores, en la aprobación de los proyectos; pero que no se necesitaba ninguna contabilización adicional.

Se mantuvo una conversación con el Auditor Interno Residente, respecto a su opinión anterior respecto a sus esfuerzos podían estar dirigidos en forma más productiva a otros asuntos diferentes a los de la investigación. Al parecer quedó impresionado con los resultados alcanzados y dijo que en el futuro dedicaría más atención a estas operaciones.

4B. Resultados de la Terminación del Examen Profundo a Areas Críticas — Aplicación Procedimientos Adicionales

PROGRAMA DE FABRICACION DE EQUIPOS ESPECIALES PARA ABONO DE SUELOS

Factores de distribución de los costos de producción

Con la ayuda del superintendente hicimos un cómputo más detallado del costo estimado para producir cada tamaño de los equipos y evaluar la razonabilidad de los factores de peso usados al distribuir los costos totales de producción, entre los diferentes tamaños de equipos. Nuestros estudios mostraron que, los costos de mano de obra no variaban entre los diferentes tamaños, en proporción directa a los pesos asignados, sin embargo, los costos totales se correspondían muy estrechamente. Esto se debió a que los costos del material, compensaban los costos de mano de obra y la variación en estos, se movía inversamente a los correspondientes a la mano de obra.

A pesar de que los pesos físicos usados para distribuir los costos, tienden a asignar una cuota desproporcionada de costos por mano de obra a los equipos más grandes, los efectos directos estaban casi completamente fuera de lugar, por el hecho de que la plancha de metal usada en los equipos grandes era un poco más gruesa que aquella usada en los equipos más pequeños y el costo por libra de este metal más grueso era menor. Las cifras resultantes de estimaciones más precisas eran tan cercanas a aquellas en uso, por lo que no se consideró necesario ajuste alguno en los pesos y consecuentemente en los costos.

Nuestros cómputos no revelaron error importante alguno en la distribución del costo, pero podría mejorarse y documentarse el procedimiento aplicado para facilitar su revisión interna periódica, así como las verificaciones externas anuales.

Desperdicio potencial en las planchas de metal, ruedas y ejes

De las operaciones de corte de las planchas de metal observadas encontramos que las cuadrillas ejecutaban un trazado sistemático de los moldes sobre las planchas de metal. Se dijo que se habían desarrollado los mejores trazados y que los cortadores seguían el sistema de manera consistente. De las operaciones reales observadas esto parece ser verdad y el monto del desperdicio al parecer es muy pequeño. Por esta razón, no dedicamos más tiempo a calcular el consumo de las planchas de metal necesarias para la producción en un período ni a compararlo con el consumo real mostrado en las compras y los saldos de inventario de existencias.

Respecto a las ruedas y ejes, calculamos las necesidades de los diferentes tamaños para manufacturar los equipos producidos durante el último año, encontrando que nuestros cálculos estaban de acuerdo con los saldos de inventario y compras realizadas.

Determinación de la Tarifa de Mano de Obra Directa

Nuestra revisión de las "Tarifas Oficiales" usadas para la fuerza de mano de obra directa de equipos, reveló:

1. El Superintendente obtiene anualmente la información sobre la tarifa nacional de pago, preparada por el Ministerio de Trabajo, la que indica las tarifas que se pagan a todas las clasificaciones de trabajadores en la República. Obtiene

información adicional sobre los trabajadores, de la clasificación que se utiliza en la producción de equipos, que estén trabajando en condiciones y lugares comparables a los del Centro, como sea posible.

2. A partir de esta información propone para la decisión del Director del Centro un cuadro de tarifas y cuando éste las aprueba se convierten en las "Tarifas Oficiales".
3. Nuestra revisión de los procedimientos e información justificadora indicó que los procesos eran conducidos apropiada y consistentemente, por lo tanto los resultados parecían válidos.

La cantidad de mano de obra utilizada en la producción es también determinada por el Superintendente. Los cambios en la fuerza de producción están relacionados directamente con su volumen. El Superintendente comunicó que si era necesario aumentar el volumen de producción el provocaba el correspondiente aumento en la fuerza de producción. Igualmente, si el volumen de producción tenía que ser reducido el disminuía la fuerza de producción.

Estos ajustes son realizados tomando nuevos empleados de un registro de solicitudes, en el caso que la lista de personas con preferencia de reemplazo se agota. Cuando es necesario reducir la fuerza se hace separando a los empleados menos satisfactorios, o aquellos con menor antigüedad, en los casos que los empleados sean considerados equivalentes. La revisión de las variaciones del personal y de la coordinación con el volumen de producción, confirmó la explicación del Superintendente sobre la manera que conducía el sistema. Nos dijo que la operación del fertilizante tenía un grado excepcional de discreción administrativa al manejar su personal, debido a la libertad prevista en la ley, al permitirle operar de la forma más eficiente posible. El estudio de los antecedentes legales básicos apoyaron lo dicho.

El Superintendente dijo que era su responsabilidad, coordinar adecuadamente el volumen de producción y la fuerza de trabajo y que era muy cuidadoso al efectuar los ajustes con prontitud. Señaló que en todos los casos, los cambios en la fuerza de producción se efectuaban el mismo día en que el volumen de la producción era cambiado.

Agregó que era su responsabilidad vigilar la eficiencia y efectividad de la operación de los equipos y creía que lo había hecho muy bien. No pudimos encontrar asignación alguna específica de sus responsabilidades. La Directiva sobre la Política y Autorización del Proyecto establece que, las actividades de los equipos serían conducidos por un Superintendente, quien tendría completa responsabilidad para conducir adecuadamente la actividad.

En respuesta a nuestra pregunta sobre cómo el puede reconciliar su argumento, de que ha controlado cuidadosamente la actividad y nuestras observaciones relativas al exceso de personal, dijo que reconocía el hecho de que podría haber alguna reducción en la mano de obra, pero todo el asunto radicaba en qué es lo que esperaba que hicieran los trabajadores. Pensaba que ahora estaban trabajando a un volumen razonable y que no requería reducir el personal, para realizar la misma cantidad de trabajo, lo cual sería más de lo que se pudiera esperar de ellos. No consideraba que el personal fuera tan numeroso como nosotros estábamos significando a través de nuestras sugerencias con relación a qué deberíamos hacer para corregir este problema. Sin embargo, dijo que reconocía que el nivel de producción que se esperaba era un asunto de política administrativa y que sería guiado por lo que el Director del Centro decidiera que es lo apropiado.

255

Parece evidente que la ineficiencia en la mano de obra se base en el concepto de que el tamaño de la fuerza necesita ser ajustada sobre la base de cambios en el nivel de producción sin una determinación de cual constituye el nivel razonable de producción para la fuerza de mano de obra disponible.

Asimismo, esta claro que la acción correctiva necesaria, requerirá los esfuerzos de alguien que acepte el concepto de que el tamaño de la fuerza debe basarse en la determinación de qué es lo que se espera razonablemente de los trabajadores, en lugar de la simple continuación del nivel de eficiencia pasado. Deberá contarse con la aceptación administrativa de la necesidad de un nivel de eficiencia superior y un esfuerzo acometedor para lograr que la fuerza de trabajo llegue a conseguirlo. El Superintendente no ha demostrado alg. de esto en el pasado. Sin embargo, si él establece el nivel de eficiencia, puede llevarlo a cabo. La determinación en relación a que si ésta tarea requeriría un reemplazo del Superintendente o simplemente el establecimiento de pautas para ser seguidas por el mismo, es un asunto que será decidido por el Director del Centro y la Autoridad Superior.

Con respecto al Sistema de Control Interno debería propugnar:

1. Una muy específica asignación de responsabilidades, para ver que las actividades sean conducidas de una manera eficiente y acentuar la importancia en este sentido de las responsabilidades del Superintendente. Mientras el Superintendente ha dicho que reconoce su responsabilidad por esto, él no ha actuado como si así fuera, parece que él piensa aun que es trabajo del Director. También debe hacer una aclaración de la responsabilidad del Gerente de la División de Abonos, pues oficialmente es el Supervisor del Superintendente, pero no parece reconocer su responsabilidad en este sentido.
2. En relación con el establecimiento de los estándares reales de los costos de producción basados en estimados de lo que debería costar producir los equipos, todas las estimaciones deberán ser completas y hechas para cada tamaño de equipo. Pueden ser usadas para prorratear los costos entre los diferentes tamaños de equipo, para establecer un estándar para cada clase de costo involucrado, basado en el nivel de producción durante el mes y servir como base de evaluación del costo total realmente incurrido durante el mes por cada clase así como de base para comparar con los costos totales por unidad de producción realmente incurrida durante el mes.

El elemento mano de obra deberá basarse en estimaciones reales, de lo que costaría realizar las operaciones involucradas, por una fuerza de trabajo que se aplica por sí sola al trabajo. De esta manera el tiempo concedido debería ser significativamente menor, que el tiempo promedio tomado durante los períodos de nuestras observaciones, pues probablemente la misma clase de falta de laboriosidad, se encontraba contenida en el tiempo tomado al ejecutar realmente las tareas, como el caracterizado por los hombres al moverse, de la finalización de un equipo y el inicio del trabajo en el siguiente.

3. El sistema de control debe proveer registros de producción y ejecución diarios por cada equipo o trabajador, con las cifras relacionadas con la producción total por día. Alternativamente esto podría ser hecho en un período semanal u otro mayor. Sin embargo alguna clase de registros individuales o por equipos, son esenciales a los propósitos de la supervisión y la evaluación del personal para posibles reducciones en la fuerza de trabajo y para las determinaciones sobre los individuos que deberán ser incluidos entre aquellos que serían nuevamente

286

contratados, si los niveles de producción lo justifican. Algunos de tales sistemas serían un estímulo a la productividad individual.

También se dió consideración a lo adecuado del sistema contable para proveer la información del costo real necesario para comparar la ejecución con los estándares provistos anteriormente. Creemos que la presente clasificación de costos y los ajustes realizados para los costos de materiales que queda sin usar al finalizar el período proveerán las comparaciones necesarias.

Sobre la corrección del presente desequilibrio entre el volumen de producción y los niveles de personal nuestra recomendación es que la fuerza de producción sea reducida a lo necesario para producir el volumen de producción de equipos requerido, basados en el uso eficiente de la fuerza determinada por los estándares de ejecución adecuadamente preparados.

También, señalamos que esto requerirá una reducción sustancial de personal. Sin embargo, también debemos sugerir que, para permitir una pronta acción y comenzar a realizar el volumen de ahorros sustanciales accesibles, la semana de trabajo debe ser reducida, con los correspondientes ahorros en los costos de mano de obra y con la apertura de registros de producción, para permitir mejores decisiones sobre los ajustes de personal, tanto en su total, como en relación a sus miembros individuales. Si desde el punto de vista de las relaciones de fuerza de trabajo, se determinó que el personal debe ser disminuído sin un recorte temporal de la semana de trabajo (lo que daría lugar a castigar a todos los empleados), quizá podría ser preferible, lo que es una decisión de la Administración.

La función de auditoría interna en esta área la determinamos que el auditor nunca ha dado realmente una consideración a la evaluación de la eficiencia de las operaciones de equipo. Al discutir con él la naturaleza de su trabajo de auditoría, reconoció que había tendido a dirigir su atención la verificación fiscal usual y hacia los aspectos de cumplimiento, prestando insuficiente atención a los asuntos relacionados con la eficiencia y efectividad. No sabía si esto era por lo general característico de la función de auditoría interna del Ministerio. Sin embargo intentó dedicar la mayor parte de su atención a estos asuntos. Expresó que no sabía cómo los funcionarios operativos responsables reaccionarían en relación a su intromisión en esas áreas, pero que nunca había recibido rechazo alguno u otra indicación de encontrarse restringido de alguna forma.

Probablemente debemos incluir una recomendación para el Auditor del Ministerio sobre este asunto sugiriendo atención a estos aspectos en el COA, y en cualquier otra parte si existiesen condiciones similares en otras actividades de auditoría.

Los asuntos anteriores fueron discutidos con el Superintendente, quien se plantó en su posición anterior de que el desperdicio en la producción del equipo, no era tan grande como nosotros indicábamos. No creía que la extensión del ajuste indicado era requerido y que ésto dependería del Director del Centro. De necesitarse un ajuste tan grande, estaría inclinado a favorecer una reducción en el personal, sin pasar a través de la fase de la semana recortada de trabajo porque causaría privaciones a todos los empleados y perjudicaría el estado de ánimo aún de aquellos trabajadores que se conservaban hasta el último. Este parece ser un punto muy válido. Sin embargo, ésto sacrificaría una oportunidad de los empleados para competir por los trabajos y así demostrar lo rápido que podría ser hecho el trabajo. Esto debería ser discutido con el Director. Podemos

señalar varios aspectos, pero el método final de implantación debe ser probablemente dejado al COA.

El Gerente de la División de Fertilizantes dijo que éstos eran asuntos que son de responsabilidad primaria del Superintendente. Sin embargo, le daría a nuestras recomendaciones muy serias consideraciones y tomaría las acciones que fueran apropiadas bajo tales circunstancias, sujetas a la aprobación del Director del Centro. En respuesta a nuestra pregunta sobre lo que él pensaba debía hacerse, sobre la base de nuestras observaciones, manifestó que eran asuntos de gran importancia y que él no tomaría posición alguna sin efectuar algún estudio posterior.

El Director del Centro mostró gran interés por nuestras observaciones. Dijo que había dado serias consideraciones a nuestras cifras desde que las habíamos proporcionado algunas semanas antes. El creía que un cambio sustancial en la fuerza de trabajo resulta necesaria y que era solamente un asunto de establecer el mejor modo de considerar el tamaño de la reducción. Discutimos las oportunidades que un período de semana de trabajo corto, serviría para juzgar la capacidad de ejecución y la evaluación a los miembros del personal, lo reconoció, pero dijo que en sus discusiones con el Superintendente sentía que ya tenía un buen concepto de la calidad de rendimiento de la gente y su probable productividad bajo las nuevas condiciones. Dijo habían algunos trabajadores que podían hacer un trabajo bastante rápido, pero ellos estarían aptos para tratar de pelear el cambio y de dirigir la fuerza completa de producción en tal esfuerzo. Por esta razón, dijo sería mejor hacer el cambio rápidamente y que debía evitarse el desmejorar a los empleados que se conserven, al solicitarles que continúen trabajando una jornada reducida por un período de tiempo.

Con relación al tiempo que deberá ser requerido para hacer los trabajos; dijo que creía que las cifras entregadas le dieron suficiente información. Los períodos más cortos observado servirían como una base para los ajustes del personal, creía que era mejor recortar el personal un poco más al principio y dejarlo crecer luego un tanto, si era necesario.

El Director reaccionó favorablemente a los cambios propuestos en el sistema administrativo y dijo que los métodos precisos a ser usados, serían aplicados con su misma gente, pero probablemente tomarían la forma general bosquejada.

El Auditor del Ministerio reconoció que el auditor del COA, podía no haber dado suficiente atención a la eficiencia y a la efectividad de las actividades, pero no pensaba que era un problema serio en sus actividades de auditoría. Además, no podía referirse a informes específicos, en los cuales su personal hubiera tratado con los asuntos que habíamos encontrado en el Centro.

Dijo que estaría dispuesto a considerar cualquier recomendación que tuviéramos, en relación a sus operaciones.

Planchas de metal, ruedas y ejes

Revisamos las solicitudes de planchas de metal para la producción de los equipos en el último semestre y encontramos que el consumo se equiparaba muy estrechamente con la cantidad requerida. Asimismo verificamos el consumo de ruedas y ejes y encontramos que correspondían a las demandas para los equipos producidos durante el primer semestre del año.

Compra de pintura

El Superintendente no podía citar base alguna para su criterio previamente establecido, referente a la compra de pintura de fuentes locales. Dijo que pensaba que el Gobierno debería usar fuentes comerciales establecidas en el lugar, pero esto más parecía una filosofía personal antes que una política establecida.

No pudimos encontrar disposición alguna en los antecedentes legales o en la legislación básica, que se ocupara específicamente de la compra de pintura. Tampoco había nada en las leyes relacionándolas con las compras del Gobierno en general.

El Superintendente dijo no conocer que otras compras se hubieran efectuado bajo una filosofía similar.

Habían algunas compras de fuentes locales, pero las cantidades no eran tan grandes como para justificar la compra directamente de los fabricantes.

En relación a la calidad de la pintura a ser obtenida de una nueva fuente, hicimos averiguaciones de los fabricantes de "módulos", sobre si había hecho algunas pruebas de calidad. Dijo que los había practicado y nos mostró los resultados. Las pruebas incluyeron no sólo la nueva pintura, también lo hizo con cada una de las tres clases que el Centro había utilizado para los equipos. Las cuatro habían sido probadas por el fabricante de módulos y además por una compañía analizadora externa. Las cuatro pinturas han sido encontradas satisfactorias para los propósitos del módulo, siendo la pintura usada para los módulos superior para ese propósito, antes que las tres usadas por el Centro. El fabricante de módulos dijo que, ya que las cuatro habían probado ser satisfactorias para sus propósitos, él habría comprado cualquiera de las cuatro si tuvieran el mismo precio, pero que había recibido una mejor oferta del fabricante que estaba usando y que por lo tanto decidió utilizar esa pintura. Dijo que no recordaba de otras fuentes que le ofrecieron la pintura y que no pensaba decírmelo de cualquier modo; que si estábamos interesados podíamos explorar el mercado nosotros mismos.

Para obtener mayor información sobre la calidad de la pintura, acudimos a la Agencia suministradora del Gobierno. Encontramos que ellos también habían probado las cuatro pinturas y concluimos que eran esencialmente de la misma calidad.

No identificaron la razón por qué la pintura en consideración no sería exactamente tan satisfactoria para los equipos como las tres marcas que habían sido usadas, aún así los equipos de abonos plantearon problemas únicos. Dijeron que cualquier pintura no sería completamente satisfactoria para los equipos, porque era un asunto de tiempo ya que la acción química del fertilizante arruinaba la pintura, además no conocían la forma de evitar dicha acción.

Los resultados de nuestro examen fueron proporcionados al Superintendente, quien manifestó va a realizar una prueba de la nueva pintura y si la pasa recomendará que la fuente sea cambiada. Sugerimos que sería acertado, solicitar propuestas de las cuatro fuentes, así como de cualquier otra que pudiera estar en la localidad para obtener la pintura en cilindros de 55 galones. Le solicitamos que nos dejara saber los resultados de sus pruebas, tan pronto como fuese posible porque queríamos terminar nuestras observaciones tan rápido como sea posible, antes de informarlas formalmente.

Poco tiempo después nos informó que había completado las pruebas; que esencialmente eran análisis químicos de la pintura y que el Centro, iba a solicitar propuestas sobre las bases sugeridas de los fabricantes de las cuatro fuentes de pintura.

Nuestra revisión de los procesamientos de compra resultó en la siguiente información de importancia sobre este asunto:

Las adquisiciones se originan en solicitudes de compra de las divisiones operativas recibidas por la División Administrativa, Sección Abastecimientos. Se requiere que esas solicitudes sean aprobadas por el Gerente de la División Operativa.

Los procedimientos operativos requieren que todas las compras mayores de \$10.000 sean hechas sobre una base competitiva de proformas, si hay dichas fuentes. Al menos tres proformas se requieren si hay varias fuentes. Se debe anunciar formalmente la compra si la cantidad es mayor de \$ 100.000 y si eso es posible. Excepto por lo que se indica a continuación, todos los procedimientos requieren ser seguidos y son aquellos vigentes para el gobierno en general. Nuestra revisión indicó que los procedimientos realmente estaban siendo seguidos, al menos nuestras pruebas indicaron que así era. Nuestras pruebas fueron hechas sobre las compras más grandes, las cuales las identificamos examinando los registros de compras.

La excepción a la que nos referimos arriba estaba relacionada con los requisitos para establecer los abastecedores potenciales, con el propósito de solicitar propuestas. Encontramos que los requisitos generales del gobierno, contemplan una determinación sistemática de las fuentes disponibles para todas las compras mayores de \$ 50.000. Esto incluye la investigación de las listas de fabricantes y abastecedores, tabulada por productos y que se haya levantado un acta documentando su ejecución; los procedimientos del Centro no requieren ésto.

El estudio de las bases para la selección de los suministradores potenciales de pintura, demostró que los compradores habían chequeado contra los registros de fuentes anteriores y enviado proformas a los mismos que habían enviado proformas anteriormente. No había indicación de que la selección había sido hecha por el Superintendente.

Discutimos la compra de pintura con el Asistente Administrativo quien reconoció que las compras de pintura no habían recibido la atención que merecían, considerando el tamaño de la compra que fue de 800 galones. Dijo que desde que el asunto había llegado a su atención tenía a su gente de abastecimientos revisando todas las compras más grandes efectuadas durante el primer semestre del año, para ver si habían otros ahorros potenciales tales como los que habíamos encontrado en la pintura. Dijo además que había la posibilidad de que una condición igual existiese con respecto a las varillas para soldar y a ciertos productos químicos, que fueron usados para limpiar los equipos, antes que la pintura fuese aplicada. También, él nos mostró una guía de instrucción que había emitido y requería, el procedimiento general del Gobierno para establecer las fuentes potenciales, fuese seguido en el Centro.

Con respecto a la compra de pintura deberíamos recomendar, que las compras futuras fuesen hechas en cilindros de 55 galones y que sean adjudicadas sobre la base de proformas competitivas, recibidas de todos los abastecedores calificados en la calidad de pintura. Tanto el Gerente de la División Administrativa como el Director del Centro estuvieron de acuerdo en eso.

En relación al sistema de abastecimiento, nuestro informe debería indicar la discusión con el Gerente de la División Administrativa y las acciones que ha tomado para fortalecer los procedimientos de control.

También discutimos nuestras observaciones con el Auditor Interno Residente, quien indicó que en el futuro, daría un creciente énfasis a la efectividad en las actividades y que guiaría sus acciones a las observaciones de esta naturaleza.

Preguntamos al Auditor por qué en su trabajo sobre los procedimientos de compras del Centro, no verificó el desarrollo sistemático de las fuentes potenciales de abastecimiento, a pesar de que los procedimientos generales de compras del Gobierno lo requería, y a los cuales el COA estaba sujeto respondió que sólo le dieron una ojeada.

LAC/RFMIP
Latin American and Caribbean Regional Financial Management Improvement Project

AID
Agency for International Development

***Guide to Designing and Implementing a
P.C.-Based Accounting System
for Development Projects***

June 1992

Price Waterhouse



392

TABLE OF CONTENTS

PREFACE i

I. OBJECTIVE OF THE GUIDE 1

**II. PRIMARY DEVELOPMENT PROJECT ACCOUNTING
SYSTEM REQUIREMENTS** 2

III. ACCOUNT STRUCTURE 5

IV. CHART OF ACCOUNTS 17

V. ACCOUNTING ENTITY 19

VI. ACCOUNTING SOFTWARE 22

APPENDICES

 APPENDIX A — CHART OF ACCOUNTS

 APPENDIX B — ACCOUNT DEFINITIONS

 APPENDIX C — ACCOUNTING ENTRIES

PREFACE

This Guide was prepared under the Latin America and Caribbean Regional Financial Management Improvement Project (LAC/RFMIP), funded by the Office of Democratic Initiatives (DI) of the United States Agency for International Development (A.I.D.). A principal objective of LAC/RFMIP was to develop an A.I.D. strategy for assisting governments of developing countries in the region in strengthening government financial management.

A LAC/RFMIP activity oriented at developing this strategy involved testing the feasibility of 1) developing an accounting system that would help improve the financial accounting and reporting of project implementing agencies operating in a personal computer (PC) environment and, 2) identifying an accounting software package that could be used by all A.I.D. project implementing agencies.

This feasibility study was conducted by Price Waterhouse at the Project Administration Unit of the Highland Agriculture Development (HAD) Project in Guatemala and at the Organization of Eastern Caribbean States (OECS) at the following locations: St. Lucia, St. Vincent, Dominica, Antigua and Washington, D.C. The Guide also incorporates our experience gained performing PC accounting system installations on other engagements.

Based on the work performed, we believe that the accounting system for each implementing agency should be customized to meet the specific needs of each organization. There are, however, accounting system requirements that are unique to development projects. This Guide describes those requirements and suggests approaches that implementing agencies might follow in designing and implementing their accounting systems.

The study identified a flexible accounting software package that will meet the needs of a wide number, though probably not all, implementing agencies in the region.

Importantly, there are a number of conditions that must be met before initiating microcomputer based accounting system installations at development project implementing agencies in Latin America and the Caribbean. To increase the probability of a successful system

implementation, donor agencies and implementing agencies management should ensure that these conditions are satisfied.

We would like to thank the management and staff of the OECS and HAD Project Administration Unit for their assistance during the project. We would also like to thank Mr. Gary Byllesby, USAID/Guatemala Controller, his staff and the other Mission personnel who assisted us during the project, Dr. Cecilia Karch, USAID/Barbados, and Mr. James P. Wesberry, Jr., A.I.D. LAC Senior Financial Management Advisor.

I. OBJECTIVE OF THE GUIDE

Organizations that execute development projects have unique accounting system requirements. These system requirements are as complex or more complex than those encountered in very large organizations.

The objective of this Guide is to assist the typically small to medium size organization design and develop accounting and reporting systems that satisfy these unique system requirements.

The next section of the Guide identifies the primary system requirements associated with donor agency funded development projects. The remaining sections offer alternative approaches to satisfying these requirements and provide illustrative examples.

II. PRIMARY DEVELOPMENT PROJECT ACCOUNTING SYSTEM REQUIREMENTS

The accounting system requirements of organizations implementing donor funded development projects are unique. They are also often difficult to satisfy in a manner that maintains a high degree of simplicity desired in developing countries project implementing agencies.

The primary accounting system requirements associated with development project implementing agencies are described below.

Accounting information must be captured and reported *by project*. An organization may execute more than one project. The financial transactions for each project must be *identified* in such a way that the organization can report on each project separately.

Accounting information must be captured and reported *by source of funds*. A project may be funded by many sources: one or more donor agencies, the host country government, internally generated funds, and others. Most development projects have at least two sources of funds. The financial transactions for each project must be *identified* in such a way that the organization can report to each source of funds on the use of the monies received from that funding source.

Accounting information must be captured and reported *by the donor agencies' project budget line items*. Depending upon the donor agency, these may be referred to as project components, project elements or similar term. These are frequently not expense line items such as salaries, travel, rent, etc. but rather a project position such as project or training director; project activity such as irrigation, road construction or well drilling; or other similar concept. The financial transactions for each project must be identified in such a way that the organization can report to each donor agency on the use of the monies received from that donor agency by the donor agency's project budget line items.

Accounting information must be recorded in a consistent manner so that it may be rolled-up by project, source of funds, revenue and expense line item, or other parameter and consolidated for the organization as a whole.

Financial information for many projects must be reported on a Life of Project (LOP) basis. Many projects extend past a normal 12 month accounting period and may be implemented over a five to ten year period. Accountants close the books at the end of the organization's 12 month fiscal year. Accumulated revenues and expenses are zeroed out at this time and the next period begins with a zero balance in these accounts. Accounting software available in the market today does not generally maintain revenue and expense data for more than 24 months. Consequently, alternative methods must be adopted to accumulate LOP revenue (receipts) and expense (disbursement) totals. This will generally require the use of spreadsheet software.

Financial reports to donor agencies are frequently required on a cash basis. That is, implementing agencies must report 1) how much money has been received, 2) how much money has been disbursed and, 3) how much money is in the bank. Cash basis accounting often runs counter to accrual accounting. Accrual basis accounting is often preferred because it results in more informative financial statements. Under these conditions, adjusting or reclassification entries will be required to deal with capital expenditures, deferred revenue (donor agency funds received in advance), accrued revenue (reimbursements to be received by implementing agencies), prepaid expenses, deposits paid to others, unliquidated travel advances, and other similar transactions, when preparing financial statements.

Financial reports may be required in more than one currency. Auditors of at least one donor agency require implementing agencies to prepare a U.S. dollar denominated report even though funding is in local currency. Implementing agencies may operate in more than one country or receive funding in U.S. dollars or other currencies of the funding organization. Accounting procedures, the account structure and the choice of accounting software can be affected by the specific requirements.

Government organizations may be required by law to use national budgetary accounts. These sets of accounts are often excessively detailed and structured to meet national reporting objectives rather than those of the project implementing organization. The project implementing agency must often make selective use of the national accounts and restructure them in formatting financial reports.

The design and implementation of microcomputer based accounting systems that adequately address the unique requirements of donor funded development projects is a challenging task. The number of implementing agencies that record transactions separately in "project" and "organization" records, whose financial statements that don't tie to subsidiary ledgers and whose financial reports are neither timely or useful is testimony to the difficulty in designing and maintaining these financial accounting systems.

PRIMARY DEVELOPMENT PROJECT ACCOUNTING SYSTEM REQUIREMENTS

- ▶ Reporting by project
- ▶ Reporting by source of funding
- ▶ Reporting by donor agency project budget line items (components)
- ▶ Systematic roll-ups and consolidations
- ▶ Life of Project (LOP) reporting
- ▶ Multiple basis accounting (cash/accrual)
- ▶ Multiple currency accounting
- ▶ Use of national accounts (for governmental organizations)

The following sections of this Guide describe approaches which have been used to satisfy these unique requirements.

399

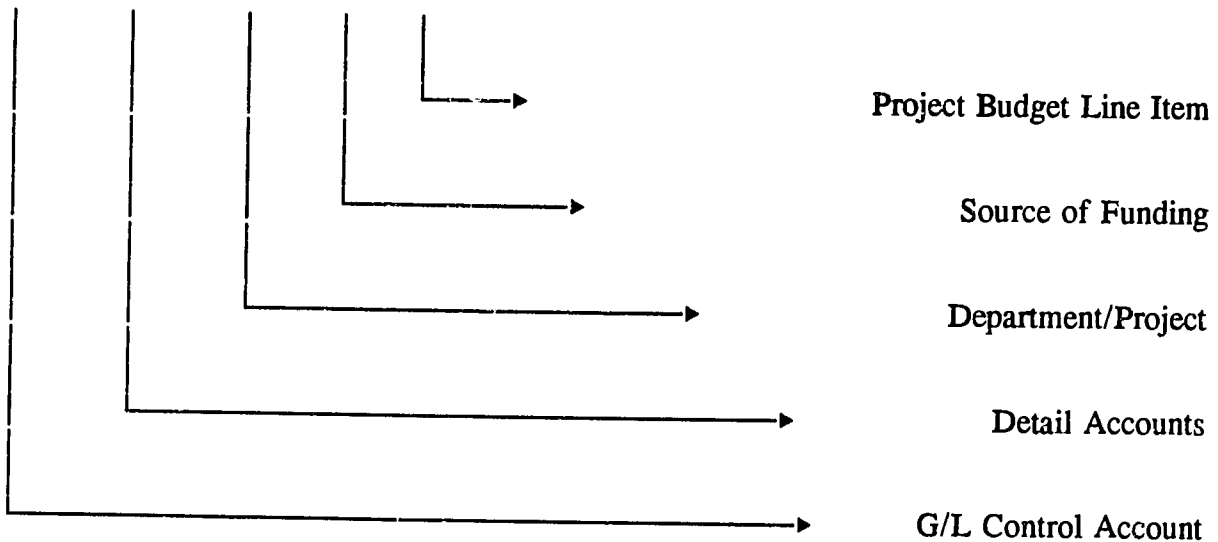
III. ACCOUNT STRUCTURE

The foundation or backbone of any organization's financial accounting system is the account structure. This section describes an account structure that facilitates satisfying the system requirements of development project implementing agencies which were discussed in the previous section.

A properly designed account structure groups accounts in a logical and systematic sequence in order to facilitate the preparation of financial statements, budget reports, consolidated statements, donor agency reports and other management information. It provide for ease of recording and flexibility of reporting.

The following is a graphical presentation of one approach to structuring accounts to meet the reporting requirements of implementing agencies:

X X X X X X - X X X - X X X X



There is no right or wrong way to structure accounts. However, the structure must be logical, systematic and adapted to the size, nature and needs of the organization. The above account structure will not be "right" for every implementing agency. It is intended only to illustrate

400

the concepts and process of fitting an account structure to the accounting system requirements of a development project implementing agency and the features of an accounting software package. Some of the more important considerations in developing the above account structure are described below.

- ▶ We have placed the general ledger account first in the sequence of digits as the TecApro accounting software runs faster with this structure.
- ▶ Including detail accounts in the above account structure will result in entering almost all transactions in the general ledger module of the accounting software package. While it may be generally preferable to include only the general ledger control account in the general ledger module and to enter transactions in subsidiary system modules (accounts receivable, accounts payable, etc.), the small size of most development project implementing agencies does not justify the added cost and complexity of such a system configuration. However, including the detail accounts in the account structure increases the number of digits and does not take advantage of the many attractive features available in subsidiary modules. This tradeoff should be decided on a case by case basis.
- ▶ The number of digits included in each part of the account structure (G/L Control Account, Detail Accounts, Department/Project etc.) will depend on the size and nature of the accounting entity. For example, an organization with fewer departments/projects or no need to subdivide departments into sub-units may be able to reduce the number of digits in the department/project section of the account code.
- ▶ TecApro accounting software packages allow translating either account balances (Standard Version) or individual transactions (Multi-currency Version) from one currency to another. Consequently, no digit is needed in the account structure with TecApro to indicate currency.
- ▶ The TecApro software packages permit consolidation of multiple accounting entities. Therefore, the design of an account structure for an organization with multiple subsidiary organizations need not include digits to identify these organizations.

The use of each digit in the account code is described below.

GENERAL LEDGER (G/L) CONTROL ACCOUNT:

1	2	3	4	5	6	-	7	8	9	-	10	11	12	13
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----

The first digit of the G/L control account is used as follows:

- 1 Assets
- 2 Liabilities
- 3 Fund balance
- 4 Revenue
- 5 Cost of sales
- 6 Operating expenses
- 7 Capital expenditures

Note: The 7000 series accounts is included to permit fixed assets to be recorded as expenditures (cash basis) on budget and donor agency reports while also being recorded as fixed assets.

1	2	3	4	5	6	-	7	8	9	-	10	11	12	13
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----

The second digit of the G/L control account sub-classifies the major account groups identified above (e.g. assets, liabilities, revenue etc.). Examples include:

Amongst Assets (1X.):

- 11 Cash
- 12 Short-term investments
- 13 Receivables
- 14 Prepaid expenses
- 15 Property, plant and equipment

Amongst Liabilities (2X.):

- 21 Accounts payable
- 25 Accrued expenses

402

Amongst Revenues (4X..):

- 41 Member states contributions
- 42 Donor agency grants

Amongst Operating Expenses (5X..):

- 51 Salaries and wages
- 52 Benefits
- 53 Communication
- 54 Travel and transportation

1	2	3	4	5	6	-	7	8	9	-	10	11	12	13
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----

The third and fourth digits are further sub-classifications of the groupings explained earlier. The manner in which these two digits are used varies between the account groups depending upon the nature of the account, the number of digits needed and anticipated changes in the future. The following examples illustrate some of these types of classification:

Classification of the Cash Accounts (11XX..) between:

- 1110 Petty cash
- 1120 Cash on hand
- 1130 Cash in bank

Note: Only one digit is currently required. However, requirements for further sub-classification can be accommodated.

In the Receivables (13X..) the digits are used as follows:

Third digit in Accounts Receivable:

- 131 Accounts receivable
- 132 Loans receivable

403

Fourth digit in Accounts Receivable (131X.):

- 1311 A/R-Member states contributions
- 1312 A/R-Private sector contribution
- 1313 A/R-Employee advances

Fourth digit in Loans Receivable(132X.):

- 1321 Member states contributions
- 1323 Employee advances
- 1324 Third parties

Classification of Fixed Assets (16XX.)

- 1601 Land
- 1602 Building
- 1609 Construction in progress

Note: Here only one digit is required for the classification and the anticipated need for creation of additional account groups is greater than that for further sub-classification.

DETAIL ACCOUNTS:

1	2	3	4	5	6	-	7	8	9	-	10	11	12	13
---	---	---	---	----------	----------	---	---	---	---	---	----	----	----	----

The fifth and sixth digits are used in the following manner for detail accounts such as bank accounts, employee and other receivables and suppliers.

A standard table to identify the code that corresponds to each Member State, OECS Institution, Donor Agency, etc. should be established. The following examples illustrate the use of the fifth and sixth digits for incorporating these tables in the chart of accounts:

404

In A/R Member States Contribution (1311XX..)

- 131101 A/R - Contribution Antigua and Barbuda
- 131102 A/R - Contribution British Virgin Islands

In A/R OECS Institutions (1315XX..)

- 131501 A/R - Central Secretariat
- 131502 A/R - EAS

In A/R Donor Institutions (1316XX..)

- 131601 A/R -AID
- 131601 A/R -BDD

Note: For institutions with a larger number of sub-accounts, high transaction volumes or special reporting requirements, the use of specialized accounting package subsidiary modules need to be considered. For example, the structure above allows for 99 detail accounts (clients, employees, donor agencies, etc.). Organizations with a greater number of detail accounts could add a third digit permitting 999 detail records. However, with this number of detail accounts a subsidiary module (accounts payable, accounts receivable, etc.) of the accounting system should be used and this detail eliminated from the general ledger module.

DEPARTMENT OR PROJECT:

1	2	3	4	5	6	-	7	8	9	-	10	11	12	13
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----

Digits seven, eight and nine are used to accumulate costs separately for each sub-unit of the institution. These sub-units can be departments, projects, workshops or any activity in which it is necessary to accumulate and report separately on the revenues and expenditures of the institution. The following is an explanation of how the departments and projects are defined.

405

Department

Departments are organizational units of the institution for which management may want to capture and report separately on revenues and expenditures (responsibility or profit center) or expenditures alone (cost center).

To capture costs by departments, a three digit code is assigned to each department. For example:

Central Secretariat Administration	000
Sports	100

In the Directorate of Civil Aviation (DCA), administration costs and revenues must be kept separate for DCA and for AERADIO. These units are therefore set up as follows:

DCA	100
AERADIO	200

AERADIO has workshops in member and associate states and must capture the cost of each workshop in order to calculate the service charges to their respective airport authority. AERADIO administration costs to support the workshops must also be captured separately in order to allocate these costs to the workshops. The AERADIO administration and workshop costs are captured as follows:

AERADIO Base	211
AERADIO Workshops	220

Each workshop is also assigned a specific sub-departmental code:

Antigua Workshop	221
BVI Workshop	222
Dominica Workshop	223

Small organizational units need not be assigned separate departmental codes. One or more of these sub-units (or all) may be recorded in the same department code. Management's need to analyze and control costs by organizational unit should be the criterion that determines whether sub-units are assigned separate codes. In small organizations in which sub-units are not assigned individual codes "000" could be

used for the organization as a whole. As organizational units increase in size, departmental codes can be added to assist management in controlling costs.

Projects

In many organizations, costs have to be captured separately for projects that the organization is executing. In the following example, project costs are captured separate from each other and also from general administration costs:

Administration	000
A.I.D Youth Skills Project	901
U.N.D.P. Training Support Project	911
U.N.D.P. French Small Business Project	912

In the above example, "901", "911" and "912" are project codes. All administrative costs are recorded in code "000."

Another situation may arise when a project is the accounting entity and several organizations are executing the project. In this case, rather than departments or projects, digits 7-9 could be assigned to identify the individual project implementing agencies. Another possibility might include setting up each implementing agency as an individual "company" in the accounting system and using the consolidation feature to report on the results of the project as a whole.

The consolidation feature was used in a similar way in the study to set up the accounting systems of the 12 "institutions" that make up the OECS. These institutions are located in seven different countries and are highly autonomous. Their activities are dissimilar and consequently the accounts required by each institution vary. It would have been difficult to record the transactions of all of the OECS institutions in one accounting entity so each one was set up as a separate "company" (accounting entity) and later consolidated.

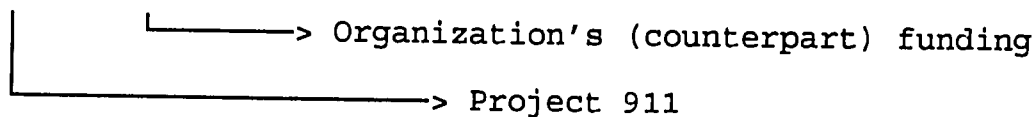
SOURCE OF FUNDING:

1	2	3	4	5	6	-	7	8	9	-	10	11	12	13
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----

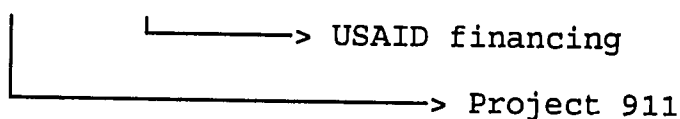
Digits **ten and eleven** form a two-digit code which identifies the source of funding for a project. These digits are only used in case of a project financed by a donor agency (the table of donor agency codes is attached). Activities which are not funded by donor agencies (code '00') are assumed to be financed by the organization's monies.

Also, many projects (digits 7-9) are financed by more than one source of funding. If both the donor agency and the organization finance a project, the donor agency may require separate reports on how the donor agency funds were spent and how the organization's project counterpart funds were spent. The coding to accomplish this for a project 911 would be:

9 1 1 - 0 0



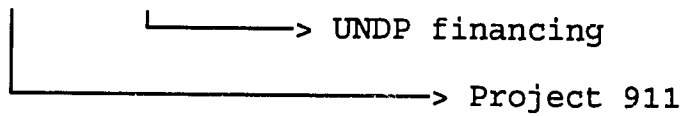
9 1 1 - 0 1



YAP

Note that the same project could also receive funding from other donor agencies. As per a list of standard donor agency codes, UNDP funding for project 905 would be coded as follows:

9 1 1 - 1 3



PROJECT BUDGET LINE ITEM (COMPONENT):

1	2	3	4	5	6	-	7	8	9	-	10	11	12	13
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----

The last two digits of the account code (digits 12-13) identify the project budget line item of the agreement signed with the donor agency financing the project. These digits are used only in the case of a donor agency funded project. Coding transactions with this two digit code will enable you to quickly prepare your reports to donor agencies which in most cases is by project budget line items.

Two digits have been reserved for the component because many donor agreements have 10 or more budget line items. This two digit structure allows for up to 99 line items. These can be coded in a sequential manner (01, 02, 03, etc.) or using the codes used by the donor agency.

For example, the budget line item codes used by UNDP on the Multi-Island Training Support Project are as follows:

- 39 Training
- 59 Miscellaneous
- 93 Support costs

409

CODING EXAMPLES:

A few examples of coding of transactions can be studied to further understand the concepts behind the structure of the chart of accounts. The EAS chart of accounts includes the following block of accounts for the UNDP Training Support project:

651100-911-1339	Airfare-Regional
651300-911-1339	Subsistence-Regional
652100-911-1339	Airfare-International
652300-911-1339	Subsistence-International
679900-911-1359	Other miscellaneous expenses
631000-911-1393	Postage and courier expense
632100-911-1393	Telephone

To code regional air travel under the UNDP Training Support Project (911), Component 39 Training:

Dr. Airfare-Regional	xx A/C 651100-911-1339
Cr. Cash in bank	xx A/C 113003-000-0000

Assume that A/C 113003 is a bank account with an advance from UNDP.

If air travel was paid for with OECS funds and was unrelated to the Training Support Project the entry would be:

Dr. Airfare-Regional	xx A/C 651100-000-0000
Cr. Cash in bank	xx A/C 113001-000-0000

Assume that A/C 113001 is the OECS regular checking account with OECS funds.

To code use of the telephone for international calls under the same project, Component 93 Support costs:

Dr. Telephone	xx A/C 652100-911-1393
Cr. Cash in bank	xx A/C 113003-000-0000

To code the same transaction paid for with OECS counterpart funds when the EAS has to report to the donor agency on its counterpart contribution:

Dr. Telephone	xx	A/C 652100-911-0093
Cr. Cash in bank	xx	A/C 113001-000-0000

The receipt of an UNDP advance to cover the expenditures on this project is also coded to the project as follows:

Dr. Cash in hand - UNDP	xx	A/C 113003-000-0000
Cr. Donor grants - UNDP	xx	A/C 421300-911-1300

Only revenue (receipts) and expenses (disbursements) are recorded with the project code as generally only statements of receipts and disbursements are required.

Assets, liabilities and fund balance accounts are not coded with the project code to reduce the number of accounts and because balance sheets by project/source of funding is generally not meaningful and therefore not required. As shown in the illustrative chart of accounts included in the following section, project bank accounts are identified by the account title. Fixed assets purchased with project funds are identified by a code assigned the asset in the fixed asset subsidiary records. Other assets and liabilities related to the project, if needed, could be identified by an analysis of the account.

IV. CHART OF ACCOUNTS

The chart of accounts is a logical and systematic sequence of account numbers with their corresponding account titles. A commonly used grouping of accounts is shown below.

Note that the capital expenditure series of accounts is not found in most commercial accounting systems. It has been included to record capital expenditures on a cash basis which is required by most international donor agencies and governments. The use of these accounts is explained elsewhere in this Guide.

An illustrative chart of accounts is included in Appendix A. Account descriptions are included in Appendix B. Accounting entries are in Appendix C. Note that in this chart of accounts a number of "summary accounts" have been used. Their purpose is to group similar accounts and to facilitate the summing of their account balances. This summing process provides readers with financial data in a more meaningful and useful form.

It is not necessary to include summary accounts in the chart of accounts and to structure the accounts to the extent done in the illustrative chart of accounts. In most accounting software packages accounts can be summed in any way that the user wishes using the report generator. This is the way that TecApro functions. In TecApro, the summary accounts are not entered into the software package. Structuring the accounts as in the illustrative chart of accounts suggests an orderly way to summarize the accounts. It also makes formatting reports in the report generator easier. For this to work, however, it is important that all accounts within an account group (such as fixed assets) be structured consistently.

Many financial reports prepared by organizations in the LAC region do not reveal an orderly listing of accounts with appropriate totals and

subtotals. The usefulness of this financial information is therefore diminished. A more structured chart of accounts, similar to the illustrative chart of accounts in Appendix A, may be useful to those organizations.

In the illustrative chart of accounts, each account is designated as one of two account types as follows:

- P—Posting
- S—Summary

Only posting accounts are entered in the TecApro accounting software package and can be affected by accounting entries. Summary accounts are entered into the system via the report generator function in which they appear as subtotals and totals in report formats.

It is important to remember that charts of accounts and account titles vary significantly by industry, by geographic regions and by organization. To a certain extent the chart of accounts should be customized to the needs of the organization which will vary depending upon the nature of the organization's activities.

V. ACCOUNTING ENTITY

A unique issue to organizations which execute internationally funded development projects is often the definition of the accounting entity. This fundamental concept is generally not given much thought in commercial enterprises because the accounting entity is obvious: it is the company or corporation. This is not always the case with development organizations.

Implementing agencies may be going concerns whose constitution under which they were created provides for an indefinite time frames for the organizations to carry out their activities. These organizations have been created for specific purposes and carry out activities to achieve their institutional goals. These organizations may also execute a number of donor funded projects of varying size, complexity and duration which are consistent with the organization's institutional goals. When the project ends, the project unit may be rolled into the parent organization as another department or operating unit, it may be spun-off as a separate organization, or it may cease to exist. If the project operating unit ceases to exist, its employees may be let go or they may be reassigned to other projects or functions within the organization.

Other organizations are created under a project and may be indistinguishable from the project. Some are created with the hope that they will become self-financing after a determinate number of years or will continue on in the future under the financing of the government or other organizations. If the project becomes self-financing, it may become institutionalized and continue on in the future as a going concern. If the organization does not become self-financing it may continue to operate under external financing or it may cease to exist.

Other project implementing agencies are established with a finite time period to carry out their activities and cease to exist at the end of that period.

A project may often have many implementing or executing agencies. Some of these implementing agencies may be going concerns who take on the responsibility of executing a part of a project which is consistent with their charter and for which they have the institutional capability to carry out better than any other organization. Other implementing agencies may be established to administer the project or execute parts

of it for which no existing organization has the institutional capability to execute.

The effect of these dynamics is that it may not be readily apparent what the most appropriate "accounting entity" should be. In some cases it may be the going concern organization. In other cases it may be the project. In some cases, the organization and project may be indistinguishable. It is also possible that the accounting entity may change as the nature of the entity and its sources of financing change.

If the project is small and the organization is a going concern, financial statements are prepared for the going concern organization. Additional project reports are often required to report on the receipts and expenditures of monies from the sources of external financing.

If an organization is created with the sole purpose of executing a project and there are no other project executing organizations, the organization and the project are indistinguishable. Financial statements, if appropriate, may be prepared for the project/organization. If financial statements are appropriate, the notes to the financial statements should clearly describe matters such as the nature of the accounting entity, whether the organization was created for a finite or indefinite period and the extent to which the organization depends on external financing. If the organization is dependent on external financing, the notes should also indicate whether the organization is in compliance with the terms of the agreement(s) that provide that financing.

If a project is carried out by a number of implementing agencies, each implementing agency which is a going concern separate from the project will prepare financial statements for itself and additional project reports on the receipts and expenditures of monies from the sources of external financing. The external financing agency may also require the project administrative unit to prepare financial reports on the project as a whole.

When an organization has been created to administer a project executed by a number of implementing agencies and consolidated reports are prepared by the project administrative unit for the project as a whole, the appropriate accounting entity is the project.

The project administrative unit, if it is a governmental organization, may need to prepare separate financial statements for itself for consolidation on a government-wide basis. For this purpose the accounting entity would be the organization. In this latter case, it is important the administrative unit report only its own assets, liabilities, fund balance, revenues and expenses. Doing otherwise may result in double counting when its financial statements are consolidated with those of the other governmental organizations executing the project.

An accounting entity issue may also arise when an external financing source channels monies to a number of project executing agencies through a project or program administrative unit. In such cases the cash receipts should probably be recorded on the books of the administrative unit which has fiduciary control over the cash and not on the books of a separate project or program entity. If the administrative unit makes loans to the executing agencies, the loan receivables would also be recorded on the books of the administrative unit rather than on the books of a project or program accounting entity.

As can be seen from this discussion, the determination of the most appropriate accounting entity is not always readily apparent when development projects are financed by external sources.

When designing accounting systems for development projects and going concerns that execute externally financed development projects, careful consideration must be given to determining the accounting entity, how this entity relates to other accounting entity in a project, how the definition of the accounting entity may change over time and the varying reporting requirements depending upon whether the recipient of the information is project management, the institution's management, the external financing agency or government.

Complexities such as those described are rarely found in commercial organizations. Accountants trained in commercial accounting should be aware of these additional issues when providing assistance to or working in an organization that executes externally financed development projects. Finally, the design of the account structure should incorporate a high degree of flexibility to accommodate the varying reporting requirements and changes that may result as development projects become institutionalized, change their source of funding or end.

4/16

VI. ACCOUNTING SOFTWARE

An objective of the study was to identify an accounting software package that could be used by all A.I.D. project implementing agencies. The study identified a flexible accounting software package that will meet the needs of a wide number, though probably not all, implementing agencies in the region.

A list of accounting software package vendors was developed selecting a wide variety of competitive packages. Vendors were contacted and the related product information was requested. The product information requested included, but was not limited to, product demo diskettes, general product information for single and multi-user configurations, product price lists, and information regarding the availability of the product in both English and Spanish. Additionally, vendors were requested to indicate whether or not the product's source code was available for possible custom changes, and if technical support was available throughout the LAC region.

After reviewing the product information received, the software packages were graded based on the *essential* system requirements defined for prequalification. Among the prequalification requirements identified for the packages were:

- General Ledger and Budgeting capabilities;
- Account key size, flexibility, and adaptability to most chart of accounts structure;
- Availability of a report generator;
- Availability of system documentation and training materials in English and Spanish;
- Wide vendor technical support in the LAC region;
- System's compliance with industry standard DOS environment;
- System usability in single and multi-user environments;

- Availability of additional integrated modules such as Fixed Assets, Accounts Payable, Accounts Receivable, Payroll, and Inventory.

The prequalification requirement was that all requirements were to be met. The account key size and flexibility, the multi-language capability, and the LAC regional vendor support capability turned out to be determining factors for the results obtained.

A detailed system evaluation was performed of the accounting software packages that satisfied the prequalification criteria. The requirements included were defined based on requirements identified after reviewing several AID-funded projects, our understanding and experience in evaluating accounting software packages, and the application of our structured Systems Management Methodology (SMM) for the evaluation of software packages.

The TecApro accounting software package received the highest rating in the package evaluation and was recommended to A.I.D. After reviewing the evaluation results, USAID/Guatemala selected the TecApro package for use in the study.

TecApro is a very flexible financial accounting and reporting software package with a powerful report generator capable of generating sophisticated financial accounting and control reports. It is available in English and Spanish, has a high degree of flexibility in its account structure and a unique file structure which makes it a powerful accounting tool. Its use at various AID-funded projects and its expanded technical support in the LAC region were other important positive factors about the product. Another strong consideration was the location of its headquarters and technical support offices in San José, Costa Rica.

It should be understood that TecApro was selected based on very specific evaluation criteria. An important consideration was the potential ability of using the package in a wide range of organizations in the English- and Spanish-speaking LAC region and the capability of the vendor to support the package throughout this large geographic area. TecApro may not be the best choice in all cases. In some cases a tradeoff will certainly have to be made between the advantage to A.I.D. of using one package in a number of countries and possible shortcomings of the package measured against specific requirements that an organization may have.

New accounting software packages are continuously coming on the market and enhanced versions of existing packages are periodically released by vendors. TecApro was the package that best met the evaluation criteria at the time of the study. Donor agencies and others should periodically review the market for new and enhanced software packages.

It should also be understood that TecApro, like all software packages, has weaknesses. One of the weaknesses identified during the study was users ability to modify reports. While this provides flexibility in the preparation of reports, it also creates a control concern. TecApro has identified steps to compensate for this weakness and users and auditors should adhere to these procedures.

Other opportunities to improve the TecApro package were identified during the two system installations. These were communicated to TecApro and the company has made efforts to correct these situations. It is to be expected that users will continue to identify opportunities to improve the package.

Notwithstanding the above comments, TecApro has proven to be a powerful accounting tool. Users should refer to the users manuals that accompany the package for detailed instructions on the day-to-day use of the package.

VII. CONDITIONS FOR A SUCCESSFUL SYSTEM IMPLEMENTATION

The objective of this element of LAC/RFMIP was to identify a PC-based accounting software package flexible enough to work in a wide range of situations, from small single-office entities with simple requirements, to large multi-office organizations with complex and sophisticated needs. Based on our evaluation, we found that the TecApro accounting software package is capable of satisfying the requirements of most private volunteer organizations (PVOs), non-governmental organizations (NGOs), and host country government entities in the LAC region that receive donor agency funds. This section of our report describes the types of institutions for which the TecApro package is appropriate, including the basic criteria for successful implementation and the conditions to be met prior to implementation.

At the lower end of the spectrum, implementation of the system makes few demands. It can be set up on any DOS-based microcomputer with a fixed disk, requiring neither expanded memory nor excessive amounts of disk space. It does need a wide-carriage printer since many accounting reports are wider than 80 characters. It needs only those environmental conditions normal for any microcomputer: a stable power source and a reasonably clean work area with stable temperature. Defining information needs, designing a plan of accounts to meet those needs and designing reports are the most complicated tasks. Once these are completed, actual implementation and training is generally not burdensome.

While there is obviously no lower limit to the size of the organization for which the package could be used, it is unlikely to be cost-effective where the volume of accounting transactions is less than 10-20 per month. It can be effectively implemented in an office where personnel do not have experience with computers and/or computer-based systems, provided that ready access to outside support is available.

Implementation of the system in a complex environment (i.e. HAD) is a project in and of itself. While each successive implementation should become easier, these are not amenable to systematization. Their complexities mandate individual review of the organization's information requirements, development of a specialized chart of accounts and design of customized reports. The exact configuration of the hardware environment will be critical to assure capacity, access and

reliability. Training personnel in the more advanced features of the system will be required in order to allow sophisticated organizations to avail themselves of these capabilities.

The current release of the package has a limit of 10,000 active accounts per "company", which may present problems to larger entities. TecApro has advised that this restriction will be relaxed or eliminated in forthcoming releases. We have observed the system successfully operating in a large family planning institution in Guatemala. Operating on a network with approximately 40 terminals, it clearly demonstrated its ability to accommodate networks and simultaneous access by multiple users.

Initial implementation should include no more than two or three of the nine modules currently available (General Ledger, Budget, Bank Reconciliation, Check Writing, Accounts Receivable, Accounts Payable, Inventory, Fixed Assets, Payroll). Additional modules, as required, should be scheduled for implementation after a reasonable time period.

The following is a checklist of conditions that should be considered prior to implementation of an automated accounting system and specific tasks that should be performed prior to/during the system implementation.

IMPLEMENTATION CHECKLIST: CONDITIONS

✓ Management Support

Top management of the institution must actively support the implementation of the system. This is the single most important requirement.

✓ Current Accounting/Financial Information

The institution must have its accounting/financial information, including its budget, current and organized to begin package implementation. This is the most frequent problem we have encountered.

✓ **Accounting Skills**

Accounting/financial management personnel must possess formal accounting training or equivalent work experience.

✓ **Computer Literacy**

Accounting/financial management personnel must be familiar with micro-computer based systems; they will need to operate both the package's internal word processing capability and an external spread sheet (such as Lotus).

Computer support personnel must possess basic knowledge of DOS.

✓ **Operating Environment**

The organization must provide a clean, dust-free, preferably air conditioned, operating area.

✓ **Accessibility**

The physical location of the system must be sufficiently accessible to hardware/software support personnel to allow problems to be resolved within an acceptable time frame.

✓ **Accounting Transaction Volume**

The institutions should process at least twenty accounting transactions per month.

✓ **Project Documentation**

The institution should have the donor reporting requirements established through project agreement documents and amendments (PILs, in the case of USAID).

IMPLEMENTATION CHECKLIST: ACTIVITIES

Specific activities to be performed to ensure a successful system implementation include:

✓ **Establish Required Level of Accounting Skills**

Inventory the accounting/financial management skills of the organization; formal accounting training or its equivalent in work experience is required. Extensive additional implementation assistance will be required from professionals if the entity's staff does not have basic accounting skills. Users may need additional assistance if they are converting from a simple cash receipts disbursement ledgers, if they have not journalized transactions (debits/credits), and if they have relied on others to prepare the entity's financial statements.

✓ **Establish Required Level of Computer Literacy**

Inventory the basic computer skills of the personnel who will use the system; if improvement is needed, arrange for training to be carried out throughout the remainder of the project.

- Accounting/financial management personnel will need to operate both the package's internal word processing capability and an external spread sheet (such as Lotus); some familiarity with DOS would be beneficial.
- Computer support personnel must possess sufficient basic knowledge computers, computer-based systems and DOS for basic system maintenance, such as backup and recovery; file management; assistance in formatting reports; etc. The organization's computer support personnel, should participate in the system implementation and training.

✓ **Determine Reporting Requirements**

The complexity of reporting requirements will necessarily vary according to the size/complexity of the organization. This determination should be established in coordination with the following task.

✓ **Develop/Customize Chart of Accounts (COA)**

Professional assistance will be required by most organizations; our COA demonstrates a manner of integrating regular General Ledger reporting with project reporting and a traditional account classification scheme. No COA can fit all organizations and most will require customizing.

✓ **Establish Interface Requirements**

Examine existing/proposed databases or other information sources of project activities and accomplishments. Establish interfaces to provide reports which relate costs to activities. An existing statistical database is a requirement for doing cost/activity reporting.

✓ **Acquire Hardware**

The central processor (CPU) for smaller entities may be any DOS-based microcomputer with 640K of memory and a hard disk of at least 20MB. Larger, more complex organizations demand faster processors (386 or higher), additional memory, and greater storage capacity, particularly if the package is to be operated on a network. In the case of a network, the associated hardware (cards, cabling, terminals, etc.) must also be acquired.

The package will operate with any wide carriage or other printer that produces up to 160 characters/line. A laser printer, to enhance the presentation of financial statements and graphical reports, is desirable in all cases; additional printers may be required in larger institutions.

Proper operation of the hardware will require a voltage regulator adequate to the system acquired and local conditions. An uninterruptible power source (UPS) is advisable in countries subject to frequent and/or lengthy power outages.

✓ **Acquire Software**

The minimum requirements are the selected modules of the TecApro package and a spreadsheet (Lotus 123 or other). Networking and other software may be required for the larger entities.

424

APPENDICES

APPENDIX A

CHART OF ACCOUNTS

G/L			MASTER	ACCOUNT	
CONTROL	SUB	DEPT/ PROJ.	FUNDING	ACCOUNT TITLE	TYPE
1 0 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Asset	S
1 1 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Cash	S
1 1 1 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Petty cash	S
1 1 1 0 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	(Fund name)	P
1 1 2 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Cash on hand	S
1 1 2 0 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Cash on hand-(Currency)	P
1 1 3 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Cash in bank-EC	S
1 1 3 0 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	(Account name and #)	P
1 1 4 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Cash in bank-US	S
1 1 4 0 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	(Account name and #)	P
1 2 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Short-term investments	S
1 2 1 0 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	(CD or Account name and #)	P
1 3 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Receivables	S
1 3 1 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Accounts receivable	S
1 3 1 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	A/R-Member states contributions	S
1 3 1 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	A/R-Private sector contributions	S
1 3 1 2 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	(Company name)	P
1 3 1 3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	A/R-Employee advances	S
1 3 1 3 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	(Employee name)	P
1 3 1 4 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	A/R-Third parties	S
1 3 1 4 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	(Company or individual's name)	P
1 3 1 5 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	A/R-OECS institutions	S
1 3 1 5 0 1	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	(Institution name)	P
1 3 1 6 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	A/R-Donor institutions	S
1 3 1 6 0 1	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	(Institution name)	P
1 3 1 7 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Accrued Interest receivables	P
1 3 1 8 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Due from other sources of funds	S
1 3 1 8 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Due from-(Donor agency/project)	P
1 3 2 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Loans receivable	S
1 3 2 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	L/R-Member states	S
1 3 2 1 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	(Country name per above)	P
1 3 2 3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	L/R-Employees	S
1 3 2 3 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	(Employee name)	P
1 3 2 4 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	L/R-Third parties	S
1 3 2 4 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	(Company or individual's name)	P
1 3 2 5 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	L/R-OECS institutions	S
1 3 2 5 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	(Institution's name per above)	P
1 3 3 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Provision for bad debt	P
1 4 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Prepaid expenses	S
1 4 1 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Prepaid insurance	P
1 4 2 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Prepaid rent	P
1 4 9 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Other prepaid expenses	P
1 5 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0	Inventory	S

Account Type Legend: S: Summary; P: Posting

4/2/16

CHART OF ACCOUNTS

<i>G/L</i>			<i>MASTER</i>	<i>ACCOUNT</i>	
<u>CONTROL</u>	<u>SUB</u>	<u>DEPT/ PRCJ.</u>	<u>FUNDING</u>	<u>ACCOUNT TITLE</u>	<u>TYPE</u>
1 5 3	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Finished goods	P
1 5 4	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Packing material	P
1 5 5	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Supplies	P
1 5 9	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other inventory	P
1 6 0	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Property, plant and equipment	S
1 6 0	1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Land	P
1 6 0	2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Buildings	P
1 6 0	3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Furniture and fittings	P
1 6 0	4 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Equipment	P
1 6 0	5 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Motor vehicles	P
1 6 0	6 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Library	P
1 6 0	7 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Spare parts	P
1 6 0	8 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Leasehold improvements	P
1 6 0	9 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Construction in progress	P
1 7 0	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Accumulated depreciation	S
1 7 0	2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Acc. dep.-Buildings	P
1 7 0	3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Acc. dep.-Furniture and fittings	P
1 7 0	4 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Acc. dep.-Equipment	P
1 7 0	5 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Acc. dep.-Motor vehicles	P
1 7 0	6 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Acc. dep.-Library	P
1 8 0	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Investments	S
1 8 0	0 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(CD or Account name and #)	P
1 9 0	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other assets	S
1 9 1	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Deposits paid to suppliers	P
1 9 2	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Surplus assets/assets not in use	P
1 9 9	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other assets	P
2 0 0	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Liabilities	S
2 1 0	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Accounts payable	S
2 1 0	0 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Supplier's name)	P
2 2 0	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	P/R deductions and employee paid benefits	S
2 2 1	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Social security payable	P
2 2 2	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Group life and medical payable	P
2 2 3	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Pension fund payable	P
2 2 5	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Staff deduction payable	P
2 3 0	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Due to other sources of funds	S
2 3 0	0 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Due to-(Donor agency/Project)	P
2 4 0	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Payables to other OECS institutions	S
2 4 0	0 0 1	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Institution name)	P
2 5 0	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Accrued expenses	S
2 5 1	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Accrued emoluments	P
2 5 2	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Accrued benefits	P
2 5 3	0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Accrued operating expenses	P

Account Type Legend: S: Summary; P: Posting

CHART OF ACCOUNTS

G/L			MASTER		ACCOUNT
CONTROL	SUB	DEPT/ PROJ.	FUNDING	ACCOUNT TITLE	TYPE
2 6 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Deferred revenue	S
2 6 1	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Def rev-Unexpended donor agency advances	P
2 6 2	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Def rev-Member states country recd in advance	P
2 7 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other short-term liabilities	P
2 8 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Long-term debt payable	S
2 8 0	0 0 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Debt instrument)	P
2 9 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other long-term liabilities	S
2 9 1	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Deposits held in guarantee	P
2 9 2	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Accrued travel grant	P
2 9 3	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Accrued gratuity	S
2 9 3	0 x x	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Employee name)	P
3 0 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Accumulated fund balance	S
3 2 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Excess of revenue over expenses	S
3 2 1	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Current year	P
3 2 2	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Accumulated revenue over expenses	P
3 3 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Reserve for uncollected member states contribution	P
3 4 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Donated capital	P
4 0 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Revenue	S
4 1 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Member states contributions	S
4 2 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Donor agency grants	S
4 2 0	1 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Donor grants-(Agency name)	P
4 3 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Private sector sponsorship	S
4 3 x	x 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Defined by OECS institutions)	P
4 4 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Reserved for future use)	P
4 5 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Services	S
4 5 1	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Export development services	S
4 5 1	x 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Defined by OECS institutions)	P
4 5 2	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Drug procurement services	S
4 5 2	x 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Defined by OECS institutions)	P
4 5 3	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Fees and licences	S
4 5 3	x 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Defined by OECS institutions)	P
4 5 3	9 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other fees and licenses	P
4 5 4	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Telecommunication and navigation services	S
4 5 4	x 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Defined by OECS institutions)	P
4 5 9	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other services	S
4 5 9	x 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Defined by OECS institutions)	P
4 6 0	0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Fines	S
4 6 x	x 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Defined by OECS institutions)	P

Account Type Legend: S: Summary; P: Posting

CHART OF ACCOUNTS

G/L		MASTER			ACCOUNT
CONTROL SUB	DEPT/ PROJ.	FUNDING	ACCOUNT TITLE	TYPE	
4 7 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Sales	S	
4 7 x x 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Defined by OECS institutions)	P	
4 7 9 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other sales	P	
4 8 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Reserved for future use)		
4 9 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other revenue	S	
4 9 1 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Interest revenue	P	
4 9 2 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Exchange rate gain	P	
4 9 3 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Gain on sale of assets	P	
4 9 4 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Investment income	P	
4 9 9 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other miscellaneous revenue	S	
4 9 9 x 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	(Defined by OECS institutions)	P	
5 0 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Cost of sales	S	
5 1 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Cost of goods sold	P	
5 2 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Freight and brokerage fees	P	
5 3 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Insurance	P	
5 9 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other cost of sales	P	
6 0 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Operating expenses	S	
6 1 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Emoluments	S	
6 1 0 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Salary and wages	P	
6 1 0 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Overtime pay	P	
6 1 0 3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Entertainment allowance	P	
6 1 0 4 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	House allowance	P	
6 1 0 5 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Car allowance	P	
6 1 0 6 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Gratuity	P	
6 1 0 7 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Temporary wages	P	
6 1 0 9 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other emoluments	P	
6 2 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Benefits-Employer paid	S	
6 2 0 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Pension contribution-Employer	P	
6 2 0 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Social security-Employer	P	
6 2 0 3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Group life and medical	P	
6 2 0 4 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Travel grant	P	
6 2 0 9 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other benefits	P	
6 3 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Communication expense	S	
6 3 1 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Postage and courier expense	P	
6 3 2 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Telephone, facsimile, telex and cable	S	
6 3 2 i 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Telephone	P	
6 3 2 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Facsimile, telex and cable	P	
6 4 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Office occupancy expense	S	
6 4 1 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Rent	S	
6 4 1 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Rent-Premises	P	
6 4 1 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Rent-Equipment, furniture and fittings	P	
6 4 1 9 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Rent-Other	P	
6 4 2 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Utilities and fuel	S	

Account Type Legend: S: Summary; P: Posting

429

CHART OF ACCOUNTS

G/L			MASTER		ACCOUNT
CONTROL	SUB	DEPT/ PROJ.	FUNDING	ACCOUNT TITLE	TYPE
6 4 2 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Electric	P
6 4 2 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Water	P
6 4 2 3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Generator fuel	P
6 4 3 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Insurance	S
6 4 3 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Ins-Premises	P
6 4 3 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Ins-Equipment, furniture and fittings	P
6 4 3 9 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Ins-Other	P
6 4 4 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Repair and maintenance	S
6 4 4 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	R & M-Premises	P
6 4 4 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	R & M-Equipment	P
6 4 5 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Security services	P
6 4 6 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Cleaning	P
6 4 7 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Depreciation	P
6 4 8 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Amortisation	P
6 4 9 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Other office occupancy expense	P
6 5 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Travel and transportation	S
6 5 1 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Travel-Regional	S
6 5 1 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Airfare-Regional	P
6 5 1 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Subsistence-Regional	P
6 5 2 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Travel-International	S
6 5 2 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Airfare-Intl	P
6 5 2 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Subsistence-Intl	P
6 5 3 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Motor vehicle expense	S
6 5 3 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Vehicle-R&M	P
6 5 3 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Vehicle-Insurance	P
6 5 3 3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Vehicle-Gas and oil	P
6 5 3 9 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Other motor vehicle expense	P
6 5 4 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Shipping, handling and brokerage	P
6 6 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Professional services	S
6 6 1 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Legal	P
6 6 2 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Audit	P
6 6 3 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Consulting/Technical services	P
6 6 4 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Inspections	P
6 6 9 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Other professional services	P
6 7 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	General expenses	S
6 7 1 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Promotion and public relations	S
6 7 1 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Advertising	P
6 7 1 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Public relations	P
6 7 1 3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Trade shows	P
6 7 1 4 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Promotions, presentations, & seminars	P
6 7 1 5 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Newsletters & brochures	P
6 7 1 6 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0	0 0 0	Direct mail	P

Account Type Legend: S: Summary; P: Posting

CHART OF ACCOUNTS

G/L		MASTER			ACCOUNT
CONTROL SUB	DEPT/ PROJ.	FUNDING	ACCOUNT TITLE	TYPE	
6 7 1 9 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other promotion/special promotion projects	P	
6 7 2 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Official entertainment	P	
6 7 3 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Recruitment and relocation	P	
6 7 4 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Training	S	
6 7 4 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Training-Airfare	P	
6 7 4 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Training-Subsistence	P	
6 7 4 3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Training-Tuition/fees	P	
6 7 4 4 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Training-Material and supplies	P	
6 7 4 5 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Training-Instructor fees and expenses	P	
6 7 4 9 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Training-Other expense	P	
6 7 5 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Books, subscrip. and misc library expense	P	
6 7 6 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Supplies	S	
6 7 6 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Stationery	P	
6 7 6 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Computer supplies	P	
6 7 6 3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Workshop supplies and parts	P	
6 7 6 4 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Installation materials	P	
6 7 6 9 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other supplies	P	
6 7 7 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Conference expense	S	
6 7 7 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Conference-Airfare	P	
6 7 7 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Conference-Subsistence	P	
6 7 7 3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Conference-Refreshments	P	
6 7 7 4 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Conference-Facility rental	P	
6 7 7 9 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Conference-Other expense	P	
6 7 8 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Printing and reproduction	S	
6 7 9 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other general expense	S	
6 7 9 1 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Scholarships and grants	P	
6 7 9 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Honorarium and stipends	P	
6 7 9 3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Bank charges and interest expense	P	
6 7 9 4 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Loss on sale of assets	P	
6 7 9 5 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Exchange rate loss	P	
6 7 9 6 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Bad debt expense	P	
6 7 9 9 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Other miscellaneous expense	P	
6 8 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Allocated administrative expenses	S	
6 8 1 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Admin expenses allocated from central office	P	
6 8 2 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Admin expenses allocated to depts/projects	P	
7 0 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Capital expenditures	S	
7 1 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Capital exp.-Purchases	S	
7 1 0 2 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Capital exp.-Buildings	P	
7 1 0 3 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Capital exp.-Furn. & fittings	P	
7 1 0 4 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	Capital exp.-Equipment	P	

Account Type Legend: S: Summary; P: Posting

421

CHART OF ACCOUNTS

<u>G/L</u>			<u>MASTER</u>		<u>ACCOUNT</u>
<u>CONTROL</u>	<u>SUB</u>	<u>DEPT/ PROJ.</u>	<u>FUNDING</u>	<u>ACCOUNT TITLE</u>	<u>TYPE</u>
7 1 0 5 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0 0 0 0	Capital exp.-Vehicles	P
7 1 0 6 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0 0 0 0	Capital exp.-Library	P
7 1 0 7 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0 0 0 0	Capital exp.-Spare parts	P
7 1 0 8 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0 0 0 0	Capital exp.-Leasehold impr.	P
7 1 0 9 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0 0 0 0	Capital exp.-CIP	P
7 2 0 0 0 0	- 0 0 0	- 0 0 0 0	0 0 0 0	Capital exp.-Elimination A/C	P

Account Type Legend: S: Summary; P: Posting

432

APPENDIX B

ACCOUNT DEFINITIONS

For each asset and liability account and for some revenue and expense accounts in the Master Chart of Accounts, this section defines the manner in which the account is to be used. This account definition details the type of transactions which impact this account, the usual input voucher and whether an account usually has a credit or a debit balance.

1100 Cash

This debit account records all cash on hand or on deposit with banks and other financial institutions. It summarizes the balances in the following accounts described below:

1110	Petty Cash
1120	Cash on hand
1130	Cash in bank-EC\$
1140	Cash in bank-US\$

1110 Petty Cash

This debit balance summary account records the authorized petty cash floats. When an amount is authorized for petty cash, it is recorded as a debit in the account. This amount will be the only entry recorded until an increase or reduction is authorized or the account is closed. If there is any change, only the amount of the change will be entered (eg original float is \$100, this amount is debited to the account; if it is increased to \$150, only \$50 is recorded in the account to reflect the balance of \$150). Individual petty accounts can be allocated to numbers between 1111-1119.

1120 Cash on hand

This is a debit balance account which records the cash kept on the premises. This cash is not a part of the petty cash float and is kept on hand for very short periods.

1130 Cash in bank-EC\$

This an account which summarizes the Eastern Caribbean dollar bank account balances. The balance will be a debit if there is cash in the bank and will be a credit if the account is overdrawn. The 1130XX sub-account code structure facilitates maintaining separate accounts for special projects. Deposits are posted to the reievant account from the deposit slips or receipts as debits and payments are posted to the relevant account as credits from the payment vouchers.

1140 Cash in bank-US\$

This account which summarizes the United States dollar bank account balances. The balance will be a debit if there is cash in the bank and will be a credit if the account is overdrawn. The 1140XX sub-account code structure facilitates maintaining separate accounts for special projects. Deposits are posted to the relevant account from the deposit slips as debits and payments are posted to the relevant account as credits from the payment vouchers.

1200 Short-term Investments

This is a debit balance summary of the short term investment accounts, each of which records the value of the investments which are held for periods of one year or less.

1210 Certificate of Deposits or Account name

This is a debit balance account which records the values of the short term deposits held at banks or other financial institutions. The 1210XX sub-account code structure facilitates separate accounts for each investment. Thus separate records may be maintained for special project funds which are invested separately. Entries will be posted from the investment documents and payment vouchers as debits when the investment is made. When the investment is retired, the money recovered will be posted to this account as a credit from the receipts.

1300 Receivables

This is a debit balance summary account which records the total amounts due from others. The right to receive payment from others accrues from the performance of services, the delivery of goods or in the case of interest income, the passage of time.

1310 Accounts Receivable

This is a summary debit balance account of the detailed receivable accounts.

1311	A/R Member states contribution
1312	A/R Private sector contribution
1313	A/R Employee advances
1314	A/R Third parties
1315	A/R OECS institutions
1316	A/R Donor institutions
1317	Accrued interest receivable

All the accounts listed above are also summary accounts. Each has several sub-accounts to facilitate separate records for each Member State, private sector company, employee, donor agency, OECS institution and other third party.

1311 A/R Member states contribution

Contributions billed to the member states will be posted from invoices as debits to the account. Payments on an account will be posted as credits from the daily receipts. Adjustments or write-offs will be posted from a journal voucher. Each Member State has a separate sub-account number to facilitate preparation of reports by contributor.

1312 A/R Private sector contribution

Contributions receivable from private sector organizations will be posted as debits to the account. Payments on an account will be posted as credits from the daily receipts. Adjustments or write-offs will be posted from a journal voucher.

1313 A/R Employee advances

This account records all employee salary, travel and other advances. In addition, telephone charges for personal calls and short-term staff loans will be charged to this account. Debits will be entered from payment or journal vouchers. When payment is received, a credit entry from the daily receipts or from journal vouchers (if repaid through a payroll deduction) must be made.

995

1314 A/R Third parties

This debit balance asset account records amounts outstanding from contractors, customers and other third parties. Invoice amounts and journal entries, as necessary, are entered as debits. Payments on an account will be posted as credits from the daily receipts. Adjustments or write-offs will be posted from a journal voucher.

1315 A/R OECS Institutions

This debit balance asset account records amounts outstanding from other OECS institutions. Amounts receivable are entered as debits as necessary. The entry may be posted from a payment voucher or from a journal voucher. Payments on an account will be posted as credits from the daily receipts. Adjustments or write-offs will be posted from a journal voucher.

1316 A/R Donor Agencies

This debit balance asset account records the amounts receivable from donor agencies for project contributions. Amounts receivable are entered from journal voucher debits based on payments which are refundable from the donor agency. Payments on an account will be posted as credits from the daily receipts. Adjustments or write-offs will be posted from a journal voucher.

1319 Accrued interest receivable

This is a debit balance asset account which records the interest receivable on interest bearing instruments. The accrual will be made by journal voucher at the end of the financial period. Collections on an account will be posted as credits from the daily receipts or bank credit memos. Adjustments or write-offs will be posted from a journal voucher.

1320 Loans Receivable

This is a summary debit account of the accounts described below.

1321	L/R Member States
1323	L/R Employees
1324	L/R Third parties
1325	L/R OECS Institutions

All the accounts listed above are summary accounts. Each has several sub-accounts to facilitate separate records for each Member State, employee, third party and OECS institution.

1326

1321 L/R Member States

This account records loan transactions between the institution and the member states. Loans will be posted from payment or journal vouchers as debits to the account. Payments on an account will be posted as credits from the daily receipts. Adjustments or write-offs will be posted from a journal voucher.

1323 L/R Employees

This account records all long term (over one year) loans to employees. Loans will be entered as debits from payment vouchers or journal vouchers. When payment is received, it will be entered as a credit from the daily receipts or from journal vouchers (if the loan is repaid through a payroll deduction).

1324 L/R Third parties

This account records all loan transactions to third parties. Loans will be entered as debits from payment vouchers or journal vouchers. When payment is received, it will be entered as a credit from the daily receipts.

1325 L/R OECS Institutions

This account records all loan transactions to OECS institutions. Loans will be entered as debits from payment vouchers or journal vouchers. When payment is received, it will be entered as a credit from the daily receipts.

1330 Provision for bad debt

This account records the allowance or provision for accounts receivable amounts which are estimated to be uncollectible. This account is a contra-valuation account to the receivable accounts. Allowances/provisions for bad debts are made by crediting this account using a journal voucher. Write-off bad debts are debited to this account using a journal voucher.

1400 Prepaid expenses

These are expenses which have been paid in advance. This account is a debit balance summary account which summarizes the accounts described below:

1410	Prepaid Insurance
1420	Prepaid Rent
1490	Other Prepaid Expenses

437

1410 Prepaid Insurance

This debit balance account records advance insurance payments. Insurance is normally paid annually or quarterly in advance. When it is paid, enter the amount as a debit from the payment voucher. Each month enter, using a journal credit entry, the amount to be applied to the insurance expense account for the particular month (i.e. the month's insurance premium).

1420 Prepaid Rent

This debit balance account records advance rent payments. When it is paid, enter the amount as a debit from the payment voucher. Each month end, enter using a journal credit the amount to be applied to the rent expense account.

1490 Other Prepaid Expenses

This debit balance account records advance payments other than rent and insurance. When the advance is paid, enter the payment as a debit from the payment voucher. Each month end, credit this account with amount applicable to that period.

1500 Inventory

This is a debit balance summary account which summarizes the balances of the accounts described below:

1530	Finished Goods
1540	Packing Material
1550	Supplies
1590	Other inventory

1530 Finished Goods

This debit balance account records the value of inventories for resale. Entries to this account are from journal vouchers. Entries are only made to record the physical inventory and any adjustments to it. This is usually done at the end of the accounting period.

1540 Packing Materials

This debit balance account records the value of inventories of packing materials. Entries to this account are from journal vouchers. Entries are only made to record the physical inventory and any adjustments to it. This is usually done at the end of the accounting period.

4253

1550 Supplies

This debit balance account records the value of inventories of supplies. Entries to this account are from journal vouchers. Entries are only made to record the physical inventory and any adjustments to it. This is usually done at the end of the accounting period.

1590 Other Inventory

This debit balance account records the value of inventories other than those described above. Entries to this account are from journal vouchers. Entries are only made to record the physical inventory and any adjustments to it. This is usually done at the end of the accounting period.

1600 Property, Plant and Equipment

This is a debit balance summary account of the 1600 series of accounts described below. This account series records the cost of fixed assets. Fixed assets are tangible property acquired for the use and which will be used for a period of more than one year.

The property, plant and equipment accounts in the 1600 series are all control accounts which must at all times agree to the detailed fixed assets records.

1610 Land

This debit balance account records the cost of land owned. The cost of the asset will be entered as a debit from payment vouchers or from journal vouchers if the property was donated. Cost includes charges for legal fees, commissions and taxes. When there is a sale, the cost of the relevant property is entered as a credit from a journal voucher.

1620 Buildings

This debit balance account records the cost of buildings owned. The cost of the asset is entered as a debit from payment vouchers or from journal vouchers if the property was donated. Costs includes charges for legal fees, commissions and taxes. When there is a sale, the cost of the relevant property is entered as a credit from a journal voucher.

1630 Furniture and Fixtures

This debit balance account records the cost of furniture and fixtures owned. Furniture and fixtures includes such items as chairs, tables, shelving, desks and filing cabinets. The cost of the asset is entered as a debit from payment vouchers or from journal vouchers if the property

439

was donated. Cost includes charges for brokerage, transportation, commissions and taxes. When there is a sale, the cost of the relevant property is entered as a credit from a journal voucher.

1640 Equipment

This debit balance account records the cost of equipment owned. The costs of electrical, computer, office and air-conditioning equipment are all recorded in this account. The cost of the asset is entered as a debit from payment vouchers or from journal vouchers if the property was donated. Costs includes charges for brokerage, transportation, commissions and taxes. When there is a sale, the cost of the relevant machinery is entered as a credit from a journal voucher.

1650 Motor Vehicles

This debit balance account records the cost of motor vehicles owned. The cost of the asset is entered as debit from payment vouchers or from journal vouchers if the property was donated. Cost includes charges for brokerage, transportation, commissions and taxes. When there is a sale, the cost of the relevant property is entered as a credit from a journal voucher.

1660 Library

This debit balance account records the cost of library facilities owned. This account is to be used to record purchases of books and other materials. Only institutions with formal libraries will use this account. Note that books in offices and lounges do not constitute a library. Costs for shelving, structural alterations and renovations must be charged to the furniture and fixture account. The cost of the asset is entered as a debit from payment vouchers if the property was donated.

1670 Spare parts

This debit balance account records the cost of spare parts owned. Record the cost of the asset using payment vouchers or from journal vouchers if the property was donated. Costs includes charges for brokerage, transportation, commissions and taxes. When the part is used, the cost of the relevant property is entered as a credit from a journal voucher.

1680 Leasehold Improvements

This debit balance account records the cost of leasehold improvements to property which has been leased by an OECS institution. Amounts are entered as debits from payment vouchers or from journal vouchers if the improvement costs was paid by a donor.

1690 Construction in Progress

This debit balance account records the cost of construction in progress. Amounts are entered as debits from payment vouchers. Costs includes interest charges, labor and material costs and professional fees. These costs are accumulated in this account until the construction is completed, after which they will be transferred to the relevant fixed asset account.

1700 Accumulated Depreciation

This credit balance account summarizes the accumulated depreciation charges on fixed assets owned by the OECS.

1702 Accounting Department - Buildings

This is a credit balance account that records the accumulated depreciation on buildings. Accumulated depreciation accounts are contra-valuation accounts to the fixed assets accounts (1600 series) as they record the portion of the cost of the asset which has been 'used' to earn revenue since the acquisition of the asset.

1703 Acc. Dep. - Furniture and Fittings

This is a credit balance account that records the accumulated depreciation on furniture and fixtures. Accumulated depreciation accounts are contra-valuation accounts to the fixed assets accounts (1600 series) as they record the portion of the cost of the asset which has been 'used' to earn revenue since the acquisition of the asset.

1704 Acc. Dep. - Equipment

This is a credit balance account that records the accumulated depreciation on equipment. Accumulated depreciation accounts are contra-valuation accounts to the fixed assets accounts (1600 series) as they record the portion of the cost of the asset which has been 'used' to earn revenue since the acquisition of the asset.

1705 Accounting Department - Motor Vehicles

This is a credit balance account that records the accumulated depreciation on motor vehicles. Accumulated depreciation accounts are contra-valuation accounts to the fixed assets accounts (1600 series) as they record the portion of the cost of the asset which has been 'used' to earn revenue since the acquisition of the asset.

1706 Acc. Dep. - Library

This is a credit balance account that records the accumulated depreciation on books and other library materials. Accumulated depreciation accounts are contra-valuation accounts to the fixed assets accounts (1500 series) as they record the portion of the cost of the asset which has been 'used' to earn revenue since the acquisition of the asset.

1800 Investments

This is a debit balance summary account of the 1800 series of accounts. These accounts record long term (maturities over one year) investments made by OECS institutions. The 1800XX coding structure facilitates the use of a separate account for each investment.

1910 Deposits paid to suppliers

This debit balance account records deposit made by the institution. Deposits such as rental deposit held by landlords as security and deposits held by telephone and electricity companies are recorded in this account. Amounts are usually entered from payment vouchers.

1920 Surplus assets/Assets not in use

This is a debit balance account which records the cost of surplus assets and assets not in use. These assets have to be transferred from other asset accounts in the 1600 series. Note that surplus assets are not depreciated. Entries will be recorded from journal vouchers. This account may be used as either a summary or a posting account.

1890 Other Assets

This debit balance account records assets other than those described above. The amount is entered as a debit from a payment voucher. This account may be used as either a summary or a posting account.

2000 Liabilities

This is a credit balance summary account of the 2000 series of accounts. This series which is described below records amounts owed, accruals and deferred income. The following accounts are summarized:

2100	Accounts payable
2200	P/R deductions and employee paid benefits
2300	Contribution refunds to member states
2400	Payables to other OECS institutions
2500	Accrued expenses
2600	Deferred expenses
2700	Other short-term liabilities
2800	Long term debt payable
2900	Other long-term liabilities

2100 Accounts Payable

This is a credit balance summary account of the 2100XX series of accounts described below. These accounts record amounts owed to suppliers for items received, services rendered, expenses incurred, assets acquired, construction performed and amounts received in advance. In addition, donor contributions received but unexpended by the time the project is closed is credited to this account as it is now a payable to donor agency.

2200 P/R deductions and OECS contribution payable.

This is a credit balance summary account of the 2200 series described below.

2210 Social security payable

This is a credit balance account which records amounts owed to the Government for social security/national insurance. Amounts will be entered from payroll summaries or journal vouchers as credits. Payments will be entered from payment vouchers as debits.

2220 Group life and medical payable

This is a credit balance account which records amounts owed for medical benefits. It reflects deductions from staff emoluments as well as employers contributions. Amounts will be entered from payroll summaries or journal vouchers as credits. Payments will be entered from payment vouchers as debits.

2230 Pension fund payable

This is a credit balance account which records amounts owed for pension benefits. It reflects deductions from staff emoluments as well as employers contributions. Amounts will be entered from payroll summaries or journal vouchers as credits. Payments will be entered from payment vouchers as debits.

2250 Staff deduction payable

This is a credit balance account which records amounts owed to third parties on behalf of staff. It reflects deductions from staff emoluments. Amounts will be entered from payroll summaries or journal vouchers as credits. Payments will be entered from payment vouchers as debits.

2300 Contribution Refunds to Member States

This is a credit balance account which records amounts to be refunded to Member States eg contributions received in excess of Member States' commitment. Amounts will be entered from receipts or journal vouchers as credits.

2400 Payables to other OECS Institutions

This is a credit balance summary account of the 2400 series of accounts. This series of credit balance accounts maintain a record of goods and services received on credit from OECS institutions as well as cash borrowed from or received on behalf of other OECS Institutions. Amounts are entered from invoices (goods and services) or receipts (loans and collections) as credits. Payments will be recorded from payment vouchers as debits.

2500 Accrued Expenses

This is a credit balance summary account of the 2500 series of accounts described below.

2510 Accrued emoluments

This is a credit balance account which shows the amount accrued at period end, in respect of staff emoluments. Amounts are entered from journal vouchers as credits. This entry is prepared at period end if the pay period does not coincide with the end of the financial period. This annual entry is reversed in the subsequent period.

2520 Accrued benefits

This is a credit balance account which shows the amount accrued in respect of staff benefits. Amounts will be entered from journal vouchers as credits. Payments will be entered as debits from payment vouchers.

2530 Accrued operating expenses

This is a credit balance account which records the amount accrued in respect of services eg. telephone and electricity received but not paid for at the end of the accounting period. Amounts are entered from invoices or journal vouchers as credits. The journal entries to this account are reversed early in the subsequent accounting period.

2600 Deferred revenue

This is a credit balance summary account of the 2300 series of accounts described below.

2610 Deferred revenue Unexpended donor agency advances

This is a credit balance account which records funds received from donor agencies which are to be expended in future periods. Amounts are posted at the end of the financial year from journal vouchers as credits. When the funds are expended, this entry is reversed.

2620 Deferred revenue - Member States contributions rec'd in advance.

This is a credit balance account which records of contributions received in advance from Member States. This amount which is to be expended in a future period must be credited to this account by journal entry. This entry is reversed in the subsequent accounting period.

2700 Other short-term liabilities

This is a credit balance account which records the short-term liabilities not classified in other accounts.

2800 Long-term debt payable

This credit balance account summarizes the 2800XX series which records the amount of long-term debt payable. Long term debts are amounts owed which mature (become due) more than one year from the end of the accounting period. The 2800XX code structure facilitates the establishment of separate accounts for each debt. When a debt is

initially recorded, the amount will be posted as a credit. Repayments will be entered as debits from payment vouchers.

2900 Other long-term liabilities

This is a credit balance summary account of the 2900 series of accounts.

2910 Deposits held in guarantee

This is a credit balance account which records deposits held in guarantee. These deposits which are held for periods in excess of one year from the end of the accounting period. Amounts are entered from receipts or journal vouchers as credits. Amounts refunded will be entered as debits from payment vouchers.

2920 Accrued travel grant

This is a credit balance account which records the amounts accrued in respect of staff travel grants. Amounts are entered from journal vouchers as credits. Payments are entered as debits from payment vouchers. Note that, unlike the accrual accounts in the short liability section of the Chart of Accounts, the entries to this account are not reversed in the subsequent accounting period.

2930 Accrued Gratuity

This is a credit balance account which shows the amount accrued in respect of staff gratuity. Amounts will be entered from payroll summaries or journal vouchers as credits. Payments will be entered as debits from payment vouchers. As with the accrued travel grants, entries to this account are not reversed in the subsequent accounting period.

3000 Accumulated fund balance

This is a credit balance summary account of the 3000 series of accounts described below. It represents the difference between the asset and liability accounts.

3200 Excess of revenue over expenses

This is a summary account of the 3200 series of accounts. It is usually a credit balance account, but the balance could be in debit.

3210 Current Year - excess of revenue over expense

This accounts records the excess of revenue over expense for the current financial year. The entry to this account is usually generated by the accounting software package.

3220 Accumulated excess of revenue over expense

This usually a credit balance account, but the balance could be in debit. It reflects the accumulated net income or losses over all previous accounting periods. The entries to this account are generated by the accounting software package. In addition prior period adjustments are made by journal entry to this account.

3300 Reserve for uncollected Member States contributions

This is credit balance account which is a contra valuation account to the Member States contributions receivable balance. As the OECS has no bad debt history with member governments, no provision for bad debts is established. This reserve account is credited at the end of each financial year, by journal entry, with the excess of recorded revenue over the collected revenue.

3400 Donated Capital

This is a credit balance posting account and records the total value of all assets donated to the organization. Amounts will be entered from credit journal vouchers.

4000 Revenue

This is a credit balance summary account of the 4000 series of accounts described below. The accounts summarized are:

4100	Member States contributions
4200	Donor Agency grants
4300	Private sector sponsorship
4500	Services
4600	Fines
4700	Sales
4900	Other revenue

447

4100 Member States contributions

The accounts in the 4100 range are credit balance accounts. Each member state is allotted a series of accounts in the 4110 - 4180 range. Each series consists of a summary account and two posting accounts (one for regular and the other for sports). These accounts record all contributions billed to Member States. The amounts are credited to the posting account of the relevant Member State. The summary accounts will show the total contribution of each Member State. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance.

4200 Donor Agency grants

This is a credit balance summary account of the 4200 series of accounts. There is a separate posting account for each donor agency. These are all credit balance accounts to record all revenues received from Donor Agencies. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance.

4300 Private sector sponsorship

This is a credit balance summary account of the 43XX series of accounts. The accounts in the series show donations received from private individuals and organizations. The amounts will be entered from receipts as credits. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance

4500 Services

This is a credit balance summary account of the 4500 series of accounts. The accounts summarized are:

- 4510 Export development services
- 4520 Drug procurement surcharge
- 4530 Aviation fees and licenses
- 4540 Telecommunications and navigational services
- 4590 Other services

4600 Fines

448

4700 Sales

4510 Export development services

This is a credit balance summary account of the 451X series of accounts. The accounts in this series are all credit balance accounts. Revenues from to these services are to be entered into these accounts from receipts or journal vouchers as credits. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance.

4520 Import services

This is a credit balance summary account of the 452X series of accounts. The accounts in this series are all credit balance accounts. Revenues from to these services are to be entered into these accounts from receipts or journal vouchers as credits. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance.

4530 Aviation fees and licenses

This is a credit balance summary account of the 453X series of accounts. The accounts in this series are all credit balance accounts. Revenues from to these fees and licenses are to be entered into the appropriate account from receipts or journal vouchers as credits. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance.

4540 Telecommunications and navigational services

This is a credit balance summary account of the 454X series of accounts. The accounts in this series are all credit balance accounts. Revenues from to these services are to be entered into the appropriate account from receipts or journal vouchers as credits. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance.

4590 Other services

This is a credit balance account to be used to record services other than those provided for above.

4600 Fines

This is a credit balance summary account of the 46XX series of accounts. These accounts records all fines received. Amounts will be recorded from daily receipts as credits. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance.

4700 Sales

This is a credit balance summary account of the 47XX series of accounts. The accounts in this series are all credit balance accounts. Sales are recorded to the appropriate account as credits. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance.

4900 Other revenue

This is a credit balance summary account of the 4900 series of accounts. The accounts summarized are:

4910	Interest revenue
4920	Exchange rate gain
4930	Gain on sale of assets
4940	Investment income
4990	Other miscellaneous revenue

4910 Interest revenue

This is a credit balance account which records all interest revenue (eg interest on savings accounts) received. Amounts will be entered as credits from receipts or journal vouchers. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance.

4920 Exchange rate gain

This is a credit balance account which records all exchange rate gains. Amounts will be entered as credits. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance.

4930 Gain on sale of assets

This is a credit balance account which records all gains on sale of assets. The sale proceeds received for a disposed asset are entered from the receipts as credits. The cost of the disposed asset and the accumulated depreciation are transferred from the appropriate asset account as a debit and a credit, respectively, by journal entries. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance.

4940 Investment income

This a credit balance account used to record the income from investments made by OECS institutions. This investment income includes such items as dividend and interest paid on certificates of deposit and treasury bills. Amounts will be entered as credits from receipts or journal vouchers. At the end of the year the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year the account will have a zero balance.

4990 Other gains or revenues

This is a credit balance account used to record other gains or revenues not provided for above.

5000 Cost of sales

This is a summary debit balance account of cost of goods sold by those institutions which trade from time to time. It summarizes accounts in the 5000 series. Costs (local and overseas) which are associated with the manufacture or purchase of goods for resale will be entered to the appropriate account in this series. Purchases are entered in account 5100 as debits. Some costs (insurance) are maintained in a separate account or are included in the purchase cost and entered as purchases. Amounts will be entered as debits from payment or purchase vouchers. If goods are returned, credit notes should be received and the amounts entered as credits to same account as the purchases. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance.

6000 Operating expenses

This is a summary debit balance account of the total expenses for the accounting period. It summarizes accounts in the 6000 series described below. All these accounts are debit balance accounts. At the end of the financial year, the balance on these accounts will be transferred to account 3210 and the account will be closed. At the beginning of each financial year, the account will have a zero balance. The accounts summarized are:

6100	Emoluments
6200	Benefits
6300	Communication expense
6400	Office occupancy expense
6500	Travel and transportation
6600	Professional services
6700	General expenses

In most cases, the account titles in the chart of accounts adequately describes the items which should be recorded these accounts. Hence only certain accounts of particular interest will be discussed. Amounts will be entered to these accounts as debits from invoices, payment and journal vouchers and payroll summaries. These accounts may also have amounts entered as credits.

Included in the broad category of accounts listed above are various sub-accounts. These sub-accounts may further be subdivided into more detailed accounts.

6441 - 2 Repair and Maintenance

This is a debit balance account which records amounts spent on ordinary repairs of fixed assets. Ordinary repairs are recurring relatively small expenditures required to maintain the normal operating condition of the asset. These amounts are debited to this account from payment or journal vouchers.

452

6510 - 6522 Travel

This is a debit balance series of accounts comprising the following accounts:

Travel	Regional
Airfare	Regional
Subsistence	Regional
Travel	International
Airfare	International
Subsistence	International

These debit balance accounts are used to record all expenses incurred in travelling on behalf of the OECS except for travel related to training, travel grants and travel for consultants. The charges for travel grants and travel re training and consultants are accumulated elsewhere.

Costs are debited to this account by journal voucher. This entry is based on the retirement report submitted by each member of staff. Airfare is the cost of the airline ticket while subsistence encompasses all other travel costs including lodging, meals and ground transportation.

6720 Official entertainment

This accounts accumulates the cost incurred in hosting institution functions. It does not include entertainment allowances paid as a part of salaries, refreshment costs incurred in hosting training courses or personal entertainment expenses incurred while travelling on OECS business.

6740 Training

This account accumulates all costs related to local or overseas training. Costs for air and ground travel, meals, lodgings, refreshments, books and other training suppliers as well as professional fees paid to lecturers are all charged to this account.

6750 Books, subscription and library searches

This account accumulates the cost of books, subscriptions etc. incurred by institutions which do not maintain a library and therefore make no major disbursements for these items. Institutions purchasing books and making subscriptions for libraries do not debit this account for these charges, instead they charge the fixed asset account for library.

453

6770 Conference

This account accumulates all costs related to attending or hosting conferences. Costs for air and ground travel, meals, lodgings, refreshments, books and facility rentals are all charged to this account series.

6800 Allocated administrative expenses

This is a summary account of the 6800 series of accounts at year end. The balance in the account should be nil. The accounts summarized are:

6810 Administrative expenses allocated from central office departments/projects

This is a debit balance account records administrative expenses which have been allocated from central office. Amounts are debited to this account by journal voucher with the corresponding credit to the head office's expense allocation account. The allocation basis depends on the nature of the expense and the policy of the institution.

6820 Administrative expenses allocated to depts/projects

This is a credit balance account which records administrative charges which are allocated to the various departments or projects by the central office. The credit balance on this account reduces the total expenses attributable to the central office without affecting the detail expense accounts. These entries made using journal vouchers.

7000 Capital expenditure

This summarizes the 7100 and 7200, accounts described below. The balance on this account should always be zero.

7100 Capital Expenditure - Purchases

This a debit balance summary account of the 7100 series of accounts.

7102 - 7109 Capital expenditures - Buildings etc

The accounts in this series are debit balance posting accounts used to record disbursements for purchases of fixed assets. Amounts will enter as debits from payment or journal vouchers.

These accounts are to facilitate the reporting of purchases of fixed assets as disbursements on budget and donor agency liquidation reports.

The balances on these accounts will reflect the use of budgeted amounts to acquire fixed assets.

7200 Capital expenditure - Elimination A/C

This is a credit balance posting account. This account is a contravaluation account to the Capital Expenditures - Purchases, eliminating the recorded disbursements when preparing the Statement of Revenue and Expenses. Amounts are credited to this account from payment on journal vouchers.

APPENDIX C

ACCOUNTING ENTRIES

Scope and Purpose

This section details frequent accounting entries. For each transaction both the debit and credit entry is given. This information is intended to provide guidance to development project accountants to ensure that transactions are properly recorded.

Description

For each debit or credit entry the general ledger control account (i.e. the first four digits of each account number), the account description and a brief narrative is given.

Contents

The accounting entries are grouped into the following activities/categories:

1. Donations
2. Contributions
3. Collection of fees and fines and the sale of services, goods and publications
4. Payroll
5. Travel
6. General, communication, office & other expenses
7. Prepaid expenses
8. Petty Cash Float
9. Fixed Assets
10. Construction in Progress
11. Investments
12. Loans
13. Advances to suppliers
14. Spare Parts
15. Closing entries
16. Allocation of Administrative Expenses

1. Donations

- a. Advances

● Receipt of a cash donation from a donor agency			
Dr	Cash in bank	1131-1149	
Cr	Donor Agency Grants		4201-4299
To record receipt of a donor agency advance.			

This entry is made when there was no earlier accrual for the donation.

Receipt of a cash donation from the private sector (P/S)			
Dr	Cash	1131-1149	
Cr	P/S sponsorship		4301-4399
To record sponsorship from XYZ Ltd.			

Receipt of a donation in kind			
Dr	Equipment	1610-1690	
Cr	Donated capital		3300
To record receipt of a donation.			

The donated asset must be booked at cost or market value. Cost should be determined by requesting the donor agency to provide a copy of the invoice or other supporting documentation.

● Year-end adjustment for unexpended donations			
Dr	Donor agency grants - AID	4201-4299	
Dr	Donor agency grants - UNDP	4201-4299	
Cr	Deferred revenue		2610
To record unexpended donations at year end.			

The portion of the grant transferred to deferred revenue must be that amount which was received in advance for use in the next financial year. For eg. if on June 1, advance of \$9,000.00 is received and \$2,800.00 is disbursed during June, the remaining \$6,200.00 is transferred to deferred revenue.

Note that this is a reclassification entry.

Note also that this entry is made only for on-going projects where monies are expected to be disbursed the following year. Monies remaining on closed projects should be recorded as a accounts payable to the donor agency (see entry below).

● Year-end adjustment for unexpended donations on closed projects			
Dr	Donor agency grants - AID	4201-4299	
Dr	Donor agency grants - UNDP	4201-4299	
Cr	Accounts Payable- Donor Agency		2100
To record unexpended donations for closed projects.			

● Transfers from Deferred revenue			
Dr	Deferred revenue	2610	
Cr	Donor agency grants		4201-4299
To transfer deferred revenue to current year revenue			

The entry recording unexpended funds on-going projects at year end must be reversed in the following year to record the remaining advance as revenue in the year that it will be disbursed.

b. Reimbursement

● Accrual for donations receivable			
Dr	A/R Donor institutions	1316	
Cr	Donor agency grants		4201-4299
To record the accrual and corresponding revenue for reimbursements billed to donor agency XYZ.			

The above entry assumes that the institution has expended OECS monies for project purposes for which there is a signed agreement with a donor agency that commits the agency to reimburse the institution for expenditures made under the project.

428

	● Receipt of donations receivable		
Dr	Cash	1121-1139	
Cr	A/R Donor institutions		1316
To record the receipt of a payment previously billed to donor agency XYZ for reimbursable expenses.			

	● Reversal of accrual of donation receivable		
Dr	Donor agency grants	4201-4299	
Cr	A/R Donor institutions		1316
To reverse accrual of donation from agency ABC.			

A reversal of the accrual, not a provision, is made if some portion of the reimbursement is disallowed by the donor agency.

2. Contributions

	● Accrual for contributions		
Dr	A/R-Contributions	1311	
Cr	Contributions revenue		4110-4182
To accrue for contributions.			

Each accrual must be made at the time of the issue of the invoice/reminder to the member states.

	● Receipt of previously accrued for Contributions.		
Dr	Cash	1131-1139	
Cr	A/R Contributions		1311
To record contributions received.			

159

	● Receipt of contributions		
Dr	Cash	1131-1139	
Cr	Contributions		4110-4182
To record contributions received/not accrued.			

This entry is made when there is no earlier accrual for this contribution.

3. Collection of fees, licenses and fines and the sale of goods, services and publications

	● Collection of fees, licenses and fines		
Dr	Cash	1130-1140	
Cr	Drug procurement services		4510-4600
Cr	Fees and licenses		4510-4600
Cr	Other services		4510-4600
To record collections from fees, licenses and fines			

The accounts credited depend on the nature of the revenue.

	● Credit sales of goods, services and publications		
Dr	A/R Third parties	1314	
Cr	Other services		4510-4700
Cr	Export development services		4510-4700
To record credit sales.			

The accounts credited depend on the source of the income. The entry must be made upon the issue of the invoices/notices for the provision the goods or services.

	Receipts of amounts outstanding from credit sales		
Dr	Cash Account	1131-1139	
Cr	A/R Third parties		1314
To record sales receipts.			

	● Cash sales of goods, publications and services		
Dr	Cash	1131-1139	
Cr	Sales of publications		4710
Cr	Other sales		4790
To record cash sales.			

The accounts debited depend on the source of the income.

	Provision for Bad Debts		
Dr	Bad Debt expense	6900	
Cr	Provision for bad debt		1330
To provide for bad debts.			

A provision is made for amounts that may not be collected.

	Write-off of Bad Debts		
Dr	Provision for bad debt	1300	
Cr	A/R - XYZ Ltd.		1300-1325
To write off for bad debts.			

4. Payroll

	● Deposit of total payroll in payroll clearing a/c		
Dr	Cash in Bank (Payroll Clearing)	1131-1139	
Cr	Cash in Bank (Regular Account)		1131-1139
To provide for the payroll.			

This deposit to the payroll bank account is to facilitate the cashing of pay checks and remittances to government and other organizations.

● Monthly payroll entry			
Dr	Salary and wages	6101	
Dr	Overtime pay	6102	
Dr	Entertainment allowance	6103	
Dr	House allowance	6104	
Dr	Car allowance	6105	
Dr	Other emoluments	6109	
Cr	Social security payable		2210
Cr	Group life & medical payable		2220
Cr	Pension fund payable		2230
Cr	Staff deduction payable		2250
Cr	Cash in bank (Payroll Clearing)		1131-1139
To record payroll and employee deductions for month.			

● OECS contributions			
Dr	Pension contribution-employer	6201	
Dr	Social security - employer	6202	
Dr	Group life and medical	6203	
Cr	Social security payable		2210
Cr	Group life and medical payable		2220
Cr	Pension fund payable		2230
To record monthly OECS contributions.			

Remittance of staff deductions and OECS contributions to government, other institutions and the pension fund.			
Dr	Pension fund payable	2230	
Dr	Group life and medical payable	2220	
Dr	Social security payable	2210	
Cr	Cash (Payroll clearing)		1131-1139
To record payment of employee deductions and employer contributions.			

462

● Year end accrual for salary expenses			
Dr	Group life and medical	6203	
Dr	Salary and wages	6101	
Cr	Accrued benefits		2520
Cr	Accrued emoluments		2510
To record year end accrual for salary expenses.			

At the financial year end salaries and benefits have to be accrued for if the year end does coincide with payday. The amount accrued is the total salary earned by staff but not yet due for payment. This entry is reversed in the following month. No detail is required for the accrued liability accounts as the entry is temporary i.e. will be reversed in the following period.

5. Travel

● Travel advances			
Dr	A/R Employee advances	1313	
Cr	Cash		1131-1139
To record disbursement of travel advance.			

● Accounting for travel expenses			
Dr	Airfare - Regional	6511	
Dr	Subsistence - Regional	6512	
Cr	A/R - Employee advances		1313
To record the travel expenses incurred by staff.			

The expense accounts to be debited will depend on the details of the travel advance retirement report. The total amount of the travel expenditure must be expensed. If the expense is greater than the advance the employee will have a credit balance in his/her account indicating that a refund is owed him/her. If the expense is less than the advance the employee will have a debit in his/her account indicating that he/she owes the institution.

462

	● Repayment of advance		
Dr	Cash	1131-1139	
Cr	A/R Employee advances		1313
To record receipt of repayment of employee travel advance.			

A repayment of the advance is due if the travel expenses are less than the travel advance.

	● Reimbursement to staff		
Dr	A/R Employee advances	1313	
Cr	Cash		1131-1139
To record cash reimbursement of travel expenditure.			

A reimbursement is paid if the travel expenses exceed the travel advance.

6. General etc. expenses

	● Accrual for expenses		
Dr	Stationery supplies	6310-6799	
Dr	Cleaning supplies	6310-6799	
Cr	Accounts Payable		2100
To accrue for expenses incurred.			

The account debited depends on the nature of the expense. The accrual for these expenses must be based on the invoice from the suppliers.

	● Payment of expenses which were previously accrued for.		
Dr	Accounts Payable	2100	
Cr	Cash		1131-1139
To record payment to suppliers.			

4/16/4

	● Payment of expenses not previously accrued for.		
Dr	Telephone, electricity, rent etc.	6310-6799	
Cr	Cash		1131-1139
To record payment of expenses.			

	● Year end accrual for expenses		
Dr	Telephone, electricity, rent etc.	6310-6799	
Cr	Accrued operating expenses		2530
To accrue for expenses incurred.			

These expenses are not usually recorded until payment but must be accrued for if the financial year end comes before the required date of payment. No detail is required in the accrued liability account as it will be reversed the following month.

7. Prepaid expenses and deposits

	● Prepayments		
Dr	Insurance, rent & other prepaid expenses	1410-1490	
Cr	Cash		1131-1139
To record payments in advance.			

These are payments made in advance for services which have not yet been received.

	● Amortisation of prepayments		
Dr	Rent expense	6310-6799	
Dr	Insurance expense	6310-6799	
Cr	Prepaid expenses		1410-1490
To amortise prepayment.			

The accounts expense accounts are debited as the prepayment is allocated over the period covered by the advance.

U/S

	● Making a deposit		
Dr	Deposits paid to suppliers	1910	
Cr	Cash		1121-1139
To record a deposit.			

The deposit account debited depends on the nature of the payment.

	● Receipt of the deposit		
Dr	Cash	1121-1139	
Cr	Deposits paid to suppliers		1910
To record receipt of the deposit.			

8. Petty Cash Float

	● Establishment of petty cash float		
Dr	Petty Cash	1111-1119	
Cr	Cash		1131-1139
To record issue of petty cash float.			

	● Increase in petty cash float		
Dr	Petty cash	1111-1119	
Cr	Cash		1131-1139
To record increase in petty cash float.			

	● Decrease in petty cash float		
Dr	Cash	1131 -1139	
Cr	Petty cash		1111-1112
To record decrease in petty cash float.			

1/16/2

● Petty cash reimbursement			
Dr	Stationery supplies etc xx	6310-6799	
Cr	Cash xx		1131-1139
To record petty cash expenditure.			

The accounts which are debited is dependent on the nature of each petty cash disbursement. Note that cash in bank is credited when replenishing the float rather than the petty cash account. This account is not affected unless the amount of the float is increased or decreased.

9. Fixed assets

● Purchase of fixed assets			
Dr	Equipment	1601-1609	
Dr	Capital Exp-Equipment	7101-7109	
Cr	Cash		1130-1140
Cr	Capital Exp Elim-Equipment		7201-7209
To record the purchase of fixed assets.			

The cost of the asset which is debited to a fixed asset balance sheet account includes the purchase price and the insurance, freight, legal fees, commissions, taxes, etc. incurred in acquiring the asset.

In order to show the purchase of fixed assets as a disbursement on budget and donor agency liquidation reports, the 7100 series Capital Expenditures account (expense account) is debited. The 7100 series accounts will appear on all budget reports as well as expense liquidation reports sent to donor agencies to show the cash disbursement for the purchase of fixed assets.

The 7200 Capital Expenditures Elimination account (contra account) is credited with the same amount as debited to the 7100 series account. The effect of this entry will be to offset/eliminate the disbursement for the purchase of fixed assets when preparing the Statement of Revenue and Expenses (the sum of the 7100 and 7200 series accounts will net to zero when they roll up to the 7000 account).

The result of this entry will be 1) To record the disbursement for the purchase of fixed assets as an asset on the Balance Sheet 2) To record the disbursement as an "expenditure" for budget and donor agency reporting and 3) To eliminate the "expenditure" for the purpose of

467

preparing the Statement of Revenue and Expenses (since it is recorded as an asset).

	Receipt of donated assets		
Dr	Equipment	1601-1609	
Cr	Donated capital		3400
To record receipt of donated asset.			

The account debited depends on the nature of the donated asset.

	Depreciation of purchased assets		
Dr	Depreciation	6470	
Cr	Accumulated depreciation		1702-1706
To record depreciation expense.			

All purchased fixed assets except land must be depreciated. Fixed assets that are received in donation are not depreciated or amortized.

	● Improvements to leased assets		
Dr	Leasehold improvements	1608	
Cr	Cash		1130-1140
To record expenditure on leased assets.			

Additions to and improvements of leased assets must be capitalised as fixed asset. Repairs to leased assets are expensed.

	● Amortisation of leasehold improvements		
Dr	Amortisation	6480	
Cr	Leasehold improvements		1608
To amortise leasehold improvements.			

Leasehold improvements are to be amortised over the remaining life of the lease.

4/29

● Sale of fixed assets at a profit			
Dr	Cash	1130-1140	
Dr	Accumulated Depreciation	1702-1706	
Cr	Equipment		1601-1607
Cr	Gain on sale of assets		4930
To record the sale of a fixed asset at a profit.			

The cash a/c is debited with the sale price, the accumulated depreciation a/c is debited with the total depreciation on the assets since its acquisition, the cost of the asset is credited to the fixed assets a/c and the profit on the sale is credited to the gain a/c.

● Sale of fixed assets at a loss			
Dr	Cash	1130-1140	
Dr	Accumulated depreciation	1702-1706	
Dr	Loss on sale of assets	6794	
Cr	Equipment		1601-1607
To record the sale of fixed assets at a loss.			

The transaction recording is the same as above except that the loss on sale is debited to the loss a/c.

● Sale or disposal of fixed assets received in donation.			
Dr	Cash	1130-1140	
Dr	Donated capital	3400	
Cr	Equipment		1601-1608
Cr	Gain on sale of assets		4930
To record the sale of donated fixed assets.			

Fixed assets received in donation are not depreciated or amortised. Therefore, the full cost of the asset is removed from the books (credit) at the time of disposal. Donated capital is reduced (debit) for the same amount. If the asset is sold, Cash and Gain on Sale of Asset are recorded in the amount of the cash received.

10. Construction in progress

	• Purchase of services and materials		
Dr	Construction in progress	1609	
Cr	Cash		1130-1140
To record asset on the completion of construction.			

All disbursements related to the construction must be accumulated in this account. This includes all labor and material costs, as well as interest charges, professional fees, transportation costs, commissions and taxes.

	• Transfer on completion of the construction		
Dr	Building, Equipment etc.	1602-1606	
Cr	Construction in progress		1609
To record asset on the completion of construction.			

On the completion of the construction all costs must be transferred to the fixed assets accounts and depreciated over the useful life of the newly completed asset.

11. Investments

	• Making the investment		
Dr	Short-term investments	1210	
Cr	Cash		1130-1140
To record purchase of investment.			

	• Receipt of investment income		
Dr	Cash	1130-1140	
Cr	Investment income		4940
To record interest earned on short-term investments			

Note that interest earned on an ordinary saving account which is used on a day to day basis is credited to interest revenue not investment income. The investment income account is reserved for earning on

certificates of deposits and treasury bills, dividends and other revenue from investments.

12. Loans

	● Making a loan		
Dr	L/R - Employees	1321-1329	
Dr	L/R - OECS Institutions	1321-1329	
Cr	Cash		1130-1140
To record issue of a loan			

	● Conversion of an accounts receivable to a loan receivable		
Dr	L/R - Employees	1321-1329	
Cr	A/R - Employees		1311-1319
To convert an accounts receivable to a loan.			

Amounts owing which were intended to be repaid promptly may have to be converted to loans. 12b is the required entry to record the conversion.

	● Receipt of a loan payment		
Dr	Cash	1130-1140	
Cr	L/R Employees		1321-1329
To record receipt of a loan payment.			

	● Providing for a bad debt		
Dr	Bad debt expense	6796	
Cr	Provision for bad debt		1330
To provide for bad debts.			

	● Receiving a loan		
Dr	Cash	1130-1140	
Cr	Payables to other OECS institutions/L-t debt		2400/2800
To record the receipt of a loan.			

	● Making a loan repayment		
Dr	Payables to other OECS institutions/L-t debt	2400/2800	
Cr	Cash		1130-1140
To record a loan repayment.			

13. Advances to suppliers, contractors etc.

Often third parties providing goods and services require advance payments to be made before delivery of same goods and services. This commonly occurs where a payment is required with the purchase order or where a workman requires an advance for materials before work commences.

	● Recording an advance to third parties		
Dr	A/P - Supplier XXX Ltd.	2100XX	
Cr	Cash		1121-1139
To record advance to supplier.			

This entry will result in a temporary debit balance on the accounts payable subsidiary account.

	● Recording the total billing		
Dr	Consulting/Technical services	6630	
Cr	A/P - Supplier XXX Ltd.		2100XX
To record supplier's billing for consulting services provided.			

Note that the entire cost of the service must be charged to the expense account.

472

	● Recording the final payment		
Dr	A/P - Supplier XXX Ltd.	2100XX	
Cr	Cash		1121-1139
To record payment to supplier where final sum paid equal total billing minus advance received.			

14. Spare parts

	● Purchase of spare parts - consumables		
Dr	Workshop supplies and parts	6760-6769	
Cr	Cash		1130-1140
To record purchase of consumables.			

Spare parts - consumables are frequently used items which are usually used in the same year in which they are purchased. These items are usually minor and inexpensive but this is not always so. Items such as fuses, nuts and bolts are spare parts - consumables.

	● Purchase of spare parts - fixed assets		
Dr	Fixed assets - spare parts	1607	
Cr	Cash		1130-1140
To record purchase of fixed assets - spare parts.			

Fixed assets - spare parts are major infrequently used items which may be kept in storage for long periods. These items are usually fairly expensive but this is not always so. When used these items can be easily traced to specific assets.

	● Use of a spare part - fixed asset in making repairs		
Dr	Repair and maintenance	6441-6442	
Cr	Fixed asset - spare parts		1607
To record the use of fixed assets - spare parts in making repairs.			

If the spare part is used to maintain existing assets in good operating condition they are expensed as a part of repair costs.

413

	● Use of a spare part - fixed asset in making extensions, improvements and renewals		
Dr	Equipment	1602-1609	
Cr	Fixed asset - spare parts		1607
To record the use of fixed assets - spare parts in making extensions, improvements and renewals.			

If the spare part is used to extend the service life, increase the rate of output or lower the cost of operation by modifying an asset (not simply substitution of a retired part by a new part) then the cost of the spare part must be capitalised as a fixed asset as shown above.

15. Closing entries

For institution which are using the automated accounting software package no entry is required to close the revenue and expenses accounts at the end of each period as this is automatically done by the software.

	● Manual period end closing entry		
Dr	Revenue Accounts	4100-499X	
Cr	Expenses Accounts		5000-6820
Cr	Excess of revenue over expenses - current year		3210
To close income and expense accounts at period end			

	● Transfer of current year excess to accumulated balance		
Dr	Excess of revenue over expenses - Current year	3210	
Cr	Excess of revenue over expenses - accumulated rev. over expenses		3220
To transfer current year excess of revenue over expenses to accumulated revenue over expenses.			

16. Allocation of expenses

From time to time it is necessary for the central or head office of an institution to allocate administrative expenses to its projects or departments. This may arise if the project agreement with a donor agency provides for reimbursement of a portion of the head office's administrative expenses incurred while the project is on-going or if the institution allocates expenses in order to properly bill for services provided to various territories. Note that these allocation entries are between departments or projects within the same institution.

• Allocation of administrative expenses			
Dr	Administrative expenses allocated from central office	681000-901	
Cr	Administrative expenses allocated to dept/projects		6820-000
To record allocation of administrative expenses.			

The **DEBIT** entry assigns the allocable expense to department or project **901** (the departmental/ project code will vary with each institution's customized Chart of Accounts). This increases the departmental or project expenses without affecting the detail accounts.

As the central office incurs its normal operating expenses the various detail expense accounts such as salaries and rent are debited. However at the time of allocation it is necessary to reflect all or a portion of these operating expenses in the departments and projects which benefitted directly or indirectly from the activities of the central office. The amount allocated and the basis of allocation is dependent on the institution and the department/projects. The **CREDIT** entry to the central office account (code **000**) reduces the expenses attributable to the central office without affecting the detail expense accounts.

As these entries are between departments the net effect on the institution as a whole is **NIL**. The total expenses are not increased or decreased, simply redistributed.

475