



**UNIVERSIDAD CATÓLICA LOS ÁNGELES
CHIMBOTE**

**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES
FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS**

ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD

**“LA AUDITORIA FINANCIERA EN LA OPTIMIZACIÓN
DE LA GESTIÓN EN LOS GOBIERNOS REGIONALES
DEL PERÚ-2012”**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE
CONTADOR PÚBLICO**

AUTOR:

Bach. ROSA SUARES CABANA

ASESOR:

Dr. CPCC. GONZALO RAMOS MÉNDEZ

AYACUCHO - PERÚ

2014

JURADO EVALUADOR

**CPCC. Orlando Saavedra Silvera
Presidente**

**CPCC. Hugo Castro Quicaña
Secretario**

**CPCC. Sixto Susano Pretel Eslava
Miembro**

AGRADECIMIENTO

A DIOS:

Por haberme dado el regalo más precioso que es la vida, salud y darme la oportunidad de contar con unos padres y una familia maravillosa y que me ha dado la oportunidad de compartir esta etapa importante de mi vida. Gracias DIOS por darme la oportunidad de terminar mi carrera.

Rosa Suares Cabana

DEDICATORIA

A MIS PADRES

Lo más preciado de mi vida, y a mis hermanos las personas más maravilloso de vida,
por su apoyo y comprensión.

Rosa Suares Cabana

RESUMEN

Al realizar una Auditoría financiera en una institución del Sector Público como los Gobiernos Regionales del Perú, representa el análisis minucioso de los Procedimientos de Auditoría financiera y de su cumplimiento en la base legal que sustenta éste estudio. La presente tesis detalla el proceso de Auditoría financiera en el gobierno regional, el mismo que guarda los mismos parámetros a una Auditoría en el sector Privado debido a que contiene la base de la misma Normativa Profesional, Principios de Contabilidad, Normas y Declaraciones de Auditoría, Normas Internacionales de Auditoría, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, desde la planificación hasta la presentación de resultados.

La Auditoría financiera en los Gobiernos Regionales del Perú se maneja bastante la base legal, debido a que como son instituciones del Estado o forman parte de él, sus operaciones y procedimientos estarán ligados siempre a leyes y normativas que regirán sus actividades.

Por otra parte veremos que la jerárquica está bien distinguida entre los participantes y aquellos que intervendrán en la parte final de la presentación de resultados.

Como resultado de todos los puntos analizados se presenta la Conclusiones y Recomendaciones.

Palabras claves: Auditoria, Financiera, Optimización, Gestión.

ABSTRACT

Lors de la réalisation d'un audit financier dans une institution du secteur public comme les gouvernements régionaux du Pérou , constitue une analyse approfondie des procédures de contrôle financier et la conformité à la base juridique à l'appui de cette étude . Cette thèse détaille le processus d'audit financier du gouvernement régional , le même que celui qui garde les mêmes paramètres à un audit dans le secteur privé , car il contient la base des mêmes normes professionnelles , les principes comptables , normes de vérification et déclarations , normes internationales d'audit , les normes professionnelles applicables , de la planification à la présentation des résultats .

Audit financier dans les gouvernements régionaux du Pérou est assez gère la base juridique parce que les institutions telles que l'Etat ou une partie de celui-ci , ses opérations et procédures seront toujours liés aux lois et règlements qui régissent leurs activités .

De plus , nous voyons que la hiérarchie est bien la distinction entre les participants et ceux qui vont participer à la dernière partie de la présentation des résultats .

À la suite de tous les points discutés les conclusions et recommandations présentées .

Keywords: Audit, Financial, Optimization, Management.

CONTENIDO

Dedicatoria.....	ii
Expresiones importantes	iii
Resumen.....	v
Abstract.....	vi
I.Introduccion.....	1
II. Revisión de Literatura	7
2.1 Antecedentes	7
2.2 Bases Teóricas	9
2.3 Marco Conceptual.....	13
2.4 Recolección de Información	29
III. Metodología	51
3.1 Diseño de la Investigación.....	51
3.2 Población y Muestra	51
3.3 Técnicas e Instrumentos.....	51
3.4 Tipo y Nivel de Investigación.....	53
IV. Resultados	54
4.1 Resultados.....	54
4.2 Análisis de Resultados	55
V. Conclusiones	56
Recomendaciones	57
Referencias Bibliográficas	58

I. INTRODUCCIÓN.

La presente tesis detalla LA AUDITORIA FINANCIERA EN LA OPTIMIZACIÓN DE LA GESTIÓN EN LOS GOBIERNOS REGIONALES DEL PERÚ – 2012”, tiene como objetivo demostrar la deficiencias en el planeamiento y supervisión de la auditoría; no realización de estudios y evaluaciones del sistema de control interno como forma para dimensionar los procedimientos de auditoría y deficiencias en la suficiencia y competencia de la evidencia de auditoría. Los directivos y funcionarios no saben utilizar positivamente los reportes de auditoría financiera, por tanto, se afecta la eficiencia, economía, efectividad, mejora continua y competitividad de las empresas.

El mismo que guarda los mismos parámetros a una Auditoría en el sector Privado debido a que contiene la base de la misma Normativa Profesional, Principios de Contabilidad, Normas y Declaraciones de Auditoría, Normas Internacionales de Auditoría, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, desde la planificación hasta la presentación de resultados.

Se sabe que la auditoría financiera es una de las ramas más importantes de la contaduría pública, siendo una disciplina trascendental en el contexto de la reforma administrativa, cuyas técnicas están orientadas a evaluar la eficacia, eficiencia, congruencia y honestidad del manejo de los bienes gubernamentales regionales, la auditoría financiera es realizar el análisis minucioso de la gestión financiera y de su cumplimiento en la base legal que sustenta éste estudio.

La Constitución Política de la República del Perú, determina que la Contraloría General del Estado, es el Organismo Técnico Superior de Control, con autonomía administrativa, presupuestaria y financiera y con atribuciones para controlar los ingresos, gastos, inversiones, utilización de recursos, administración y custodia de los bienes públicos, para lo cual dictará regulaciones para el cumplimiento del control y dará asesoría en las materias de su competencia.

Las disposiciones legales vigentes constituyen el marco legal dentro del cual la Contraloría General del Estado desarrolla y cumple la citada disposición constitucional, como órgano central rector del sistema de control.

Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, rige para las unidades de auditoría de la Contraloría General del Estado, las entidades y organismos del sector público sujetas al Organismo Técnico Superior de Control y sus correspondientes unidades de auditoría interna, conforme lo señalan las disposiciones legales y normativas vigentes de la Ley de Presupuestos del Sector Público. Para el control de los recursos públicos, la Ley pertinente le faculta al Contralor General la publicación y actualización del manual de auditoría, el cual contendrá la descripción de los requisitos, técnicas, métodos y procedimientos, a ser aplicados en la ejecución de esta actividad.

Objetivos de la de Auditoría Financiera; Sistematizar la ejecución de la auditoría y estandarizar la aplicación de sus procedimientos. Proveer a los auditores, de criterios y terminología uniformes, así como de metodología de trabajo moderna, que les permita el desarrollo profesional. Facilitar la aplicación de las normas, políticas y principios relativos a la auditoría financiera. Proponer enfoques modernos de auditoría, tendientes a asegurar que las funciones de control se realicen con la más alta calidad profesional. Agilizar el proceso de la auditoría con el objeto de que los informes lleguen a los usuarios con oportunidad, para que se constituyan en herramientas gerenciales que permitan la toma de decisiones.

Las disposiciones legales vigentes sobre la materia, señalan que el Contralor General expedirá las normas generales para controlar los recursos y bienes del sector público. La normativa técnica, constituye el principal medio para ejecutar la auditoría financiera, tanto por los agentes activos que aplican el sistema de control de los recursos públicos, como por los agentes pasivos que participan mediante la entrega de información sobre las actividades realizadas, por lo que se ha considerado la normativa conformada por las Políticas de Auditoría Gubernamental (PAG), las Normas Técnicas de Auditoría Gubernamental (NTAG), las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas aplicables en el Sector Público (NAGA-SP).

Además, se han considerado las Declaraciones sobre Normas de Auditoría (Statement on Auditing Standar SAS) y sus interpretaciones, emitidas por el Comité Ejecutivo de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos

AICPA, y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's), emitidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, encaminadas a los diversos aspectos que corresponda examinar al auditor.

Las auditorías financieras que debe efectuar la Contraloría General, serán ejecutadas de acuerdo con las políticas y normas antes citadas y los manuales e instructivos expedidos por el Contralor que resulten aplicables de conformidad con la ley pertinente y de la Ley de Presupuestos del Sector Público.

En el colegio de Contadores Públicos de Lima, en la Contraloría General de la República, en la Superintendencia de Banca y Seguros, se ha determinado la existencia de denuncia contra los auditores por falta de cumplimiento de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Los argumentos son diversos, como falta de entrenamiento y capacidad profesional, falta de independencia, falta de cuidado y esmero profesional para llevar a cabo su trabajo; también se denota deficiencias en el planeamiento y supervisión de la auditoría; no realización de estudios y evaluaciones del sistema de control interno como forma para dimensionar los procedimientos de auditoría y deficiencias en la suficiencia y competencia de la evidencia de auditoría. También existen observaciones en el sentido que los auditores dejan pasar por alto la falta de aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y la falta de consistencia de los mismos de periodo en periodo. La determinación de toda esta problemática, sin duda conlleva en la falta de valor en la opinión del auditor.

La problemática descrita se viene manifestando en los gobiernos regionales, debido a que por su diversidad no pertenecen formalmente a determinados sectores o perteneciendo, cada cual lleva a cabo sus actividades independientemente; por tanto todo esto afecta la razonabilidad de la información financiera, económica y patrimonial.

De este modo los auditores, no facilitan la relevancia de la auditoría financiera y por otro lado la auditoría financiera no aporta lo suficiente para concretar la optimización de la gestión de los gobiernos regionales.

Las deficiencias o falta de razonabilidad de la información de los gobiernos regionales, conlleva a que dichas empresas no tengan la credibilidad de los diferentes agentes: trabajadores, clientes, proveedores, acreedores, agentes de supervisión y control. Toda esta situación, sin duda, no facilita la optimización de la gestión en los gobiernos regionales.

Por otro lado existe, la falta de conocimiento, comprensión y aplicación de los dictámenes de la auditoría financiera. Los directivos reciben los dictámenes y los archivan, no los comunican a los socios, accionistas y mucho menos a los distintos agentes de su entorno, es decir no explotan positivamente los dictámenes de auditoría.

Este problema se acrecienta cuando no aprovechan positivamente las conclusiones y recomendaciones que manifiestan los auditores, por tanto no es aprovechado para llevar a cabo una adecuada planificación, una toma de decisiones efectiva y un adecuado control de los recursos humanos, materiales y financieros.

Los directivos y funcionarios no saben utilizar positivamente los reportes de auditoría financiera, por tanto, se afecta la eficiencia, economía, efectividad, mejora continua y competitividad de los gobiernos regionales.

El problema de la investigación se manifiesta en la falta de optimización financiera de la gestión de los gobiernos regionales del Perú. Caso gobierno regional de Ayacucho, es decir falta de eficiencia (productividad), economía (relación beneficio/costo) y efectividad (logros de metas y objetivos).

Los gobiernos regionales dentro de la organización del estado vienen prestando una serie de servicios públicos a la población en general; sin embargo estos no han realizado adecuadamente una auditoría financiera al examinar los estados financieros, funciones, procedimientos y políticas adecuadas; asimismo no disponen de información suficiente que les permita determinar LA AUDITORIA

FINANCIERA EN LA OPTIMIZACIÓN DE LA GESTIÓN EN LOS GOBIERNOS REGIONALES DEL PERU – 2012”, tampoco disponen de información que les permita identificar en qué medida el proceso, resultado y seguimiento de las recomendaciones en la Auditoría financiera facilitan la eficiencia, economía y efectividad de las actividades institucionales.

LA AUDITORIA FINANCIERA EN LA OPTIMIZACIÓN DE LA GESTIÓN EN LOS GOBIERNOS REGIONALES DEL PERU – 2012” significa desarrollar una estrategia general y establecer un enfoque apropiado respecto a la naturaleza, oportunidad y alcance de la auditoría financiera. El auditor formula su plan para llevar a cabo el trabajo de auditoría de modo eficiente, eficaz y oportuno, en la comprensión de las operaciones de la entidad por auditar, constituye un requisito fundamental para facilitar el desempeño de una auditoría efectiva y eficiente, así como para brindar apoyo apropiado a la gestión financiera de los gobiernos regionales. Esta comprensión se refiere al entendimiento de las operaciones de la entidad por examinar, su naturaleza, antecedentes, tamaño, organización, objetivos, función principal, estrategias, riesgos, ambiente de control, y controles internos.

Se denomina estructura de control interno al conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección de una entidad, para ofrecer seguridad razonable respecto a que están lográndose los objetivos del control interno. El control interno discurre por cinco elementos, los que se integran en el proceso de gestión y operan en distintos niveles de efectividad y eficiencia.

Mediante la comprensión de los elementos conformantes de la estructura de control interno, puede evaluarse el riesgo inherente y el riesgo de control a nivel de cuentas; después de lo cual es elaborado el memorándum de planeamiento (también denominado plan general de auditoría), el cual resume la información reunida durante el curso de la fase de planeamiento; después de los cuales es elaborado el correspondiente programa de auditoría.

Para el desarrollo de la investigación se formuló la siguiente pregunta: ¿Cómo es la AUDITORIA FINANCIERA EN LA OPTIMIZACIÓN DE LA GESTIÓN EN LOS GOBIERNOS REGIONALES DEL PERÚ – 2012?

El trabajo de investigación debido a su importancia se justifica a que en la auditoría financiera se desarrolle en base a un proceso sistémico que permita formular las recomendaciones más pertinentes sobre la información financiera, económica, patrimonial; así como sobre la planeación, organización, dirección, coordinación y control empresarial, será el instrumento que necesitan los gobiernos regionales. La auditoría financiera, puede contribuir eficazmente a una buena gestión empresarial mediante la evaluación de los estados financieros y las políticas contables de las empresas; de allí la importancia que tiene el conocimiento, comprensión y aplicación correcta del resultado de la auditoría financiera, porque contienen conclusiones, es decir determinaciones de la forma como se están llevando a cabo los bienes y derechos, las deudas y obligaciones, las ventas e ingresos y los costos y gastos empresariales.

La gestión empresarial moderna necesita optimizarse para estar en un contexto de mejora continua y competitividad; por tanto necesita instrumentos como la auditoría financiera para evaluar aspectos legales, administrativos, financieros, tributarios, contables, laborales y de otro tipo.

Para la elaboración de la investigación se formuló el objetivo general siguiente: **Determinar LA MANERA EN QUE LA AUDITORÍA FINANCIERA CONTRIBUYE EN LA OPTIMIZACIÓN DE LA GESTIÓN EN LOS GOBIERNOS REGIONALES DEL PERÚ – 2012.**

También se formularon objetivos específicos como: **Establecer si la auditoría financiera puede contribuir en la efectividad en la gestión de los gobiernos regionales de Perú - 2012. Como también Estipular la manera que las recomendaciones de la auditoría financiera facilitan la mejora de la gestión de los gobiernos regionales de Perú - 2012.**

II. REVISIÓN DE LITERATURA

2.1 Antecedentes.

Se han identificado las siguientes investigaciones:

- a) **Escalante Cano (2006)** en su tesis titulada: **“El Proceso de la Auditoría Financiera en la gestión municipal”**, para optar el Grado de Maestro en Contabilidad en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. En este trabajo se describe las etapas de la auditoría financiera que está compuesto por la planeación, ejecución e informe. **En la planeación** se establece el objetivo, alcance, se diseñan los procedimientos y técnicas, entre otras actividades. **En la ejecución** se aplican los procedimientos y técnicas de auditoría para obtener evidencia suficiente, competente y relevante. **En el Informe**, el auditor expresa su opinión sobre la razonabilidad de la información financiera y económica, donde se facilita una serie de pautas sobre la gestión municipal, por el enfoque que tiene será de utilidad para el presente trabajo.
- b) **Medina Panta (2005)** en su tesis denominada: **“Control de calidad en el desarrollo de la auditoría”**, presentada para optar el Grado de Maestro en Contabilidad en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. concluye que, no es suficiente cumplir con el proceso de auditoría, sino que es necesario, evaluar el trabajo de los auditores para asegurar un desarrollo eficiente y efectivo. El control de calidad aplicado a la auditoría es la garantía de un trabajo con los mejores estándares.
- c) **Vega Segura (2004)** en su tesis denominada: **“La auditoría financiera en la empresa moderna”**, presentada para optar el grado de Maestro en Administración en la Universidad San Martín de Porres, concluye que la auditoría se desarrolla sobre la base de un proceso sistémico, procedimientos, técnicas y prácticas que se relacionan con las actividades administrativas, comerciales, contables, tributarias y de otro tipo que llevan a cabo las empresas
- d) **Flores González (2007)**, en el trabajo de investigación docente denominado: **“La contabilidad y la auditoría financiera, herramientas para la**

efectividad de la gestión de las empresas”, presentado en la Universidad Nacional del Callao; concluye que la contabilidad es la herramienta que valúa, registra y presenta la información; en cambio la auditoría financiera, examina la información presentada por la contabilidad para determinar el grado de razonabilidad; luego, ambas se constituyen en herramientas que pueden facilitar el logro de las metas, objetivos y misión de las empresas en general, por cuanto la información que contienen puede ser utilizada en la formulación de nuevos planes, en decisiones de financiamiento e inversión, rentabilidad y riesgos; y, también como medio de control empresarial.

- e) Andrade García (2005) en la monografía denominada: **“El nuevo rol del auditor financiero en las empresas de servicios”**, presentada en la Universidad de Buenos Aires – Argentina; concluye que en los últimos tiempos ha cambiado el rol del auditor financiero, pasando del enfoque tradicional del control al enfoque de la facilitación de la gestión integral de las empresas de servicios, mediante la entrega de recomendaciones bien documentadas sobre planeación, organización, dirección, coordinación y control. Es decir a la par que examina el grado de razonabilidad de la información contable, también aporta información para la gestión en la denominada Carta de recomendaciones de control interno.
- f) Vargas Buendía (2006) en la monografía denominada: **“Auditoría financiera: herramienta para combatir la corrupción”**, presentada en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Vargas, concluye que si bien la auditoría financiera no tiene como objetivo identificar actos de corrupción, si no la razonabilidad de la información contable; sin embargo, cuando exista indicios de actos contrarios a las normas, se modificará el plan de trabajo, los programas, procedimientos y técnicas para evidenciar dichos actos, analizarlos y comunicarlos oportunamente a los responsables de la gestión de los entes correspondientes. Asimismo se indica que la auditoría financiera previene actos de corrupción a través de las recomendaciones que facilita en la Carta de recomendaciones de control interno.

2.2 Bases Teóricas.

Según el informe de COSO se determina el estudio y evaluación del sistema de control interno de una empresa es el punto de partida para llevar a cabo una auditoría financiera, porque a través de ello el auditor obtendrá información del giro, proceso, actividad, procedimientos y todos los aspectos del ente a auditar. El control interno es un proceso efectuado por la administración de los gobiernos regionales, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de la eficiencia y eficacia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las normas. El informe COSO, establece los componentes del control interno: entorno de control, evaluación, de los riesgos, actividades de control, información, comunicación y supervisión.

Según el MAGU de la CGR (1998) el informe COSO, brinda el enfoque de una estructura común para comprender al control interno, el cual puede ayudar a cualquier entidad a alcanzar logros en su desempeño y en su economía, prevenir pérdidas de recursos, asegurar la elaboración de informes de auditoría financiera, así como el cumplimiento de las leyes y regulaciones, tanto en entidades privadas y públicas. El concepto de control interno se divide en cinco componentes las cuales estos componentes se integran en el proceso de gestión:

1. Ambiente de control
2. Evaluación de riesgo
3. Actividades de control
4. Información y comunicación
5. Supervisión

Según el MAGU de la CGR (1998), el objetivo de la auditoría a los estados financieros de una entidad es determinar si sus estados financieros, presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y flujos de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. La opinión del auditor fortalece la credibilidad en los estados financieros; sin embargo los usuarios de tales estados no pueden suponer que la opinión del auditor representa una seguridad sobre la continuidad futura viabilidad de la entidad, así como respecto de la eficiencia o efectividad con que la administración conduce sus actividades. El

auditor debe realizar su examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas NAGA's, las normas de auditoría gubernamental NAGU emitidas por la Contraloría General de la República, las normas internacionales de auditoría NIA's publicadas por la Federación Internacional de Contadores IFAC y los pronunciamientos profesionales vigentes en el Perú.

Según Panéz Meza (1986), en sus inicios el concepto de auditoría se limitó a considerarla como una técnica de verificación de los registros contables con la documentación sustentadora, la corrección de las operaciones registradas y la corrección de las operaciones aritméticas. Ese concepto de método de actuación pasiva continuó por mucho tiempo y aún existe en el sentido de aquel objeto remoto, o sea de observar la veracidad y exactitud de los registros. Continúa el autor indicando, que por mucho tiempo se conceptuó a la auditoría como el proceso de revisión, intervención contable y censura de cuenta. Así, escribió Holmes: "La auditoría es el examen de las demostraciones y registros administrativos. El auditor observa la exactitud, integridad y autenticidad de tales demostraciones, registro y documentos". El Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica en uno de sus iniciales pronunciamientos expresaba: "La auditoría es el examen de los libros contables, comprobantes y demás registros de un organismo público, corporación, firma o persona, con el objeto de establecer la corrección o incorrección de los registros examinados y, al mismo tiempo operando sobre los documentos revisados, conscientemente en forma de certificado". El comité de Terminología del Instituto Americano de Contables Públicos (AICP) expresó: "el objetivo de un examen normal de estados financieros por un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con que presentan la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. El dictamen del auditor es el medio por el cual expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, la niega".

Leyendo a Osorio (2000), determinamos que la Auditoría Financiera o Auditoría de Estados Financieros, es el examen crítico que realiza un Licencia en Contaduría o contador público Independiente de los libros, registros, recursos, obligaciones,

patrimonio y resultados de una empresa de servicios basado en normas, técnicas y procedimientos específicos, con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera.

El Grupo Océano (2005), presenta el concepto de Arens & Loebbecke (1980), quienes manifiestan que auditar es el proceso de acumular y evaluar evidencia, realizado por una persona independiente y competente acerca de la información cuantificable de una entidad económica específica, con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos. La enciclopedia, agrega, que un concepto de auditoría más comprensible sería el considerar la auditoría como un examen sistemático de los estados financieros, registros y transacciones relacionadas para determinar la adherencia a los principios de contabilidad generalmente aceptos, a las políticas de dirección y a los requerimientos establecidos.

Respecto a la filosofía de la auditoría, Mautz y Sharif (1961), referidos por la Enciclopedia Océano, indican que la misma tiene cinco conceptos fundamentales en auditoría: i) Evidencia, ii) Debido cuidado del auditor, iii) Presentación adecuada, iv) Independencia; y, v) Conducta ética.

Según Yarasca (2006), generalmente, se usa el término Auditoría Financiera, para relacionarlo con el examen a los estados financieros de las empresas. Por consiguiente el objetivo principal de una auditoría financiera es examinar los estados financieros en su conjunto para expresar una opinión, acerca si éstos presentan o no razonablemente la situación financiera y resultados de operaciones, así como los flujos en efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Esto significa que el auditor mediante la aplicación de sus técnicas de auditoría deberá obtener la certeza de que la información contenida en los registros contables y documentos sustentatorios respaldan en forma suficiente los datos contenidos en los estados financieros, pero es pertinente manifestar que el auditor va más allá de los registros contables. En la práctica, esto no resulta muy

fácil, por cuanto en primer lugar, se requiere que el auditor además de poseer el título profesional de Contador Público cuente con entrenamiento y capacidad como auditor, se encuadre dentro de normas de auditoría generalmente aceptadas por la profesión y realice su trabajo a través de las diferentes fase del proceso de la auditoría (planeamiento, trabajo de campo y elaboración del informe), observando también las Normas Internacionales de Auditoría y las disposiciones legales propias del país. En consecuencia, todo su esfuerzo, ya sea evaluando el control interno, examinando todas y cada una de las cuentas de los estados financieros, será con el propósito de emitir una opinión sobre la confiabilidad de los estados financieros, respecto a la situación financiera y resultados de operaciones. Esta opinión se expresa a través de un informe que contiene al Dictamen, una Carta de Control Interno con las observaciones (deficiencias), y con sus respectivas recomendaciones para superarlas.

Según la IFAC (2000), Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) deben ser aplicadas en la auditoría de los estados financieros. Las NIAs deber ser también aplicadas, con la adaptación necesaria, a la auditoría de otra información y servicios relacionados. Las NIAs, contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales, junto con lineamientos relativos en forma de material explicativo y de algún otro tipo. Los principios y los procedimientos esenciales e han de interpretar en el contexto del material explicativo o de otro tipo que proporciona lineamiento para su aplicación.

2.3 Marco Conceptual.

Auditoria.

Según Mg. Cornejo Cáceres (2011): Examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de un organismo público o privado, institución empresa o de alguna persona o personas situadas en destino de confianza, con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar opinión sobre los documentos suministrados, comúnmente en forma de certificación.

Tipos de auditoria

Auditoría Financiera

Según Mg. Cornejo Cáceres (2011): La auditoría financiera examina a los estados financieros y a través de ellos las operaciones financieras realizadas por el ente contable, con la finalidad de emitir una opinión técnica y profesional. Las disposiciones legales vigentes que regulan las actividades de la Contraloría General del Estado, definen a la Auditoría Financiera así: "Consiste en el examen de los registros, comprobantes, documentos y otras evidencias que sustentan los estados financieros de una entidad u organismo, efectuado por el auditor para formular el dictamen respecto de la razonabilidad con que se presentan los resultados de las operaciones, la situación financiera, los cambios operados en ella y en el patrimonio; para determinar el cumplimiento de las disposiciones legales y para formular comentarios, conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar los procedimientos relativos a la gestión financiera y al control interno". Para que el auditor esté en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener una certeza razonable sobre:

1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que reflejan los estados financieros.
2. Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos utilizados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos.
3. Que los estados financieros estén preparados y revelados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, normas de contabilidad y la normativa de contabilidad gubernamental vigente.

Para obtener estos elementos, el auditor debe aplicar procedimientos de auditoría de acuerdo con las circunstancias específicas del trabajo, con la oportunidad y alcance que juzgue necesario en cada caso, los resultados deben reflejarse en papeles de trabajo que constituyen la evidencia de la labor realizada.

El auditor debe realizar su examen de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental (NAGU) emitidas por la contraloría General, cuyo objeto es: “Las normas específicas relativas a la auditoría financiera contienen las premisas básicas que debe cumplir todo auditor gubernamental al realizar este tipo de auditoría, la cual tiene por objetivo determinar de manera razonable si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de fondos, conforme a los principios de contabilidad gubernamental u otra base comprensiva de contabilidad, considerando las siguientes fases: a)Planificación, b)Ejecución del Trabajo, c)Informe y Comunicación de Resultados.”

Auditoría Gubernamental:

Según la MAGU: Es el examen profesional, objetivo, independiente, sistemático, constructivo y selectivo de evidencias, efectuado con posterioridad a la gestión de los recursos públicos, con el objeto de determinar la razonabilidad de la información financiera, el grado de cumplimiento de los objetivos y metas, así como respecto de la adquisición, protección y empleo de los recursos.

Después de finalizar la auditoría el contralor General enviará un informe al funcionario de mayor jerarquía de la institución auditada y una copia al Presidente de la República. Se debe efectuar de acuerdo a las Normas Internas de Auditoría Gubernamental y disposiciones especializadas emitidas por la Contraloría General de la República, aplicando técnicas, métodos y procedimientos establecidos por la profesión del contador público. Tiene por objetivos:

- Evaluar la correcta utilización de los recursos públicos, verificando el cumplimiento de las disposiciones legales reglamentarias.
- Recomendar medidas para promover mejoras en la gestión pública.
- Fortalecer el sistema de control interno de la institución auditada.

El ejercicio de la auditoría Gubernamental a los auditores de la Contraloría General de la República, de la Cámara de cuentas y los Contadores Públicos Autorizados. El auditor Gubernamental es el profesional que reúne los requisitos necesarios para el ejercicio del trabajo de auditoría en las instituciones del sector público sujetas a la Normas Internas de Auditoría Gubernamental (NIAGU).

La auditoría gubernamental es interna cuando es realizada directamente por la Contraloría General de la República. Es externa cuando es ejercida por la Cámara de Cuentas y por Contadores Públicos Autorizados.

El proceso de la auditoría Gubernamental comprende las etapas de: planificación, ejecución y elaboración del informe. Se inicia con la formulación del respectivo plan y culmina con la remisión del informe al titular de la institución examinada y una copia al Presidente de la República. La elaboración y presentación del informe de auditoría o examen especial es de responsabilidad conjunta del auditor encargado y del supervisor.

Auditoría de Gestión

Gómez (2003). Su objetivo es evaluar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores y funcionarios de Estado, respecto al grado con que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la legislación presupuestal o por la institución que haya aprobado el programa o la inversión correspondiente. La auditoría de gestión puede tener, entre otros los siguientes propósitos:

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

Generalmente, al término de una auditoría de gestión el auditor no expresa una opinión sobre el nivel integral de dicha gestión o el desempeño de los funcionarios,

por tanto, estas normas no prevén que se exija al auditor una opinión de esa naturaleza. Sin embargo, el auditor deberá presentar en su informe, hallazgos y conclusiones respecto a la magnitud y calidad de la gestión o el desempeño, así como en relación con los procesos, métodos y controles internos específicos, cuya eficiencia o eficacia considere susceptible de mejorarse. Si estima que existen posibilidades de mejoría, el auditor deberá recomendar las medidas correctivas apropiadas.

Auditoria Administrativa.

Un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de la empresa, institución o departamento gubernamental; o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos humanos y materiales".

Auditoria de gestión ambiental:

Monografía: La creciente necesidad de controlar el impacto ambiental que generan las actividades humanas ha hecho que dentro de muchos sectores industriales se produzca un incremento de la sensibilización respecto al medio ambiente. Debido a esto, las simples actuaciones para asegurar el cumplimiento legislativo han dado paso a sistemas de gestión medioambiental que permiten estructurar e integrar todos los aspectos medioambientales, coordinando los esfuerzos que realiza la empresa para llegar a objetivos previstos.

Es necesario analizar y conocer en todo momento todos los factores de contaminación que generan las actividades de la empresa, y por este motivo será necesario que dentro del equipo humano se disponga de personas cualificadas para evaluar el posible impacto que se derive de los vectores ambientales. Establecer una forma sistemática de realizar esta evaluación es una herramienta básica para que las conclusiones de las mismas aporten mejoras al sistema de gestión establecido. La aplicación permanente del concepto mejora continua es un referente que en el campo medioambiental tiene una incidencia práctica constante, y por este motivo la revisión de todos los aspectos relacionados con la minimización del impacto ambiental tiene que ser una acción realizadas sin interrupción.

Auditoría informática de sistemas

Monografía: Se ocupa de analizar la actividad que se conoce como técnica de sistemas en todas sus facetas. Hoy, la importancia creciente de las telecomunicaciones ha propiciado que las comunicaciones. Líneas y redes de las instalaciones informáticas, se auditen por separado, aunque formen parte del entorno general de sistemas.

Su finalidad es el examen y análisis de los procedimientos administrativos y de los sistemas de control interno de la compañía auditada. Al finalizar el trabajo realizado, los auditores exponen en su informe aquellos puntos débiles que hayan podido detectar, así como las recomendaciones sobre los cambios convenientes a introducir, en su opinión, en la organización de la compañía.

Normalmente, las empresas funcionan con políticas generales, pero hay procedimientos y métodos, que son términos más operativos. Los procedimientos son también sistemas; si están bien hechos, la empresa funcionará mejor. La auditoría de sistemas analiza todos los procedimientos y métodos de la empresa con la intención de mejorar su eficacia.

Propósitos, alcance y aplicación de las normas de auditoría

La ejecución de un trabajo de auditoría conforme a las directrices debe organizarse y documentarse de forma apropiada con el fin de que pueda delegarse entre los colaboradores del equipo, de forma que cada uno de ellos conozca detalladamente qué debe hacer y a qué objetivo final debe dirigir su esfuerzo. Que el trabajo quede registrado de manera que permita su revisión, evaluación y obtención de conclusiones en las que fundamentar una opinión sobre la información contable sujeta a auditoría.

Normas De Auditoría

Definición de las Normas: Las normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) son los principios fundamentales de auditoría a los que deben enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoría. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor. Las NAGAS tienen su origen en los boletines (Statement on Auditing Estándar-SAS)

emitidos por el comité de Auditoría de Instituto Americano de Contadores públicos de los estados Unidos de Norteamérica en el año 1948.

Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como Auditor. En todos los asuntos relacionados con la Auditoria, el auditor debe mantener independencia de criterio. La independencia puede concebirse como la libertad profesional que le asiste al auditor para expresar su opinión libre de presiones (políticas, religiosas, familiares, etc.) y subjetividades (sentimientos personales e intereses de grupo). Se requiere entonces objetividad imparcial en su actuación profesional.

Normas de Información

El resultado final del trabajo de un auditor es su dictamen o informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. Es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para presentarle fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operación de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

- 1- Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados
- 2- Consistencia
- 3- Revelación suficiente
- 4- Opinión del auditor

Papeles De Trabajo

Estupiñan (1997): El auditor debe preparar y mantener los papeles de trabajo, cuya información y contenido deben ser diseñados acorde con las circunstancias particulares de la auditoría que realiza. La información contenida en los papeles de trabajo constituye la principal constancia del trabajo realizado por el auditor y las conclusiones a que ha llegado en lo concerniente a hechos significativos.

Funciones y Naturaleza de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo sirven principalmente para:

- Proporcionar la sustentación principal del informe del auditor, incluyendo las observaciones, hechos, argumentos, etc., con que respalda el cumplimiento de la norma de ejecución del trabajo, que ésta implícito al referirse en el informe a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Ayuda al auditor al ejecutar y supervisar el trabajo. Los papeles de trabajo son registros que conserva el auditor sobre los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones pertinentes alcanzadas en su trabajo. Ejemplo de papeles de trabajo son los programas de auditoría, análisis, memorandos, cartas de confirmación y certificación del cliente, extractos de los documentos de la compañía, y cédulas o comentarios preparados u obtenidos por el auditor, los papeles de trabajo también pueden estar constituidos por informes almacenados en cintas, en películas y otros medios.

Contenido de los papeles de trabajo

Estupiñan (1997): La cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo varían de acuerdo a las circunstancias, pero deben ser suficientes para mostrar que los registros de contabilidad están de acuerdo y conciliados con los estados financieros o cualquier

Otra información sobre la cual se está dictaminando y que se ha cumplido con las normas de auditoría aplicables a la ejecución del trabajo. Los papeles de trabajo normalmente deben incluir documentación que muestre que:

- El trabajo ha sido planeado y supervisado adecuadamente, y además indicar que se ha cumplido con la primera norma de auditoría relativa a la ejecución de trabajo.
- El sistema de control interno ha sido estudiado y evaluado en el grado necesario para determinar si, y en que extensión, otros procedimientos de auditoría deben ser aplicados, indicando el cumplimiento de la norma relativa a la ejecución del trabajo.

- La evidencia obtenida durante la auditoría, los procedimientos de auditoría aplicados y las pruebas realizadas, han proporcionado suficiente evidencia comprobatoria competente, como respaldo para expresar una opinión sobre bases razonables, indicando el cumplimiento de la norma relativa a la ejecución de trabajo.

Índices y marcas de auditoría

Índices: El hecho de asignar índices o claves de identificación que permiten localizar y conocer el lugar exacto donde se encuentra una cédula dentro del expediente o archivo de referencia permanente y el legado de auditoría. Los índices son anotados con lápiz rojo en la parte superior derecha de la cédula de auditoría.

Marcas de auditoría: Los procedimientos de auditoría efectuados se indican mediante símbolos de auditoría. Dichos símbolos o marcas deben ser explicados en los papeles de trabajo. Aunque no exista un sistema de marcas estándar, a menudo se utiliza una escala limitada de estandarización de símbolos para una línea de auditoría o para grupos específicos de cuentas, mediante el uso de leyendas o marcas en cédulas determinadas.

Esta es una técnica que ahorra tiempo, elimina la necesidad de explicar los procedimientos de auditoría que son similares más de una vez, y elimina la necesidad que el coordinador recorra para atrás y para adelante los papeles de trabajo para encontrar la leyenda estándar. Las marcas deben ser distintivas y en color (generalmente rojo) para facilitar su ubicación en el cuerpo de un papel de trabajo compuesto de anotaciones y cifras escritas en lápiz.

Se debe Evitar los símbolos superpuestos complejos o similares; los números o letras simplemente rodeadas por un círculo proporcionan un orden secuencial y fácil de seguir.

Algunos requisitos y características de las marcas son los siguientes:

- La explicación de las marcas debe ser específica y clara.
- Los procedimientos de auditoría efectuados que no se evidencian con base en marcas, deben ser documentados mediante explicaciones narrativas, análisis, etc. Las marcas de auditoría son símbolos utilizados por el auditor para

señalar en sus papeles de trabajo el tipo de revisión y prueba efectuadas los cuales reportan los siguientes beneficios.

- Facilita el trabajo y aprovecha el espacio al anotar, en una sola ocasión, el trabajo realizado en varias partidas.
- facilita su supervisión al poderse comprender en forma inmediata el trabajo realizado.

Técnicas, procedimientos, herramientas y criterios de auditoría

Técnicas: Podemos definir las técnicas de auditoría como los métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener la evidencia necesaria que fundamente sus opiniones y conclusiones, su empleo se basa en su criterio o juicio, según las circunstancias.

Es un método o detalle de procedimiento, esencial en la práctica acertada de cualquier ciencia o arte. En la auditoría. Las técnicas son métodos asequibles para obtener material de evidencia. Las técnicas y los procedimientos están estrechamente relacionados. Si las técnicas son desacertadas, la auditoría no alcanzará las normas aceptadas de ejecución.

Clases de Técnicas

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

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

1. Ocular
2. Verbal
3. Escrita
4. Documental
5. Inspección Física

Procedimientos: Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros

sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Es la combinación de dos o más técnicas, mientras que la conjugación de dos o más procedimientos de auditoría derivan los programas de auditoría, y al conjunto de programas de auditoría se le denomina plan de auditoría.

Criterios: Los criterios de Auditoría Financiera se definen entonces, como las normas y principios de contabilidad prescritos por la Contaduría general de la Nación, que viene a ser el conjunto de postulados, conceptos y limitaciones que fundamentan y circunscriben la información contable.

Fases:

Fase de Planificación

Las NAGU específicas relativas a la planificación de la auditoría financiera, expresan lo siguiente: “La auditoría financiera será planificada de forma técnica y profesional. El equipo de auditoría debe obtener conocimiento y comprensión de la entidad, determinar los objetivos de la auditoría, la materialidad y riesgo de auditoría, evaluar el control interno para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, preparar un memorando de planificación y preparar el programa de la auditoría.

El auditor gubernamental debe planificar el trabajo para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros presentados por la administración de la entidad están libres de errores e irregularidades y que hayan cumplido las disposiciones legales y reglamentarias que se consideren de importancia para los objetivos del examen. El conocimiento y comprensión de la entidad se desarrolla obteniendo y analizando información relevante de la entidad determinando los componentes de auditoría o ciclos de transacciones, comprendiendo el control interno e identificando los puntos críticos. El control interno es un proceso para asegurar de manera razonable la consecución de los objetivos de la entidad auditada. En el caso de la auditoría financiera se consideran los siguientes:

- Confiabilidad de la información financiera, y;
- Cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

El conocimiento y la comprensión del sistema de control interno contable de la entidad permiten al equipo de auditoría realizar una evaluación preliminar basada en su diseño conceptual. La evaluación del sistema de control interno contable se realiza sobre las transacciones en ejecución, mediante la aplicación de pruebas de cumplimiento para verificar el funcionamiento práctico de los controles diseñados.

Las observaciones importantes resultantes de la evaluación del control interno de la entidad sujeta a una auditoría financiera producirán un informe formal que incluya los hallazgos y las recomendaciones relevantes. El informe también incluirá los hallazgos significativos relacionados con la evaluación de las disposiciones legales y reglamentarias. La materialidad es el límite máximo de error que el auditor está dispuesto a aceptar para emitir un dictamen sin salvedades. En la determinación de la materialidad los auditores utilizarán su juicio profesional a efecto de emitir un dictamen que permita a los usuarios confiar en los estados financieros para la toma de decisiones.

Para cada auditoría financiera se determinarán los riesgos de control relacionados con las operaciones de la entidad u organismo sujeto al examen.

El riesgo está relacionado con los riesgos inherentes propios de las actividades específicas de la entidad y los riesgos de control por ausencia de procedimientos en el diseño del sistema. El riesgo de detección o riesgo de auditoría es la posibilidad de emitir una opinión profesional sin que los errores o irregularidades importantes de los estados financieros hayan sido detectados por los procedimientos de auditoría aplicados o porque no se determinaron los procedimientos correctos. La naturaleza de los procedimientos se refiere al tipo de pruebas a realizar (cumplimiento, analíticos y sustantivos) requeridos para minimizar el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

En el caso de que el sistema de control interno sea eficaz, el equipo de auditoría aplicará más pruebas de cumplimiento y menos pruebas sustantivas, para verificar la

confiabilidad de las operaciones, proyectando los resultados de la evaluación de la muestra, a todo el universo de las operaciones.

En el caso de que el sistema de control interno presente debilidades significativas, el equipo de auditoría aplicará más pruebas sustantivas, que permitan lograr un grado de satisfacción razonable sobre el área auditada.

El alcance de los procedimientos en el examen de la muestra, consiste en determinar, con base en el conocimiento del ente, la profundidad y énfasis de los mismos, a efecto de alcanzar los objetivos de la auditoría.

La oportunidad de los procedimientos se refiere al momento en que éstos son aplicados. El memorando de planificación resume los principales resultados obtenidos en ésta fase, la estrategia tentativa de la auditoría y el respectivo cronograma. El programa de la auditoría contiene los procedimientos a ejecutar, los cuales se aplicarán en el análisis o evaluación del ciclo o cuenta para obtener la evidencia que sustentará el informe. Se debe disponer de programas específicos y detallados.”

La planificación de la auditoría financiera comprende el desarrollo de una estrategia global para su conducción, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que deben aplicarse. La planificación también debe permitir que el equipo de auditoría pueda hacer uso apropiado del potencial humano disponible.

El proceso de planificación permite al auditor identificar las áreas más importantes y los problemas potenciales del examen, evaluar el nivel de riesgo y programar la obtención de la evidencia necesaria para dictaminar los estados financieros de la entidad auditada. El auditor realiza la planificación para determinar de manera efectiva y eficiente la forma de obtener los datos necesarios e informar acerca de los estados financieros de la entidad. La naturaleza y alcance de la planificación, puede variar según el tamaño de la entidad, el volumen de sus operaciones, la experiencia del auditor y el conocimiento de las operaciones.

El éxito de una auditoría de calidad radica en que la planificación es efectuada por miembros experimentados del equipo de auditoría, que posean la especialización que requiera las circunstancias del trabajo.

La planificación permite identificar lo que debe hacerse durante una auditoría, por quién y cuándo. Generalmente, la planificación es vista como una secuencia de pasos que conducen a la ejecución de procedimientos sustantivos de auditoría; sin embargo, este proceso debe proseguir en forma continua durante el curso de la auditoría. Por ejemplo, los resultados de la comprensión del sistema de control interno tienen un impacto directo al establecer los procedimientos sustantivos de auditoría.

El objetivo de la auditoría financiera es permitir que el auditor exprese su opinión acerca de si los estados financieros han sido preparados, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con principios y normas de contabilidad gubernamental o el marco establecido para la presentación de información financiera.

El alcance de la auditoría está referido a los procedimientos que son considerados necesarios para alcanzar el objetivo programado.

Si bien el auditor es responsable del examen de los estados financieros y de expresar opinión acerca de los mismos, la preparación y presentación de tales estados es responsabilidad de la administración. La realización de la auditoría de estados financieros no exonera a la administración de sus responsabilidades de acuerdo a ley.

La auditoría financiera constituye una herramienta de evaluación para el Sector Público, por cuanto además del objetivo tradicional de dictaminar los estados financieros y constituir un medio de rendición de cuenta (responsabilidad), debe estar dirigida a mejorar la administración financiera, el control interno (organización, procedimientos operativos, sistema de información) y el cumplimiento de leyes y reglamentos, instructivos y demás normativa aplicable.

Fase de Ejecución

Las NAGU específicas a la fase de examen o ejecución de la auditoría financiera, expresan lo siguiente: “El auditor gubernamental deberá aplicar programas de auditoría, para obtener evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar los hallazgos y las conclusiones de la auditoría, todo lo cual debe quedar respaldado con los papeles de trabajo pertinentes.

Debe obtenerse evidencia suficiente y competente mediante la inspección, observación, indagación y confirmación, para sustentar de manera razonable una opinión con respecto a los estados financieros sujetos a la auditoría.

La auditoría financiera está dirigida a examinar las “afirmaciones de la administración” contenidas en los estados financieros a fin de obtener evidencia sobre la adhesión a dichas afirmaciones y formular una opinión sobre dichos estados financieros. Las “afirmaciones de la administración” contenidas en los componentes de los estados financieros, son las siguientes:

- a) Existencia u ocurrencia, que las operaciones se hayan realizado.
- b) Integridad, que todas las transacciones realizadas estén incorporadas en los estados financieros.
- c) Derechos y obligaciones de la entidad reflejados de manera formal.
- d) Valuación consistente y razonable de las transacciones reflejadas en los informes.
- e) Presentación y revelación de todos los hechos significativos relacionados con la posición financiera de la entidad, tanto para usuarios internos como externos.

Para cada auditoría financiera se organizará un archivo corriente de papeles de trabajo que acumule de manera ordenada la información importante como evidencia suficiente y competente de la ejecución del plan de auditoría, la aplicación de los programas específicos, el desarrollo de los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones de auditoría. Mientras se ejecuta la auditoría financiera el equipo encargado tendrá la responsabilidad de actualizar el archivo permanente de la entidad u organismo. El método de codificación y ordenamiento de los papeles de trabajo

corrientes parte de la hoja de trabajo que resume el contenido de los estados financieros y los rubros relevantes a ser verificados considerando las “afirmaciones de la administración” contenidas en dichos informes financieros.”

En esta fase, los auditores desarrollarán la estrategia planeada que se encuentra contenida en el memorando de planificación, cuyo objetivo será la obtención de evidencias a través de los procedimientos de auditoría que se encuentren contenidos en los programas respectivos, a efecto de obtener como resultado los papeles de trabajo y la evaluación de la evidencia para fundamentar las conclusiones y recomendaciones.

Fase Informe

El documento escrito donde el auditor presenta su opinión sobre la razonabilidad de la situación financiera de la entidad auditada expresada en el conjunto de estados financieros examinados, así como de los resultados de la evaluación de control interno y del cumplimiento de leyes reglamentos y demás normativa aplicable, se le denomina Informe de Auditoría. Es importante, que el informe de auditoría sea dado a conocer por escrito a la administración, en forma previa a su emisión final, para darle la oportunidad de expresar sus comentarios, así como de que aporte cualquier evidencia que los sustente.

Las NAGU específicas a la fase de informe de la auditoría financiera, expresan lo siguiente: “El informe de auditoría debe contener la expresión de una opinión sobre la razonabilidad de la situación financiera de la entidad auditada, con respecto a los estados financieros tomados en su conjunto, o la expresión de que no se puede expresar una opinión, así como comunicar los resultados de la evaluación del control interno y del cumplimiento de leyes y reglamentos aplicable.

El informe será dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada y debe contener, al menos:

Aspectos generales:

Resumen de los resultados del informe

- Tipo de opinión del dictamen

- Sobre aspectos de control interno
- Sobre aspectos de cumplimiento legal.
- Seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores.

Comentarios de la administración

Comentarios de los auditores sobre los comentarios de la administración

Aspectos financieros

1. Dictamen de los auditores
2. Información financiera examinada

Aspectos de control interno

1. Informe de los auditores
2. Hallazgos sobre aspectos de control interno

Aspecto sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables.

1. Informe de los auditores
2. Hallazgos sobre el cumplimiento de leyes, instructivos, reglamentos y otras normas aplicables.

Seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores.

El dictamen indicará si los estados financieros se presentan de acuerdo con Principios de Contabilidad Gubernamental (PCG) u otra base de contabilidad generalmente aceptada. El dictamen indicará si los principios de contabilidad se han seguido uniformemente en el período actual, en relación con el período precedente. Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario. Los estados financieros deben ser acompañados con sus notas explicativas. El dictamen contendrá una expresión de la opinión en relación con los estados financieros tomados en conjunto o en forma individual.

El auditor, al emitir su opinión con relación a los estados financieros, debe considerar los siguientes tipos: Opinión limpia, opinión limpia con párrafo explicativo, opinión con salvedades y opinión adversa o negativa.

2.4 Recolección de Información

Se han identificado las siguientes investigaciones:

Escalante Cano (2006) en su tesis titulada: **“El Proceso de la Auditoría Financiera en la gestión municipal”**, presentada para optar el Grado de Maestro en Contabilidad en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos; concluye que el proceso que de la auditoría financiera está compuesto por la planeación, ejecución e informe. En la planeación se establece el objetivo, alcance, se diseñan los procedimientos y técnicas, entre otras actividades. En la ejecución se aplican los procedimientos y técnicas de auditoría para obtener evidencia suficiente, competente y relevante. En el Informe, el auditor expresa su opinión sobre la razonabilidad de la información financiera y económica. Por otro lado se acompaña la denominada Carta de Recomendaciones del Control Interno, donde se facilita una serie de pautas sobre la gestión municipal.

Medina Panta (2005) en su tesis denominada: **“Control de calidad en el desarrollo de la auditoría”**, presentada para optar el Grado de Maestro en Contabilidad en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Medina, concluye que, no es suficiente cumplir con el proceso de auditoría, sino que es necesario, evaluar el trabajo de los auditores para asegurar un desarrollo eficiente y efectivo. El control de calidad aplicado a la auditoría es la garantía de un trabajo con los mejores estándares.

Vega Segura (2004) en su tesis denominada: **“La auditoría financiera en la empresa moderna”**, presentada para optar el grado de Maestro en Administración en la Universidad San Martín de Porres, concluye que la auditoría se desarrolla sobre la base de un proceso sistémico, procedimientos, técnicas y prácticas que se relacionan con las actividades administrativas, comerciales, contables, tributarias y de otro tipo que llevan a cabo las empresas.

Hernández Celis (2007) en el trabajo de investigación docente denominado: **“Auditoría financiera de las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo para la eficacia de la Cooperación Técnica Internacional”**, presentado en la Universidad Nacional Federico Villarreal, concluye que la auditoría financiera es una herramienta que al evaluar la información financiera y económica, establece que la misma cumple o no cumple con los principios de contabilidad generalmente aceptados (Normas Internacionales de Contabilidad), es decir si la información de las fuentes de financiamiento, inversiones, ingresos, costos, gastos y resultados está adecuadamente presentada y por tanto puede facilitar la toma de decisiones que facilite la el logro de las metas, objetivos y misión de las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo.

Flores González (2007), en el trabajo de investigación docente denominado: **“La contabilidad y la auditoría financiera, herramientas para la efectividad de la gestión de las empresas”**, presentado en la Universidad Nacional del Callao; concluye que la contabilidad es la herramienta que valúa, registra y presenta la información; en cambio la auditoría financiera, examina la información presentada por la contabilidad para determinar el grado de razonabilidad; luego, ambas se constituyen en herramientas que pueden facilitar el logro de las metas, objetivos y misión de las empresas en general, por cuanto la información que contienen puede ser utilizada en la formulación de nuevos planes, en decisiones de financiamiento e inversión, rentabilidad y riesgos; y, también como medio de control empresarial.

Andrade García (2005) en la monografía denominada: **“El nuevo rol del auditor financiero en las empresas de servicios”**, presentada en la Universidad de Buenos Aires – Argentina; concluye que en los últimos tiempos ha cambiado el rol del auditor financiero, pasando del enfoque tradicional del control al enfoque de la facilitación de la gestión integral de las empresas de servicios, mediante la entrega de recomendaciones bien documentadas sobre planeación, organización, dirección, coordinación y control. Es decir a la par que examina el grado de razonabilidad de la información contable, también aporta información para la gestión en la denominada Carta de recomendaciones de control interno.

Vargas Buendía (2006) en la monografía denominada: **“Auditoría financiera: herramienta para combatir la corrupción”**, presentada en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Vargas, concluye que si bien la auditoría financiera no tiene como objetivo identificar actos de corrupción, si no la razonabilidad de la información contable; sin embargo, cuando exista indicios de actos contrarios a las normas, se modificará el plan de trabajo, los programas, procedimientos y técnicas para evidenciar dichos actos, analizarlos y comunicarlos oportunamente a los responsables de la gestión de los entes correspondientes. Asimismo se indica que la auditoría financiera previene actos de corrupción a través de las recomendaciones que facilita en la Carta de recomendaciones de control interno.

Interpretando a Porter (1996), el problema de optimización trata de tomar una decisión óptima para maximizar (ganancias, velocidad, eficiencia, etc.) o minimizar un criterio determinado. (Costos, tiempo, riesgo, error, etc.). La optimización, es el reto de lograr satisfacer las necesidades de los usuarios. Para ello, entre otras cosas, es necesario utilizar adecuadamente la información de la empresa, por ejemplo la información de la auditoría financiera.

RESEÑA HISTÓRICA DE LA INVESTIGACIÓN

Según Vargas (2005), indica que la Ley No. 27867 – Ley Orgánica de Gobiernos Regionales; establece y norma la estructura, organización, competencias y funciones de los gobiernos regionales. Define la organización democrática, descentralizada y desconcentrada del gobierno regional conforme a la constitución y la Ley de Bases de la Descentralización. Los gobiernos regionales tienen como misión organizar y conducir la gestión pública regional de acuerdo a sus competencias exclusivas, compartidas y delegadas, en el marco de las políticas nacionales y sectoriales, para contribuir al desarrollo integral y sostenible de la región. Esta norma también establece que los planes, presupuestos objetivos, metas y resultados del gobierno regional serán difundidos a la población en base a la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública No. 27806. Se establece que la administración Pública Regional está orientada bajo un sistema moderno de gestión y sometida a una evaluación de desempeño. Los gobiernos regionales incorporarán a sus programas de

acción mecanismos concretos para la rendición de cuentas a la ciudadanía sobre los avances, logros, dificultades y perspectivas de su gestión la Ley en referencia, establece que el gobierno regional está sujeto a la fiscalización permanente del Congreso de la República, del Consejo Regional y la ciudadanía, conforme a la ley y al Reglamento del Consejo Regional. El control a nivel regional está a cargo del Órgano Regional de Control Interno, el cual depende funcionalmente y orgánicamente de la Contraloría General de la república conforme a la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República.

TRANSPARENCIA EN LA GESTIÓN GUBERNAMENTAL

Analizando a Holmes (1999), podemos indicar que la demanda de mayor información sobre el funcionamiento de las entidades, programas, proyectos y otros servicios gubernamentales es cada vez más notoria. Tanto los legisladores, como los gerentes gubernamentales y el público en general, tienen interés en conocer si los fondos fiscales se administran correctamente, de acuerdo a ley y, si los fines para los cuales fueron autorizados los recursos se están cumpliendo.

La transparencia en la gestión de los recursos del Estado comprende, de un lado, la obligación de la entidad pública de divulgar información sobre las actividades ejecutadas relacionadas con el cumplimiento de sus fines y, de otro lado, la facultad del público de acceder sin restricciones a tal información, para conocer y evaluar en su integridad, el desempeño y la forma de conducción de la gestión gubernamental.

Corresponde a la dirección de cada entidad establecer políticas generales para promover la transparencia en la gestión de los recursos públicos y permitir el acceso del público a las informaciones que genere. Igualmente, corresponde a los órganos del Sistema Nacional de Control examinar e informar sobre la calidad de la información que las entidades públicas brindan al público. Seguridad razonable sobre el logro de los Objetivos del Control Interno.

La estructura de control interno debe proporcionar seguridad razonable de que los objetivos del control interno han sido logrados. La seguridad razonable se refiere a que el costo del control interno, no debe exceder el beneficio que se espera obtener de él. La dirección de cada entidad debe identificar los riesgos que implican las

operaciones y, estimar el margen de riesgo aceptable en términos cuantitativos y cualitativos, de acuerdo con las circunstancias.

Establecer controles internos rentables que permitan minimizar el riesgo, requiere de una adecuada comprensión por parte de la dirección de los objetivos que desea lograr, en vista que podrían diseñarse sistemas con controles excesivos en áreas concretas, con el consecuente efecto negativo sobre otras operaciones.

NORMAS DE CONTROL INTERNO PARA LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL.

Según la Contraloría General de la República (1998), la administración financiera como sistema de apoyo de la administración pública, es definida como el sistema por medio del cual tiene lugar la planificación, recaudación, asignación, financiación, custodia, registro e información, dando como resultado la gestión eficiente de los recursos financieros públicos necesarios para la atención de las necesidades sociales. Los componentes del sistema de administración financiera son: presupuesto, tesorería, endeudamiento público y contabilidad. Estos componentes incluyen controles internos y durante el ciclo fiscal tienen a su cargo la responsabilidad de proyectar, procesar e informar las operaciones referidas a la administración de los recursos financieros gubernamentales.

Las normas de control interno para la administración financiera gubernamental se orientan a promover controles claves en las diferentes áreas de los sistemas de administración financiera gubernamental, dentro de una óptica que posibilite la integración de los controles internos y la información que procesan las áreas siguientes: Presupuesto, Tesorería, Endeudamiento público y Contabilidad.

Aun cuando los procesos relacionados con el endeudamiento público, no tienen las características propias de un sistema de gestión financiera, se considera importante incluir esta área del sector público dentro de las normas de control interno.

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIAS (NIAs)

Las Normas Internacionales de auditoría contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con lineamientos relativos en forma de material explicativo y de algún otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales e han de interpretar en el contexto del material explicativo de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación.

Las Normas Internacionales de Auditoría deben ser aplicadas en la auditoría de los estados financieros. Estas normas deben ser también aplicadas, con la adaptación necesaria, a la auditoría de otra información y de servicios relacionados.

Las Normas internacionales están referidos a temas introductorias; responsabilidades; planeamiento; control interno; evidencia de auditoría; utilización del trabajo de otros; dictamen y conclusiones de auditoría; áreas especializadas; áreas especializadas; servicios relacionados; declaraciones internacionales de prácticas de auditoría.

Estas normas con la adaptación correspondiente son utilizadas por el personal de la auditoría integral, facilitando su trabajo y permitiendo uniformar el tratamiento de las evaluaciones correspondientes.

EL CONTROL INTERNO Y LA AUDITORÍA FINANCIERA

Según Panéz (1986), se entiende por Control Interno el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por los Gobiernos Regionales, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes, dentro de las políticas trazadas por la Presidencia y en atención a las metas u objetivos previstos.(26)

Según Centrum (2005), el ejercicio del Control Interno debe consultar los principios de igualdad, eficiencia, economía, celeridad, moralidad, publicidad y valoración de costos ambientales. En consecuencia, deberá concebirse y organizarse de tal manera que su ejercicio sea intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos

existentes en la entidad, y en particular de las asignadas a aquellos que tengan responsabilidad del mando. (27)

El Control Interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las Direcciones Regionales de Salud y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.

Para que el control interno facilite las actividades institucionales y especialmente la realización de auditorías integrales debe estar orientado al cumplimiento de los siguientes **objetivos**:

- Proteger los recursos del gobierno regional, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten;
- Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional;
- Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos del gobierno regional;
- Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional;
- Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;
- Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos;
- Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación;
- Velar porque el gobierno regional disponga de procesos de planeación y mecanismos adecuados para el diseño y desarrollo organizacional.

Según Vargas (2005), los gobiernos regionales, deben por lo menos implementar los siguientes **aspectos** que deben orientar la aplicación del Control interno.

- Establecimiento de objetivos y metas tanto generales como específicas, así como la formulación de planes operativos que sean necesarios;
- Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;
- Adopción de un sistema de organización adecuado para ejecutar los planes;
- Delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad;
- Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos;
- Dirección y administración del personal conforme a un sistema de méritos y sanciones;
- Aplicación de las recomendaciones resultantes de las evaluaciones de Control Interno;
- Establecimiento de mecanismos que faciliten el control ciudadano a la gestión de las entidades;
- Establecimiento de sistemas modernos de información que faciliten la gestión y el control;
- Organización de métodos confiables para la evaluación de la gestión;
- Establecimiento de programas de inducción, capacitación y actualización de directivos y demás personal de la entidad;
- Simplificación y actualización de normas y procedimientos.

Según Sánchez (2005), el control interno para engarzarse eficientemente con la auditoría financiero debe aplicar las siguientes **Técnicas**: prevención y descubrimiento.

Las técnicas de prevención están destinadas a proporcionar seguridad razonable de que únicamente se reconocen y procesan transacciones válidas. Como ejemplo de técnicas de prevención pueden citarse.

- Autorización supervisora de las transacciones de ajustes;
- Procedimientos de contraseña para restringir el acceso a terminales en línea, programas de computadoras y archivos;
- Balance, transacción por transacción, en un sistema en línea;
- Verificación y validación de los datos entrados en un sistema de computador;

- Exploración de datos para ver que sean razonables antes de su entrada en un sistema;
- Segregación y rotación de los deberes de entrada y procesamiento; y
- Procedimientos claramente definidos de procesamiento y excepción.

Las técnicas de descubrimiento están destinadas a proporcionar certeza razonable de que se descubren los **errores e irregularidades**. Como ejemplos pueden incluirse:

- Conciliación de informes de balance por lote con registro cronológicos mantenidos por los departamentos originarios;
- Conciliación de conteos cíclicos del inventario con los registros permanentes;
- Llevar cuenta del uso de formas prenumeradas;
- Revisión y aprobación de informes de mantenimiento;
- Auditoría interna;
- Comparación con planes y presupuestos de los resultados que se informan;
- En transacciones contables, conciliación con el mayor general de los saldos de los mayores auxiliares;
- Conciliación de las cantidades de enlace que salen de un sistema y entran a otro; y
- Revisión de los registros cronológicos de transacciones y de acceso en línea.

La Unidad de Control Interno o quien haga sus veces es la encargada de evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo.

Todas las transacciones de los gobiernos regionales deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.

EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO POR LA AUDITORÍA FINANCIERO.

Según Voss, (2005), la función del control interno contable es la de suministrar seguridad de que los errores o irregularidades se pueden descubrir con prontitud razonable, asegurando así la fiabilidad e integridad de los registros financieros y operativos. La revisión del control interno por parte del auditor le ayuda a determinar otros procedimientos de auditoría apropiados para formular su opinión sobre la razonabilidad de los saldos finales.

Por definición, el control interno contempla una seguridad razonable, pero no absoluta, de que los objetivos del sistema se cumplirán. La implantación y el mantenimiento de un sistema adecuado de control interno es responsabilidad de la Presidencia del gobierno regional y el diseño del mismo ha de realizarse teniendo en cuenta los juicios de la administración en cuanto a la relación costo-beneficio de cada procedimiento de control, aunque no siempre es posible obtener magnitudes objetivas de los costos y beneficios involucrados.

Un planteamiento conceptual lógico de la evaluación que hace el contador público del control interno contable, que se enfoca directamente a prevenir o detectar errores o irregularidades importantes en los saldos de las cuentas, consiste en aplicar a cada tipo importante de transacciones y a los respectivos activos involucrados en la auditoría, los siguientes criterios:

- a) Considerar entre otros, los tipos de errores e irregularidades que puedan ocurrir;
- b) Determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades;
- c) Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente;
- d) Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier tipo de error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar su efecto sobre: la naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, y, las sugerencias a hacer al ente.

En la aplicación práctica del enfoque antes descrito, los dos primeros literales se realizan principalmente por medio de cuestionarios, resúmenes de procedimiento, flujogramas, instrucciones o cualquier otro tipo de material de trabajo utilizado por el auditor. Sin embargo, se requiere el juicio profesional para la interpretación, adaptación o extensión de dicho material de trabajo, para que resulte apropiado en cada situación particular. El tercer literal se lleva a cabo durante la revisión del sistema y las pruebas de cumplimiento y, el último, se logra al ejercer el juicio profesional en la evaluación de la información obtenida en los párrafos precedentes. La revisión que haga el auditor y sus pruebas de cumplimiento deben relacionarse con los objetivos de la evaluación del sistema. Por esta razón las evaluaciones generales o globales no son útiles a los auditores porque no ayudan a decidir el alcance al cual deben restringirse los procedimientos de auditoría. Los controles y deficiencias que afecten a diferentes tipos de transacciones no son compensatorios en su efecto.

Según Yarasca (2005), la evaluación de los controles internos contables hecha por el auditor para cada tipo importante de transacciones, debe dar lugar a una conclusión respecto a si los procedimientos establecidos y su cumplimiento son satisfactorios para su objetivo. Los procedimientos y su cumplimiento deben considerarse satisfactorios si la revisión del auditor y sus pruebas no revelan ninguna situación que se considere como una deficiencia importante para su objetivo. En este contexto una deficiencia importante significa una situación en la cual el auditor estima que los procedimientos establecidos, o el grado de cumplimiento de los mismos, no proporcionan una seguridad razonable de que **errores o irregularidades** por importes significativos con respecto a las cuentas anuales que están siendo auditadas pudieran prevenirse o detectarse fácilmente por los empleados del ente en el curso normal de la ejecución de las funciones que les fueron asignadas.

El riesgo final del auditor es una combinación de dos riesgos separados. El primero de estos está constituido por aquellos **errores de importancia** que ocurren en el proceso contable, del cual se obtienen los saldos de las cuentas. El segundo riesgo es el de que cualquier **error de importancia** que pueda existir, sea o no detectado por el auditor.

El auditor confía en el control interno para reducir el primer riesgo y en sus pruebas de detalle y en sus otros procedimientos, para disminuir el segundo. El peso relativo atribuible a las respectivas fuentes de confianza son materias que deben decidirse de acuerdo con el criterio del auditor y según las circunstancias.

La norma de auditoría sobre el estudio y evaluación del control interno establece que la extensión de las pruebas necesarias para reunir suficiente evidencia de acuerdo con dicha norma variará inversamente a la confianza del auditor en el control interno. El conjunto de estas dos normas implica que la confianza que el auditor deposite en el control interno y en sus procedimientos de auditoría deberá proporcionar una base suficiente para su opinión en cualquier caso, aunque la proporción de confianza obtenida de las dos fuentes respectivas varíe según los casos.

El auditor financiero deberá considerar los procedimientos llevados a cabo por los auditores internos al determinar la naturaleza, el momento y la extensión de sus propias pruebas. El trabajo de los auditores internos deberá ser considerado como un complemento, pero nunca como un sustituto de las pruebas de los auditores financieros.

El auditor integral, cuando realiza un examen en los gobiernos regionales, tiene la obligación de comunicar a la Dirección, y Administración del ente las **debilidades significativas** identificadas como consecuencia del estudio y evaluación del sistema de control interno, realizados con el alcance que haya considerado necesario para su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría.

PROGRAMAS DE AUDITORÍA FINANCIERA

Según las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs); el auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría estableciendo la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para poner en marcha el plan global de auditoría. El programa de auditoría sirve como instrucciones para los asistentes que participan en la auditoría y como un medio para controlar y registrar la ejecución apropiada del trabajo. El programa de auditoría puede contener también los objetivos de auditoría para cada área y un presupuesto de tiempo para las diferentes áreas o procedimientos de auditoría. En la preparación del programa de auditoría, el auditor debería considerar también las evaluaciones

específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel de seguridad requerido a ser provisto por los procedimientos sustantivos. El auditor debería considerar también la oportunidad de las pruebas de controles y de los procedimientos sustantivos, la coordinación del apoyo esperado del gobierno regional, la disponibilidad de asistentes y la participación de otros auditores o expertos.

De acuerdo con las NIAs, el plan global de auditoría y el programa de auditoría deberían ser revisados según sea necesario durante el curso de la auditoría. El planeamiento es efectuado en forma continua durante todo el compromiso, debido a los cambios en las condiciones o resultados inesperados de los procedimientos de auditoría.

Según Panéz (2004) y Yarasca (2005), coinciden que el planeamiento se condensa o concretiza en el programa de auditoría, el mismo que se irá reajustando o graduando durante el proceso de trabajo de campo de acuerdo a las circunstancias, por lo que, puede inferirse que el programa de auditoría cumple dos propósitos fundamentales: i) Servir como guía de orientación, a través de procedimientos mínimos para ser aplicados durante el desarrollo de la auditoría; y, ii) Servir como un registro de control de la labor realizada, evitando así omitir algún procedimiento importante. Por lo tanto, elaborar un programa implica seleccionar una serie de procedimientos de auditoría con la finalidad de obtener la evidencia suficiente y competente sobre los elementos que conforma el panorama de los estados financieros que nos permita emitir opinión profesional sobre su razonabilidad; es decir, si dichos estados financieros presentan o no razonablemente la situación financiera de la empresa y los resultados de sus operaciones por el ejercicio examinando.

Por tal razón, es necesario que el auditor tenga un pleno conocimiento sobre las técnicas y procedimientos de auditoría, así como sobre el manejo de los papeles de trabajo.

Al respecto cabe resaltar que la efectividad de un programa depende principalmente de la información que se tenga de la empresa y del criterio del auditor, quien basado en su madurez de juicio, producto de su capacidad y experiencia, decidirá los procedimientos a seguir y el alcance que dará a los mismos, para lo cual, tendrá en consideración la eficiencia del control interno y principalmente la estrategia.

De otro lado, si bien es cierto, que en la práctica es recomendable aplicar el plagio en la elaboración de programas, también es cierto, que cuando se hace mal uso de ello, se cae peligrosamente en la ineficacia, ya que cada vez desarrollamos menos nuestro criterio; más aún, si se tiene en cuenta que las circunstancias cambian de un momento a otro.

Un programa de auditoría constituye uno de los documentos más importantes dentro del proceso de la auditoría, no solamente porque, señala los procedimientos a seguir en cada una de sus fases, sino también porque es el papel de trabajo donde consta con toda precisión la labor realizada por los auditores. Con tal fin, cada vez que culmine la aplicación de alguno procedimiento, el auditor anotará sus iniciales, referenciando los papeles de trabajo específicos donde se sustenta; asimismo, anotará sus iniciales del auditor que supervisa el trabajo.

En consecuencia, a medida que se van terminado las diversas etapas de la auditoría, el programa se va constituyendo en un documento sumamente valioso, donde se deja constancia no solo del alcance de la revisión proyectada, sino también del trabajo efectivamente realizado.

FLEXIBILIDAD DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA

El programa de auditoría, debe considerarse como un instrumento flexible, es decir, que puede reajustarse de acuerdo a las situaciones y circunstancias que se presenten en el campo. Las circunstancias cambian de un momento a otro; por lo tanto, lo que originalmente se consideró en la etapa de planeamiento puede sufrir cambios, ya sea porque se han encontrado mejoras en el control interno y requerimos reducir el tamaño de las pruebas, o porque se ha suscitado cambios en el tratamiento contable, cambios en la política operativa, etc., donde tenemos que modificar la naturaleza del procedimiento o ampliarlo.

RESPONSABILIDAD DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA

En una sociedad de auditoría, donde existan los niveles de gerente de auditoría, supervisor, auditor-jefe de comisión o encargado y asistentes de auditoría, podría inferirse que la responsabilidad de funciones respecto al programa recae principalmente en los tres primeros niveles de la siguiente manera:

- Auditor Jefe de comisión o encargo, responsable de la elaboración y coordinación y ejecución del programa;
- Supervisor, responsable de la revisión y supervisión; y,
- Gerente de auditoría, responsable de su aprobación

En todo caso, conviene recalcar que teniendo en consideración que gran parte de la labor recae sobre el jefe de comisión o encargado, este debe gozar de las suficientes facultades para que teniendo en cuenta el objeto y alcance de la auditoría, pueda manejarlo con toda libertad y flexibilidad coordinando cualquier variación con el auditor supervisor.

CONTENIDO DE LOS PROGRAMA DE AUDITORÍA

El programa de auditoría contiene básicamente un listado de procedimientos de auditoría, el cual deberá seguir en lo posible un orden lógico en cuanto a los rubros de los estados financieros, la gestión y otros aspectos a examinar. No significando necesariamente esto el orden de importancia, ni la oportunidad en que se aplicará el procedimiento, ya que tales aspectos lo determinará el auditor encargado de acuerdo a su criterio profesional; sin embargo, cabe señalar que en todo programa antes de describir los procedimientos deberá fijarse los objetivos básicos para el examen de cada cuenta o área. El programa en su estructura contendrá en la parte superior, el nombre del gobierno regional a examinarse, periodo del examen, cuenta o rubro; asimismo 4 columnas, la primera para describir el procedimiento, la segunda para referenciar los papeles de trabajo, la tercera para las iniciales del auditor que aplique el procedimiento.

PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA FINANCIERA.

Para el MAGU, los procedimientos de auditoría son operaciones específicas que se aplican en el desarrollo de una auditoría e incluyen técnicas y prácticas consideradas necesarias de acuerdo con las circunstancias. Los procedimientos pueden agruparse en: i) Pruebas de control; ii) Procedimientos analíticos; y, Pruebas sustantivas de detalle.

El MAGU, establece que las técnicas de auditoría son métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener evidencia que fundamente

su opinión. Las técnicas más utilizadas al realizar pruebas de transacciones y saldos son: i) Técnicas de verificación ocular; ii) técnicas de verificación oral; iii) Técnicas de verificación escrita; iv) Técnicas de verificación documental; y, Técnicas de verificación física.

Las técnicas y procedimientos que se utilizan en la auditoría integral, no difieren substancialmente de las utilizadas en otros tipos de auditorías. Lo que si debe quedar claro es que particularmente, la Auditoría Integral necesita identificar y aplicar “criterios” de auditoría que no son tradicionales.

Los criterios son parámetros de referencia para comparar operaciones, procesos completos y resultados. Proporcionan elementos de juicio para evaluar diseños, funcionamiento, productos y servicios.

En la práctica los criterios más importantes pueden ser: estándares, normas legales, normas internas, índices de eficiencia operativa, relaciones generalmente aceptadas (ratios financieros), indicadores públicos (inflación, devaluación, etc.).

En resumen los criterios de auditoría deben:

- Suministrar pautas que faciliten la evaluación del manejo de los recursos físicos, humanos y financieros.
- Servir de medio para establecer que se obtiene valor agregado (valor por dinero).
- Proporcionar a la misma administración elementos de gerencia para Medir su desempeño y Diseñar mecanismos para mejorar el control de la gestión.

Los criterios empleados deben explicarse para que sean entendidos y asimilados. De igual forma, su aplicación se hará teniendo en cuenta el medio en el cual funcione el gobierno regional.

Según las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), el auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en las etapas de planeación y de revisión global de la auditoría. Los procedimientos analíticos significan el análisis de índices y tendencias significativo incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de las cantidades pronosticadas. Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones de la información financiera del gobierno regional. También incluyen consideraciones de relaciones. Pueden usarse variados métodos para desempeñar los

procedimientos, los mismos que varían desde simples comparaciones a análisis complejos usando técnicas avanzadas de estadística.

Los procedimientos, considerados como el conjunto de técnicas de auditoría, tácticamente dispuestos, serán los componentes de cada programa de Auditoría Integral que resulte de la planeación.

LA EVIDENCIA EN LA AUDITORÍA FINANCIERA

El Manual de Auditoría de la Contraloría General de la República de nuestro país, establece que la evidencia es el conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes que sustentan las conclusiones del auditor. Es la información específica obtenida durante la labor de auditoría a través de observación, inspección, entrevistas y examen de los registros y resultados. La auditoría integral se dedica a la obtención de la evidencia, dado que ésta provee una base racional para la formulación de juicios u opiniones. El término evidencia incluye documentos, fotografías, análisis de hechos efectuados por el auditor y en general, todo material usado para determinar si los criterios de auditoría son alcanzados.

En términos generales la evidencia de auditoría puede clasificarse en cuatro tipos: i) evidencia física, ii) Evidencia testimonial; iii) Evidencia documental; y, iv) Evidencia analítica.

EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.

Según las NAGAs, debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio de análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación, y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de llegar a bases razonables para la formulación del Informe de Auditoría Integral.

La evidencia del auditor es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables, financieros, administrativos, legales y otros expresados han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstancias que realmente han ocurrido.

La naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor y que tienen relación con las cuentas o rubros que se examinan.

La evidencia se obtiene, por el auditor, a través del resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurren en cada caso y de acuerdo con el juicio profesional del auditor. (36)

El auditor no pretende obtener evidencia absoluta, sino que determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada.

EVIDENCIA SUFICIENTE.

Se entiende por tal, aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas o rubros que se someten a su examen. Bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen.

El nivel de evidencia a obtener por el auditor, referido a los hechos económicos y otras circunstancias, debe estar relacionado con la razonabilidad de los mismos y proporcionar información sobre la circunstancia en que se produjeron, con el fin de formarse el juicio profesional que le permita emitir una opinión.

Para decidir el nivel necesario de evidencia, el auditor debe, en cada caso, considerar la importancia relativa de las partidas que componen los diversos rubros de las cuentas examinadas y el riesgo probable de error en el que incurre al decidir no revisar determinados hechos económicos.

El auditor deberá tener en cuenta y evaluar correctamente el costo que supone la obtención de un mayor nivel de evidencia que el que está obteniendo o espera obtener y la utilidad final probable de los resultados que obtendría.

Independientemente de las circunstancias específicas de cada trabajo, el auditor debe obtener el nivel de evidencia necesario que le permita formar su juicio profesional sobre las cuentas examinadas.

La falta del suficiente nivel de evidencia sobre un hecho de relevante importancia en el contexto de los datos que se examinan, obliga al auditor a abstenerse de emitir una opinión, o bien a expresar las salvedades que correspondan.

EVIDENCIA COMPETENTE.

El concepto de competente de la evidencia es la característica cualitativa, en tanto que el concepto suficiencia tiene carácter cuantitativo. La confluencia de ambos elementos, competencia y suficiencia, debe proporcionar al auditor el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos al examen.

La evidencia es competente o adecuada cuando sea útil al auditor para emitir su juicio profesional. El auditor debe valorar que los procedimientos que aplica para la obtención de la evidencia adecuada sean los convenientes, así como que las circunstancias del entorno no invalidan los mismos. La convergencia de ambos factores permite considerar que la evidencia obtenida es la adecuada.

OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA

La evidencia suele obtenerse de: las cuentas que se examinan, los registros auxiliares, los documentos de soporte de las operaciones, las declaraciones de empleados y directivos, los sistemas internos de información y transmisión de instrucciones, los manuales de procedimientos y la documentación de sistemas, la obtención de confirmaciones de terceras personas ajenas a la entidad y los sistemas de control interno en general, sin que esta relación tenga carácter exhaustivo.

Los datos contables y, en general, toda información interna, no pueden considerarse por sí mismos, evidencia suficiente y adecuada. El auditor debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias. La evidencia de los datos contables podrá ser obtenida, entre otros, mediante los siguientes procedimientos: Inspección, observación, investigación, confirmación, cálculo y revisión analítica.

- **Inspección:** consiste en examinar registros, documentos o activos tangibles.

La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de diversos

grados de confiabilidad dependiendo de su naturaleza y fuente, así como de la eficacia de los controles internos a lo largo del proceso. A continuación se presentan tres categorías de evidencia documental que proporcionan al auditor diversos grados de confiabilidad: i) Evidencia documental creada y conservada por terceras partes; ii) Evidencia documental creada por terceras partes y conservada por la entidad; y, iii) Evidencia documental creada y conservada por el ente. La inspección de activos tangibles da lugar a una evidencia fidedigna en relación con su existencia, pero no necesariamente con su propiedad o valor.

- **Observación:** consiste en examinar el proceso o procedimientos que otros realizan. Por ejemplo, el auditor puede observar el conteo de inventarios realizados por personal del ente o la ejecución de procedimientos de control interno que no deja rastros de auditoría.
- **Investigación:** consiste en buscar una información adecuada recurriendo a personas competentes, ya sea dentro o fuera del ente. Las investigaciones pueden abarcar desde preguntas escritas dirigidas a terceros hasta preguntas orales que se plantean, de un modo informal a individuos dentro del ente. Las respuestas a las investigaciones pueden poner en manos del contador público una información que no poseía anteriormente o bien puede proporcionarle una evidencia para corroborar.
- **Confirmación:** consiste en la respuesta que se da a una investigación que pretende ratificar los datos contenidos en los registros contables.
- **Cálculo:** consiste en la verificación de la precisión aritmética de los documentos fuentes y de los registros contables o en la realización de los cálculos independientes.
- **Revisión analítica:** consiste en estudiar razones y tendencias financieras significativas así como en investigar fluctuaciones y partidas poco usuales.

LOS HALLAZGOS DE LA AUDITORÍA

Analizando las opiniones de Bravo (2003) y al MAGU, encontramos coincidencia cuando indican que los hallazgos de auditoría son el resultado de la comparación que se realiza entre un criterio y la situación actual encontrada durante el examen a un

área, actividad u operación de los gobiernos regionales. Es toda información que a juicio del auditor le permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de recursos del Gobierno Regional de Ayacucho bajo examen que merecen ser comunicados en el informe. Sus elementos son: condición, criterio, causa y efecto.

De acuerdo con la NAGU 3.60, los elementos del hallazgo de auditoría se relacionan de la siguiente forma:

- Condición: situación actual encontrada
- Criterio: Norma aplicable
- Causa: Situaciones que originaron la situación encontrada
- Efecto: Resultado adverso o potencial de la situación encontrada

Los requisitos que deben reunir un hallazgo de auditoría son: i) Importancia relativa que amerite ser comunicado; ii) Basado en hechos y evidencias precisas que figuran en los papeles de trabajo; iii) Objetivo; y, iv) Convincente para una persona que no ha participado en la auditoría.

El auditor debe estar capacitado en las técnicas para desarrollar hallazgos en forma objetiva y realista. Al realizar su trabajo debe considerar los factores siguientes: i) condiciones al momento de ocurrir el hecho; ii) Naturaleza, complejidad y magnitud financiera de las operaciones examinadas; iii) Análisis crítico de cada hallazgo importante; iv) Integridad del trabajo de auditoría; v) autoridad legal; y, vi) Diferencias de opinión.

EL INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA

Los informes de Auditoría Financiera en su configuración permiten juzgar la calidad y cantidad de la evidencia. Es por ello, que en la Auditoría financiera no se debe entregar informes de tipo estándar o uniforme, ya que este modelo puede distorsionar o disminuir el grado de información que se consigna.

En la Auditoría Financiera se deben preparar por lo menos los siguientes informes o documentos suscritos contentivos de la opinión profesional:

Un informe anual con el dictamen respectivo, el cual, incluye la opinión sobre la totalidad del ente económico, partiendo de los estados financieros de cierre de ejercicio preparados por la administración, con una explicación detallada de la labor

desempeñada. Dicho informe por lo tanto contendrá al menos las siguientes manifestaciones por parte del auditor:

INFORMES ESPECÍFICOS PARA LAS ENTIDADES GUBERNAMENTALES

Según las Normas de Auditoría Gubernamental, los informes que emiten deben tener en cuenta determinadas consideraciones técnicas. La elaboración de un informe, sin la responsabilidad y diligencia profesional debida, podría ocasionar un perjuicio en la imagen del Sistema Nacional de control que debemos preservar. Las características del informe de auditoría son: significación, utilidad y oportunidad, exactitud y beneficios de la información sustentaría, calidad convincente, concisión, claridad y simplicidad, tono constructivo, organización de los contenidos del informe y positivismo. La responsabilidad de la redacción del informe de auditoría es del auditor encargado aunque también comparten esta responsabilidad, los miembros del equipo de auditoría que intervienen en el borrador del informe hasta llegar a la consideración de la autoridad de la Contraloría General de la República para su aprobación.

Los informes por escrito constituyen la forma establecida por el Sistema Nacional de Control y su órgano rector, la Contraloría General de la República, para comunicar los resultados de la auditoría practicada a los funcionarios responsables de la entidad examinada; esto permite: i) Poner en conocimiento de los funcionarios gubernamentales los resultados de cada examen; ii) Reducir el riesgo que los resultados puedan ser interpretados erróneamente; y, ii) Facilitar las acciones de seguimiento orientadas a establecer si la entidad ha adoptado las acciones correctivas pertinentes.

Conforme a lo prescrito en la NAGU 4.10, los auditores deben comunicar por escrito los resultados del examen realizado a los funcionarios responsables de la entidad. Una vez culminada la fase de ejecución, el nivel gerencial correspondiente de la Contraloría General de la República o el titular del Órgano de Control Institucional, según los casos, remitirán el borrador del informe para requerir comentarios o aclaraciones de los Gobiernos Regionales, con miras a incluirlos, previa evaluación, en el informe correspondiente. El borrador de Informe no debe estar firmado por los

auditores responsables del trabajo. El envío del borrador de informe al gobierno regional, se sujetará a las normas respectivas.

III. METODOLOGÍA.

3.1 Diseño de la investigación.

Según Trochim un diseño de investigación es: “El diseño de investigación puede ser pensado como la estructura de la investigación, es el pegamento que sostiene juntos a todos los elementos en el proyecto de investigación”.

Arias (2004), considera a la investigación documental como el proceso basado en la búsqueda y análisis de datos secundarios, es decir, datos registrados por otros investigadores en fuentes documentales, impresas, audiovisuales o electrónicas.

La investigación a realizar buscara la información proveniente de propuestas, comentarios, análisis de temas parecidos al nuestro las cuales de analizaran al determinar los resultados.

El diseño de investigación aplicado es no experimental debido a que la información recolectada se encuentra en las fuentes de información documental.

3.2 Población y Muestra:

De acuerdo al Método de Investigación Bibliográfica y Documental la presente investigación es aplicable al Perú, pero no es aplicable a alguna muestra.

3.3 Técnicas e Instrumentos:

3.3.1 Técnicas: La técnica aplicada en la investigación es la de Revisión Bibliográfica y Documental, mediante la recolección de información de fuentes de información como textos, revistas, tesis, artículos periodísticos e información de Internet.

A continuación damos el aporte de algunos autores con respecto a la aplicación de esta técnica:

Según Arias (2006): Metodología de la Investigación, "La investigación documental es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas".

Amador (1998) afirma que el proceso de revisión bibliográfica y documental comprende las siguientes etapas: consulta documental, contraste de la información y análisis histórico del problema.

En cambio **Ekman (1989)** definen a la revisión documental como el proceso dinámico que consiste esencialmente en la recogida, clasificación, recuperación y distribución de la información.

3.3.2 Instrumentos: Como salvedad al proceso de recolección de información Lorenzo, Martínez, 2004, advierte que no resulta funcional que un investigador utilice un número excesivo de fuentes de información, sino que debe ser capaz de seleccionar aquellas que mejor respondan a sus necesidades e intereses, es decir tienen que estar relacionados al tema de investigación.

En cuanto a los instrumentos a utilizar, teniendo en cuenta las fuentes de información documentaria y bibliográfica como textos, tesis, páginas de internet entre otros se tendrá que elaborar fichas bibliográficas como instrumento de ubicación de la información.

Al aplicar la Técnica de la Recolección de Información se recurrirá a las fuentes de información de origen para la obtención de datos las cuales permitirán formular resultados, las conclusiones y recomendaciones.

3.4 Tipo y nivel de Investigación:

Teniendo en cuenta la complejidad para la recolección de información de carácter económico y financiero en las entidades a encuestar, debido a que algunas empresas guardan en absoluta reserva la información de sus actividades, el método de investigación a aplicar es la Revisión Bibliográfica y Documental.

El tipo de investigación es cualitativo descriptivo debido a que solo se limitará a la investigación de datos de las fuentes de información originales, sin entrar en detalle de cantidades.

El nivel de estudio es descriptivo debido a que se realizara un estudio de características, cualidades y atributos del tema de investigación sin entrar a los grados de análisis cuantitativos del problema.

IV. RESULTADOS

4.1 Resultados.

- En el marco teórico de la investigación se ha definido todos los aspectos para facilitar la optimización de la gestión en los gobiernos regionales del Perú, como medio para viabilizar la gestión óptima de los recursos.
- El comité de Terminología del Instituto Americano de Contables Públicos (AICP) expresó: "el objetivo de un examen normal de estados financieros por un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con que presentan la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. El dictamen del auditor es el medio por el cual expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, la niega".
- Interpretando a Porter (1996), el problema de optimización trata de tomar una decisión óptima para maximizar (ganancias, velocidad, eficiencia, etc.) o minimizar un criterio determinado. (Costos, tiempo, riesgo, error, etc.). La optimización, es el reto de lograr satisfacer las necesidades de los usuarios. Para ello, entre otras cosas, es necesario utilizar adecuadamente la información de la empresa, por ejemplo la información de la auditoría financiera.
- Los documentos fuente, en el marco del proceso de la auditoría gubernamental, permiten al auditor obtener la evidencia suficiente, competente y relevante mediante la aplicación de las pruebas de control y procedimientos sustantivos que fundamenten razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto al organismo, programa, actividad o función que sea objeto de la auditoría.
- La auditoría financiera "Consiste en el examen de los registros, comprobantes, documentos y otras evidencias que sustentan los estados financieros de una entidad u organismo, efectuado por el auditor para formular el dictamen respecto de la razonabilidad con que se presentan los

resultados de las operaciones, la situación financiera, los cambios operados en ella y en el patrimonio; para determinar el cumplimiento de las disposiciones legales y para formular comentarios, conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar los procedimientos relativos a la gestión financiera y al control interno".

4.2 Análisis de resultados

De acuerdo con los resultados obtenidos, queda contrastado que el objetivo ha resultado congruente con la realidad y el futuro de los gobiernos regionales de Perú, por tanto es factible de verificación en el contexto del trabajo llevado a cabo.

- La función de auditoría siempre fue considerada parte integrante de la gestión financiera del área gubernamental, y es vista cada vez más como un instrumento para mejorar el desempeño del sector público. La auditoría cubre una amplia gama de actividades que tienen objetivos diferentes. Tradicionalmente, ha sido un mecanismo tendiente a asegurar al gobierno o a sus ministerios (auditoría interna), y a la legislatura (auditoría externa), que los fondos públicos se reciben y se gastan de acuerdo con las asignaciones y otras leyes relevantes (auditoría de cumplimiento), y que el uso de fondos que la administración declara haber hecho representa total y exactamente su posición financiera (auditoría financiera). La función de auditoría fue evolucionando en muchos países hasta adquirir una visión más completa de las consecuencias económicas y sociales de las operaciones gubernamentales.
- La auditoría financiera es la ejecución de exámenes estructurados de programas, proyectos, actividades, segmentos operativos, a los estados financieros de los gobiernos regionales, con el propósito de medir e informar sobre la utilización, de manera económica y eficiente, de sus recursos y el logro de sus objetivos operativos.
- La motivación de establecer una unidad de auditoría financiera en un gobierno regional o contratar labores de auditoría financiera de una firma independiente resulta del deseo de conocer más sobre el rendimiento de las

actividades multisectoriales en términos de la eficiencia del uso de recursos y el logro de objetivos.

V. CONCLUSIONES.

De todo lo expuesto anteriormente y a través del análisis realizado, podemos extraer las siguientes conclusiones de carácter particular sobre la auditoría de financiera:

- La importancia de la AUDITORIA FINANCIERA EN LA OPTIMIZACIÓN DE LA GESTIÓN EN LOS GOBIERNOS REGIONALES DEL PERÚ-2012, objeto de investigación, es de importancia ya en un futuro podremos contar con un país justo y con mayores oportunidades de crecimiento.
- La auditoría financiera una gubernamental es una herramienta fundamental del sistema integral de control y evaluación de la gestión pública, ya que permite conocer la forma en que las dependencias y entidades de la administración pública, regional y municipal realizan su gestión.
- Mejora y racionaliza los sistemas de gestión administrativos de los gobiernos regionales del Perú, mejora la transparencia y, en consecuencia, la información financiera, optimiza la gestión y suministra información en la toma de decisiones.
- A través de las auditorías que efectúan las diversas instancias de fiscalización, se obtienen los hechos que conllevan a medir el grado de eficiencia, eficacia y economía con que se han administrado los recursos humanos, materiales.
- Es importante realizar la auditoría financiera en los gobiernos regionales, ya que es el único organismo disponible para salvaguardar y control de los recursos públicos.

Aspectos complementarios:

RECOMENDACIONES

- Considerando que la auditoría financiera es el modelo de control completo de la gestión de un gobierno regional; recomendamos su aplicación para que informe su opinión sobre la calidad, eficiencia, eficacia y economía de las operaciones; razonabilidad de la información financiera y económica; cumplimiento de las normas legales, administrativas, contables y financieras; asimismo para que pueda prevenir y detectar los actos de corrupción; también para que proponga las mejoras, correcciones y soluciones y finalmente realice el seguimiento y la asesoría que necesitan estas entidades para optimizar su gestión institucional.
- Los gobiernos regionales, no solo deben utilizar el proceso normal de la auditoría financiera (planeación, ejecución e informe), sino que deben explotar el valor agregado que facilita este tipo de auditoría (supervisión o monitoreo de recomendaciones facilitadas, asesoría y consultoría en control y gestión institucional). De este modo la auditoría financiera en la optimización de la gestión de los gobierno regionales.
- Para efectos de optimizar la gestión financiera de los gobiernos regionales, es necesario aplicar la eficiencia, eficacia y economía en la utilización de los recursos; estos elementos facilitarán el mejoramiento continuo y por ende la optimización institucional.
- Es relevante la auditoría financiera por que facilita recomendaciones para el manejo adecuado de los recursos, los procesos, procedimientos y en fin todas las actividades de la empresa.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Simón (2004) Normas Internacionales de Auditoría. Lima. Ediciones Jurídicas Andrade SRL.
2. Arcenegui & Gómez (2003). Manual de Auditoría Financiera. Madrid. Editorial Desclée de Brouwer.
3. CONTRERAS, E. (1995) *Manual del Auditor*. Lima: CONCYTEC
4. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. (1998) *Manual de Auditoría Gubernamental (MAGU)*. Lima: Editora Perú.
5. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. (1998) *Normas de Auditoría Gubernamental (NAGUS)*. Lima: Editora Perú.
6. FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES- IFAC – (2000) *Normas Internacionales de Auditoria*. Lima. Editado por la Federación de Colegios de Contadores del Perú.
7. GRUPO OCÉANO (2005) Enciclopedia de la Auditoría. Madrid. Editorial Océano.
8. Domingo (2005) La auditoría Financiera en el Tercer Milenio. Texto de Estudio. Lima. Edición a cargo del autor.
9. Domingo (2007) Auditoría Financiera. Lima. Edición a cargo del autor.
10. HOLMES, A. W. (1999) *Auditoria*. México: Unión Tipográfica Hispanoamericana.
11. ESTUPIÑAN (1997). Papeles de trabajo en la auditoria financiera.
12. Gerry y Kevan. (1999) *Dirección Estratégica*. Madrid: Prentice Hall International Ltd.
13. Sánchez, Israel (2000) Auditoría 1-Fundamentos de Auditoría de Estados Financieros. México. Editora ECAFSA.
14. MEZA. (1986) *Auditoria Contemporánea*. Lima: Iberoamericana de Editores SA.
15. TUESTA (2000). “*El ABC de la Auditoria Gubernamental*”. Lima. Iberoamericana de Editores SA.

16. MAGU = Manual de auditoría Gubernamental, formulado por la Contraloría General de la República del Perú el 23.12.1998, publica en separata especial del Diario Oficial el Peruano. Este documento está en la Web: www.cgr.gob.pe
17. NAGAs = Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
18. NAGU = Normas de Auditoría Gubernamental aprobadas por la Contraloría General de la República de nuestro país
19. El comité de Terminología del Instituto Americano de Contables Públicos (AICP)

PAGINAS WEB

1. *Auditoría Financiera: www.gestiopolis.com
www.monografias.com/trabajos12/aufi/aufi.shtml*
2. *Auditoría Financiera - Economía y Finanzas - Auditoría Financiera
www.elprisma.com/apuntes/curso.asp*
3. *Manual de auditoría financiera
www.agapea.com/MANUAL-DE-AUDITORiA-FINANCIERA*