

# Ministerio Secretaría General de la Presidencia

## Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno



### Seminario 2017

“Auditoría Interna: Fortaleciendo la Probidad y Transparencia en el Estado”

Santiago, 21 y 22 de agosto de 2017

# Auditoría Gubernamental, componente clave en la Gestión de las Finanzas Públicas

Leonel Diaz Erazo

Executive MBA, Universitat de Barcelona, España

Especialista en Finanzas, Universidad Católica Andrés Bello,  
Caracas, Venezuela

Lic. Contaduría Pública, Universidad Católica Andrés Bello ,  
Caracas, Venezuela

Miembro del Instituto Global de Auditores Internos

Miembro de la Federación de Contadores Públicos de  
Venezuela

Socio Director de leoneldiaze consulting

# Sobre el Conferencista



**Leonel Diaz E.**  
**CPA, EMBA**  
**Socio Director**  
**leoneldiaze consulting**

Venezolano

Profesional de la Contaduría Pública, con Especialización en Finanzas, y un Executive MBA.

Más de 25 años de experiencia profesional internacional como auditor y consultor aplicados en los Sectores Públicos y Privados en países como Venezuela, Republica Dominicana, México, Argentina, Colombia, Guatemala, El Salvador, Chile, Ecuador y Honduras.

En el Sector Privado, ha prestado servicios en importantes empresas como Grupo AES, Phillip Morris, y Firmas de Auditoría como RSM International.

Principales áreas de experticia: NIAs, ISSAIs, COSO, COSO ERM, NICs, NICSP, NIIF, Planeación Estratégica, Gestión de Finanzas Públicas.

Consultor para: PNUD, Unión Europea (UE), Banco Mundial y BID. Director Interino del Proyecto Transparencia en la Administración Pública en la República Dominicana de la USAID.

Asesor para los Gobiernos de: República Dominicana, Colombia y Nicaragua.



# **Auditoría Gubernamental, componente clave en la Gestión de las Finanzas Públicas**

# Contenido de la Presentación

- El valor agregado de las EFS.
- Principios fundamentales de las EFS.
- Principios de transparencia y rendición de cuentas de las EFS.
- La auditoría del sector público sus objetivos.
- Tipos de auditoría del sector público.
- La auditoría del sector público y el fraude:
  - Factores de riesgo de información financiera fraudulenta.
  - Factores de riesgo de malversación de fondos.
  - Procedimientos de auditoría por causa de fraude en la planificación de auditoría.

# El valor agregado de las EFS <sup>(1)</sup>

- La fiscalización del Sector Público impacta positivamente la confianza de la sociedad en sus instituciones.
- Una vez conocidos los resultados de la fiscalización los ciudadanos pueden pedir cuentas a los que han manejado recursos públicos.
- La fiscalización oportuna crea la necesidad de re-pensar en cómo utilizar mejor los recursos públicos.
- Las EFS que actúan con independencia, con eficacia y con credibilidad suficiente, juegan un rol importante en el sistema democrático, fomentando: (i) rendición de cuentas, (ii) transparencia y (iii) integridad.

(1) ISSAI 12: El valor y beneficio de las EFS – marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos.

# El valor agregado de las EFS

- En la democracia, donde se elijen a los representantes para ejercer función pública, existe el riesgo de la inadecuada administración de los recursos.
- Las EFS deben responder de manera correcta a los retos y expectativas de los ciudadanos, así como ante los riesgos y entornos cambiantes.
- La comunicación entre las EFS y su entorno debe ser significativo y eficiente, esto mejora su credibilidad y el entendimiento de cómo su gestión apoya lo cambios.

# Principios fundamentales de las EFS

Los 12 principios del valor y beneficio de las EFS dentro de cada uno de los tres objetivos son:



# Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas de las EFS <sup>(2)</sup>

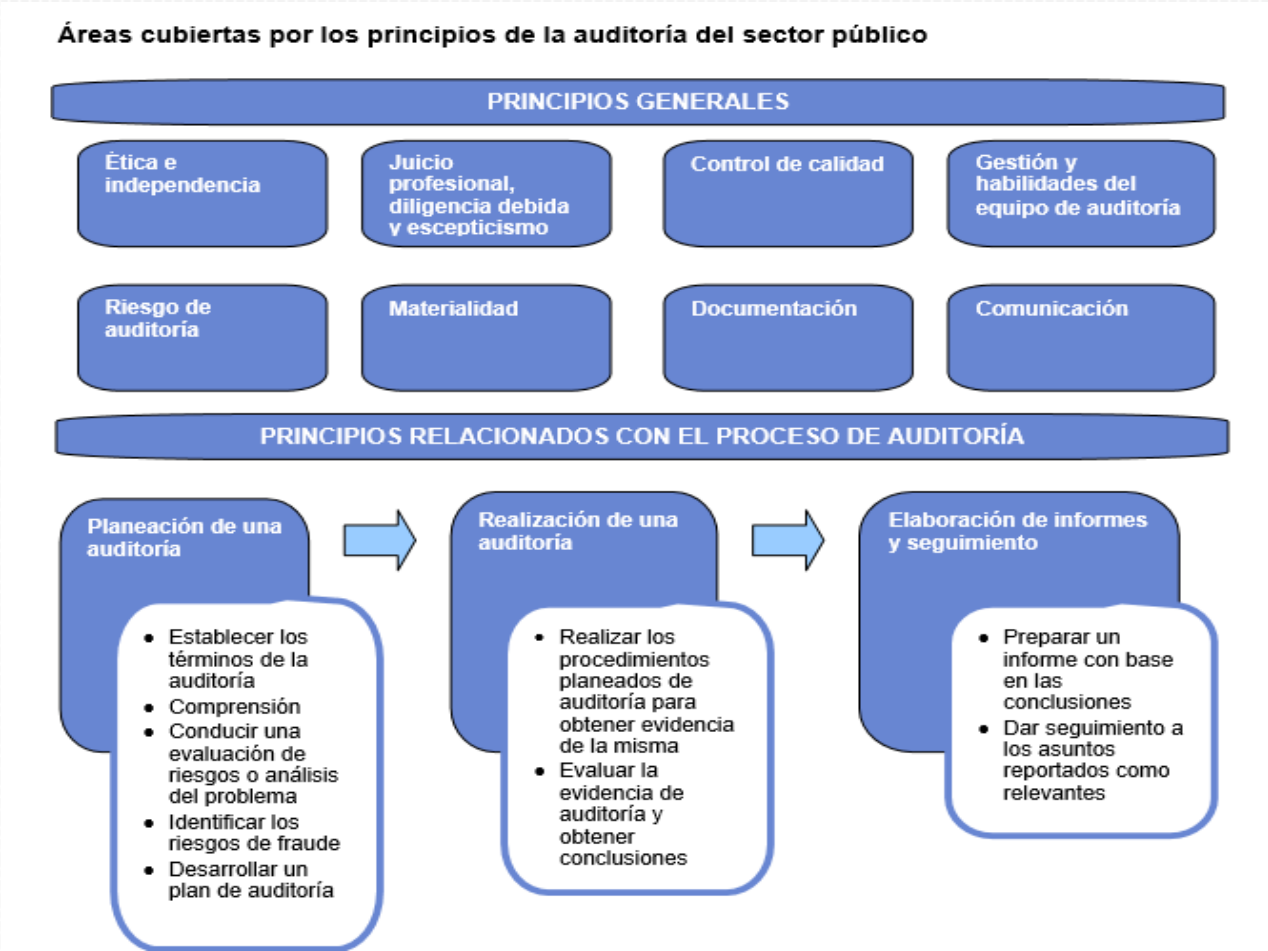
Definición:

- **Transparencia:** información pública de la EFS, oportuna, fidedigna, clara y pertinente, sobre su situación, competencia, estrategia, actividades, gestión financiera, actuaciones y rendimiento. Incluye la obligación de informar sobre los resultados y conclusiones de auditorías, y hacer accesible al público la información relativa a la EFS.
- **Rendición de cuentas:** se refiere al marco legal y de presentación de informes, a la estructura organizativa, la estrategia, los procedimientos y sus acciones.
- Nueve (9) Principios relacionados.

(2) ISSAI 20 – Principios de transparencia y rendición de cuentas.



# La auditoría del sector público y sus objetivos <sup>(3)</sup>



(3) ISSAI 100 – Principios fundamentales de auditoría el Sector Público.

# Tipos de auditoría del sector público

- **Auditoría financiera:** enfocado a determinar si la información financiera de presenta de acuerdo al marco financiero de referencia y al marco regulatorio. Para expresar opinión acerca de si la información financiera está libre de errores por fraude o errores.
- **Auditoría de desempeño:** enfocada a determinar si programas o instituciones se desempeñan bajo principios de economía, eficiencia y eficacia. Se examina versus criterios definidos, analiza desviaciones y problemas, y propone recomendaciones.
- **Auditoría de cumplimiento:** enfocada a determinar si un asunto particular cumple con las regulaciones o autoridades identificadas como criterios, que rigen la administración financiera del sector público y de la conducta de los funcionarios públicos.

# La auditoría del sector público y el fraude

- La NIA 240 “Obligaciones del auditor en relación con el fraude en un auditoría de estados financieros”.
- La NIA 315 “Identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales mediante la comprensión de la entidad y su entorno.”
- La NIA 330 “Respuesta del auditor ante los riesgos evaluados”.
- ISSAI 1240 Directriz de auditoría financiera “Obligaciones del auditor en relación con el fraude en un auditoría de estados financieros”.

# La auditoría del sector público y el fraude



ISSAI 1240 – Consideraciones generales:

- En el sector público la auditoría financiera va mas allá de la emisión de una opinión.
- Pueden existir objetivos adicionales, de auditoria o de información, en el marco legal, cuando se determinen falta de conformidad en aspectos presupuestarios, de rendición de cuentas o de eficacia del control interno.
- Aún sin objetivo adicionales, los ciudadanos esperan que los auditores notifiquen los incumplimientos de normas y sobre el control interno.
- A todas estas consideraciones adicionales, los auditores siempre deben considerar los riesgos de fraude al planificar y ejecutar las auditorías.

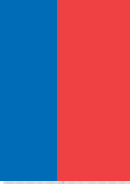
# La auditoría del sector público y el fraude



ISSAI 1240 – Consideraciones generales:

- El fraude jurídicamente tiene un concepto amplio, a nivel de auditoría se entiende como toda incorrección material intencionada contenida en los Estados Financieros.
- Generalmente el fraude se evidencia con dos clases de acciones:
  - incorrecciones en la información financiera presentada y
  - la apropiación indebida de activos.
- Los responsables de la administración de las entidades públicas son los garantes de la prevención y detección de fraude. Esto implica el compromiso de crear una cultura de honestidad y comportamiento ético y de probidad, que puede reforzarse mediante una supervisión activa.

# La auditoría del sector público y el fraude



## ISSAI 1240 – Consideraciones generales:

- La supervisión por parte de los responsables de las entidades públicas incluye prever la posibilidad de elusión de los controles o de que existan otro tipo de influencias inadecuadas sobre el proceso de información financiera, tales como:
  - Intentos de la dirección de manipular los resultados con el fin de influir en la percepción que de ellos han utilizado adecuadamente los fondos del Estado.
  
- Resultará necesario, además:
  - Construcción de una cultura ética, que debe ser imagen fiel de la filosofía y el accionar de la administración de la entidad,
  - Diseño de una estructura de control interno que salvaguarde todas las transacciones en las que se involucren los fondos públicos.

# La auditoría del sector público y el fraude

ISSAI 1240 – Consideraciones generales:

- Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, **existe un riesgo inevitable de que no puedan detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros**, aún cuando la planificación y la ejecución se realicen de conformidad con las normas.
- El riesgo de **no detectar incorrecciones materiales debidas a fraude es mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error.**
- El **fraude puede conllevar planes sofisticados** y cuidadosamente organizados para su ocultación, tales como:
  - La falsificación,
  - La omisión deliberada del registro de transacciones
  - La realización de manifestaciones intencionadamente erróneas al auditor.

# La auditoría del sector público y el fraude

ISSAI 1240 – Consideraciones generales:

- **Los intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar** cuando van acompañados de colusión. La colusión puede inducir al auditor a considerar que la evidencia de auditoría es convincente, cuando, en realidad, es falsa.
- **La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores** tales como:
  - La pericia del que lo comete,
  - La frecuencia y el alcance de la manipulación,
  - El grado de colusión,
  - La dimensión relativa de las cantidades individuales manipuladas y
  - El rango jerárquico de las personas implicadas

# La auditoría del sector público y el fraude



## ISSAI 1240 – Escepticismo Profesional <sup>(4)</sup>

- Amenazas en el sector público que atentan con escepticismo:
  - Relaciones personales o profesionales por el entorno político.
  - Carácter exclusivo del mandato fiscalizador de las EFS, en detrimento de otros auditores.
  - Ausencia de rotación periódica de los auditores.
- Cuando obtengan información acerca de la existencia de presuntos abusos, los auditores del sector público examinarán si éstos pueden llegar a afectar significativamente a los estados financieros.
- El examen debe realizarse con una doble perspectiva, cualitativa y cuantitativa.

(4) ISSAI 1200 “Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría”

# La auditoría del sector público y el fraude

ISSAI 1240 – Riesgos de incorrecciones materiales por causa del fraude:

- El auditor gubernamental debe tener en cuenta que :
  - En el sector público generalmente el mayor riesgo no se asocia al ciclo de ingresos, a menos que se trate de una entidad recaudadora de tributos o que generen importantes ingresos por servicios prestados o donaciones.
  - La mayoría de la entidades se centran en gastos, en la adjudicación de contratos y el pago de subvenciones.
  - Pueden existir operaciones importantes que no se corresponden con las operaciones normales de la entidad, tales como:
    - Adquisición y ventas de inmuebles.
    - Intercambio de tierras.
    - Derechos de servidumbre.
    - Extinción anticipada de deuda.
    - Privatización de servicios públicos, entre otras.

# La auditoría del sector público y el fraude

## ISSAI 1240 – Triángulo del fraude

- Tres condiciones concurren cuando exista fraude, estas son:
  - Incentivos / presiones
  - Oportunidad
  - Actitudes y racionalización



**Incentivo / Presión:** por posibilidades de beneficios propios o presión externa a la realización del fraude

**Racionalización / Actitud:** factor subjetivo, responsabilidad, ética del empleado

**Oportunidad:** por falta de controles en el proceso o concentración indebida de funciones

# La auditoría del sector público y el fraude

## I. Factores de riesgo de incorrecciones derivadas de la presentación de información financiera fraudulenta:

### a. Incentivos / Presiones

Situaciones de inestabilidad financiera, tales como:

- Debilidades en los controles presupuestarios.
- Privatizaciones.
- Nuevos programas o modificaciones importantes.
- Nuevas fuentes de financiamiento.
- Nueva legislación o marco legal.
- Reubicación de operaciones.
- Programas sin fondos o recursos insuficientes.
- Asociaciones público – privadas.
- Cambios políticos.

# La auditoría del sector público y el fraude

## a. Incentivos / Presiones

Excesiva presión a la Dirección para cumplir exigencias o expectativas de terceros:

- Aumento de las expectativas de los ciudadanos
- Expectativas superiores a las normales para ajustarse al presupuesto
- Reducción de los presupuestos sin reducción de expectativas.

## b. Oportunidad

- Ambiente cerrado con estrechos nexos o contactos de carácter político.
- Estructuras jerárquicas y burocráticas con mentalidad de lealtad y obediencia.
- Manejo de transferencias de dinero con esquemas engorrosos de seguir.
- Abuso de poder en el uso de cargos.

# La auditoría del sector público y el fraude

## b. Oportunidad (*Continuación*)

- Acceso a puestos de dirección en el sector privado, tras ayudar en la adjudicación de contratos.
- Tolerancia de errores en la información financiera.
- Débil supervisión por inestabilidad política.
- Dispersión geográfica de las actividades públicas (ayuntamientos distantes)
- Control interno deficiente por:
  - Personal poco calificado
  - Dificultades en el reclutamiento
  - Poco uso de la tecnología
  - Estructura tecnológica fragmentada, no integrada

# La auditoría del sector público y el fraude

## c. Actitudes / Racionalización

- Los salarios inferiores en el sector público versus sector privado pueden motivar justificaciones indebidas, sobre todo si hay primas o incentivos.
- Indiferencia por debilidades en el marco sancionatorio en la administración pública.

# La auditoría del sector público y el fraude

## II. Factores de riesgo de incorrecciones derivadas de la malversación de activos:

### a. Incentivos / Presiones

Malas relaciones entre empleados y entidad con acceso a efectivo u otros activos:

- Estructuras rígidas de remuneración en el sector público.
- Recompensa a la antigüedad y no rendimiento.

Relativas al proceso de contrataciones:

- Contratos con repercusiones políticas sensibles.
- Riesgo de soborno o comisiones por alto volumen de los contratos.
- Contratos con partes vinculadas.
- Naturaleza arriesgada de algunas actividades públicas (armamento, recursos naturales).

Abuso de poder:

- Soborno por temas sensibles como subvenciones, permisos de residencia u obtención de nacionalidad.

# La auditoría del sector público y el fraude

## b. Oportunidad

- Discrepancia entre el valor real (mercado) y el valor contable de activos.
- Debilidades en las políticas contables de activos:
  - Falta de registros de activos
  - Falta de información sobre titularidad de bienes inmuebles como edificios y terrenos.
  - Posibilidad de manipular los períodos contables.
  - Transición sin control en la transición del principio de caja al del devengo.

## c. Actitudes / Racionalización

- Funcionarios que no hacen distinción entre transacciones privadas y públicas, ejemplo: uso indebido de tarjetas de crédito.
- Funcionarios públicos que por su nivel creen justificar estilos de vida similares a ejecutivos del sector privado.
- Tolerancia de conductas inadmisibles en ambientes difíciles para despedir o sustituir empleados.

# La auditoría del sector público y el fraude

## III. Procedimientos de auditoría para los riesgos de auditoría por causa de fraude a considerar en la planificación de auditoría:

### a. Conflicto de Intereses

Creación, mantenimiento y consulta de una base de datos con información adicional referente por ejemplo a:

- Fraudes notificados.
- Noticias de medios de comunicación.
- Medidas disciplinarias adoptadas contra empleados.
- Denuncias.
- Reacciones de los ciudadanos y de las partes interesadas.
- El enlace con la información obtenida por los órganos reguladores, el ministerio público.
- Información procedente de agentes públicos, mecanismos de denuncia interna, etc.
- Resultados de investigaciones judiciales o de auditorías de gestión.

# La auditoría del sector público y el fraude

## b. Adjudicaciones de contratos públicos:

### Sistema de licitación

- Interrogar a la dirección si se ha creado y existe en la práctica un sistema de licitación que abarque tanto la adquisición de bienes y de servicios como la enajenación y el arrendamiento de bienes públicos.
- Verificar en la documentación relativa al sistema de licitaciones si existen disposiciones que puedan comprometer su carácter equitativo, justo, transparente, competitivo y eficiente en relación con los costes.
- Comparar la documentación relativa al sistema de licitaciones con las leyes y reglamentaciones aplicables.
- Verificar en la documentación relativa al sistema de licitaciones si existen normas o criterios de referencias propios de un sistema de esas características.

# La auditoría del sector público y el fraude

## c. Conflicto de intereses

- Inspeccionar por medio de entrevistas con la dirección y de comprobación de la documentación relativa al sistema de licitaciones y las actas de las reuniones de la comisión de licitaciones si los responsables de la adjudicación de contratos públicos y otros intervinientes:
  - Admitieron y declararon todo lo posible sobre conflicto de intereses.
  - Trataron de modo equitativo a todos los proveedores y posibles proveedores.
  - No utilizaron su posición con fines de lucro personal o para beneficiar ilícitamente a otras personas.
  - No comprometieron la credibilidad o integridad del sistema de licitaciones aceptando regalos, hospitalidad o cualquier otro tipo de dádiva.
  - Utilizaron los bienes públicos con escrupulosidad.

# La auditoría del sector público y el fraude

## c. **Conflicto de intereses** (*Continuación*)

- Ayudaron a las autoridades o a los encargados del sistema de contabilidad a combatir la corrupción y el fraude en el sistema de licitaciones.
- Indagar e inspeccionar si la entidad practicaba controles para informar de conflictos de intereses y si estos controles habían sido comunicados al personal.
- Comprobar la documentación de apoyo para determinar si en el período examinado había un sistema para garantizar el cumplimiento de normas deontológicas.

## d. **Conducta irregular e infracciones**

- Indagar por medio de entrevistas con la dirección si durante el período examinado se registraron alegaciones de conducta irregular o infracciones en relación con el sistema de licitaciones.

# La auditoría del sector público y el fraude

## d. **Conducta irregular e infracciones** *(Continuación)*

- Verificar si se notificó y abordó adecuadamente cualquier caso de conducta irregular o infracción en relación con el sistema de licitaciones detectado en otra parte del proceso de auditoría. Confirmar asimismo si han sido alertadas las autoridades competentes.
- Indagar por medio de entrevistas con la dirección si durante el período examinado se registraron casos de licitadores que cometieran acciones fraudulentas cuando competían para la adjudicación de un contrato. Si así sucedió, interrogar a la dirección si fueron rechazadas las ofertas de esos licitadores.
- Si la entidad auditada está aplicando un mecanismo de denuncia interna, investigar cómo se denuncian y abordan las infracciones en esa organización. Examinar y debatir con el servicio de auditoría los resultados del mecanismo de denuncia interna y determinar si se han adoptado medidas correctoras cuando ha habido infracciones.

# La auditoría del sector público y el fraude

- e. **Inspeccionar los registros y la documentación para localizar:**
- Nombres y direcciones de vendedores inhabituales.
  - Recepción de copias (facturas, órdenes de compras, etc.) en vez de originales. – Pedidos de material ya existente en cantidades suficientes.
  - Pedidos de materiales cuya eliminación está programada debido a su estado de obsolescencia.
  - Pedidos de materiales cuya naturaleza no se ajusta al mandato y a las operaciones de la entidad.
  - Compras por un importe o por una cantidad justo inferiores al límite exigido para la aprobación por el nivel siguiente.
  - Fragmentación de las compras mediante pedidos u otros medios para eludir las políticas en vigor.

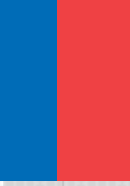
# La auditoría del sector público y el fraude

- e. **Inspeccionar los registros y la documentación para localizar:**
- Pagos a los vendedores al margen del sistema normal de licitaciones.
  - Firmas de la dirección o de supervisores en documentos firmados normalmente por subordinados (evitando así los controles ordinarios).
  - Concesión a los proveedores de un volumen significativo de bienes o servicios de la entidad del sector público.
  - Precios superiores a los del mercado, especialmente en compras de grandes cantidades.
  - Esquemas de adjudicación de contratos que indican la existencia de rotación de las ofertas.
  - Combinación de escasa calidad con precios elevados / porcentaje elevado de productos con problemas.

# La auditoría del sector público y el fraude

- e. **Inspeccionar los registros y la documentación para localizar:**  
*(Continuación)*
- Existencia de una única fuente de provisión de bienes y servicios en cantidades significativas.
  - Recursos excesivos a procedimientos excepcionales, de urgencia o abreviados para la adquisición de bienes y servicios públicos.

# La auditoría del sector público y el fraude



## f. Ajustes presupuestarios

- Cerciorarse de que el procedimiento presupuestario se adecua a las exigencias legales.
- Cerciorarse de que el presupuesto ha sido aprobado correctamente.
- Examinar el proceso de notificación mensual de las previsiones presupuestarias y la ejecución real: – Investigar toda posible excepción (gastos excesivos o insuficientes) y sus motivos, así como las medidas adoptadas.
- Confirmar que las excepciones han sido autorizadas en caso necesario.
- Examinar todo ajuste presupuestario significativo o movimiento excesivo de fondos entre programas realizados en fechas próximas al término del ejercicio o posteriormente, así como sus motivos.

# La auditoría del sector público y el fraude

## f. **Ajustes presupuestarios** *(Continuación)*

- Examinar los informes de resultados para determinar si se registraron infracciones significativos de objetivos fijados en el plan estratégico / gastos excesivos o insuficientes por importes considerables al término del ejercicio.
- Examinar todo ajuste presupuestario realizado en fechas próximas al término del ejercicio o posteriormente para determinar si fue oportunamente autorizado por el poder legislativo en caso necesario.

## g. **Costes de personal**

- Examinar los registros de gastos y dietas de viaje para determinar si hay indicios de:
  - Inclusión de gastos personales.
  - Solicitudes de reembolso de gastos de alojamiento, representación o comidas que no resulten conformes con lo establecido.
  - Autorización por persona distinta al supervisor ordinario.
  - Fechas, horas u otros elementos de las solicitudes de reembolso de gastos que resulten inhabituales o irrazonables.

# La auditoría del sector público y el fraude

## g. Costes de personal *(Continuación)*

- Examinar las hojas de asistencia para determinar si hay indicios de:
  - Autorización por persona distinta al supervisor ordinario.
  - Extravío o alteración de las hojas de asistencia o cualquier otro hecho inhabitual en relación con ellas, especialmente si sucede de forma recurrente con los mismos empleados.
  - Número excesivo o inhabitual de horas extraordinarias.
  - Utilización de códigos horarios o de códigos de clasificación de empleados que resulten inhabituales o inapropiados.

# La auditoría del sector público y el fraude

## g. Costes de personal (*Continuación*)

- Proceder a pruebas de confirmación de las nóminas para determinar si hay indicios de:
  - Número excesivo o inhabitual de horas extraordinarias.
  - Discrepancias inhabituales entre los importes reales y los presupuestados o variaciones estacionales.
  - Ingresos bancarios en números de cuentas inhabituales o en cuentas en lugares inhabituales (por ejemplo la realización de más de un ingreso en un ejercicio en la misma cuenta puede ser reveladora de la existencia de empleados ficticios).
  - Comparación entre la remuneración por empleado o grupo de empleados al final del ejercicio con el nivel de remuneraciones normal para la categoría laboral correspondiente.

# La auditoría del sector público y el fraude

## g. Costes de personal *(Continuación)*

- Analizar los procedimientos de contratación y sus controles y proceder a la realización de pruebas con el fin de determinar si:
  - Los puestos publicados han sido debidamente autorizados.
  - Los puestos han sido publicados conforme a la reglamentación aplicable (requisitos de transparencia, competencia abierta y leal, etc.).
  - Se ha cumplido el procedimiento de contratación en sus distintas fases (entrevista, presentación de referencias y su control, fijación del nivel adecuado de remuneración, etc.).
  - Se ha prestado la necesaria atención a los indicios de amistades o enemistades personales.
  - Se ha dado el curso apropiado a las denuncias recibidas respecto de procedimientos de contratación.

# Información de Contacto

leoneldiaze@leoneldiazeconsulting.com

<Su foto>





<Su foto>

**¡Gracias por su atención!**