

# Un encuentro con la auditoría gubernamental



**José Carlos Dextre Flores**

*Jefe del Departamento Académico de Ciencias Administrativas y profesor principal en la Pontificia Universidad Católica del Perú.*

## 1. Introducción

La auditoría gubernamental es aquella clase especial de auditoría que se enmarca en el proceso a través del cual el Estado desarrolla su función de control a fin de asegurar el correcto, transparente, y eficiente empleo y gestión de los bienes y recursos públicos. Esta función se basa en el artículo 81° de la Constitución Política del Perú, cuyo primer párrafo señala: “La Cuenta General de la República, acompañada del informe de auditoría de la Contraloría General, es remitida por el Presidente de la República al Congreso en un plazo que vence el quince de noviembre del año siguiente al de ejecución del presupuesto” (Congreso Constituyente 1993). A su vez, el artículo 82° define a la Contraloría General de la República: “La Contraloría General de la República es una entidad descentralizada de Derecho Público que goza de autonomía conforme a su ley orgánica. Es el órgano superior del Sistema Nacional de Control. Supervisa la legalidad de la ejecución del Presupuesto del Estado, de las operaciones de la deuda pública y de los actos de las instituciones sujetas a control” (Congreso Constituyente 1993).

Para continuar, es necesario definir algunos términos lo más precisamente posible, según leyes, normas y directivas vinculadas con la auditoría gubernamental. En primer lugar, la *Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República*, *Ley N° 27785* y sus modificatorias, establece las normas que regulan el ámbito, atribuciones y funcionamiento del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República como ente técnico rector de dicho sistema. Su objetivo es propender el

*El control gubernamental se ejerce mediante las **acciones** y las actividades de control consideradas en el **Plan Nacional de Control** y de los **Planes** de cada **órgano conformante del sistema**.*

apropiado, oportuno y efectivo ejercicio del control gubernamental para prevenir y verificar –mediante la aplicación de principios, sistemas y procedimientos técnicos– la correcta, eficiente, y transparente utilización y gestión de los recursos y bienes del Estado; el desarrollo probo y honesto de las funciones y actos de las autoridades, funcionarios y servidores públicos; y el cumplimiento de metas y resultados obtenidos por las instituciones sujetas a control con la finalidad de contribuir y orientar el mejoramiento de sus actividades y servicios en beneficio de la nación (Congreso de la República 2002).

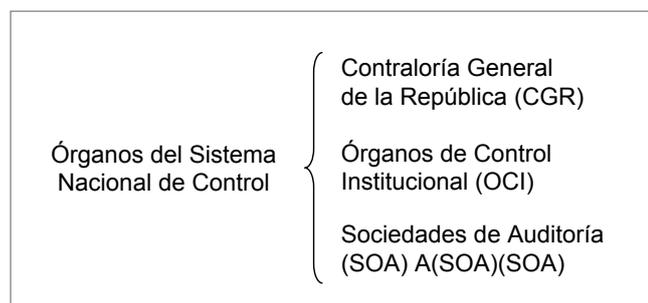
En segundo lugar, el Sistema Nacional de Control (SNC) es el conjunto de órganos de control, normas, métodos, y procedimientos estructurados e integrados funcionalmente, destinados a conducir y desarrollar el ejercicio de control gubernamental de forma descentralizada. Su actuación comprende las actividades y acciones en los campos administrativo, presupuestal, operativo y financiero de las entidades,

y alcanza al personal que presta servicios en ellas, independientemente del régimen que las regule (artículo 12, Ley N° 27785 – Congreso de la República 2002). Sus atribuciones son las siguientes:

- Efectuar la supervisión, vigilancia, y verificación de la correcta gestión y utilización de los recursos y bienes del Estado
- Formular oportunamente recomendaciones para mejorar la capacidad y eficiencia de las entidades
- Impulsar la modernización y el mejoramiento de la gestión pública a través de la optimización de los sistemas de gestión
- Propugnar la capacitación permanente de los funcionarios y servidores públicos en materias de administración y control gubernamental
- Exigir a los funcionarios y servidores públicos la plena responsabilidad por sus actos en la función que desempeñan
- Brindar apoyo técnico al procurador público o al representante legal de la entidad en los casos en que deban iniciarse acciones judiciales derivadas de una acción de control

El sistema está conformado por los siguientes organismos:

#### Gráfico 1. Órganos del Sistema Nacional de Control



Fuente: Elaboración propia

El control gubernamental es definido como la supervisión, vigilancia y verificación de los actos y resultados de la gestión pública en relación con la eficiencia, eficacia, transparencia, y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales, de lineamiento de políticas y de los planes de acción mediante la evaluación de los sistemas de administración y control con fines de mejorarlos a través de la adopción de acciones preventivas y correctivas. El control gubernamental se clasifica de la siguiente manera:

- En función de quien lo ejerce:
  - El control gubernamental interno: Implica la adopción de acciones por parte de la entidad para asegurar la correcta y eficiente gestión de las operaciones, recursos y bienes del Estado.
  - El control gubernamental externo: Es el que realiza la CGR u otro órgano del sistema por

encargo o designación de esta en el ejercicio del control gubernamental. La ley considera que el control externo podría ser preventivo o simultáneo cuando se determine taxativamente por la Ley SNC o por normativa expresa.

- En función del momento de su ejercicio:
  - Control previo: Está a cargo de las autoridades, funcionarios y servidores públicos de las entidades sujetas a control.
  - Control simultáneo: Está a cargo de las autoridades, funcionarios y servidores públicos de las entidades sujetas a control, también, por la CGR y los OCI, según directiva expresa.
  - Control posterior: Es ejercido por los responsables superiores del servidor o funcionario ejecutor, y por el OCI, según su plan anual de control.

El control gubernamental se ejerce mediante las acciones y las actividades de control consideradas en el Plan Nacional de Control y de los planes de cada órgano conformante del sistema. Las acciones de control posterior se realizan mediante la ejecución de auditorías y exámenes especiales. Se complementan con las actividades de control de acuerdo con lo señalado en directivas de la CGR, que, entre otras, ha establecido las Normas Generales de Control Gubernamental, aprobadas mediante Resolución de Contraloría N° 273-2104-CG, que comprende la siguiente estructura (el contenido es omitido por ser voluminoso):

- I. Marco conceptual
- II. Normas de desempeño profesional
- III. Normas de gestión de la calidad
- IV. Normas comunes a los servicios de control
- V. Normas de servicios de control previo
- VI. Normas de servicios de control simultáneo
- VII. Normas de servicios de control superior

## 2. Auditoría gubernamental

Es pertinente anotar que los conceptos vertidos corresponden a los emitidos por la CGR en sendas resoluciones y directivas. En ese marco, la auditoría gubernamental se define como el examen objetivo y crítico de carácter integral de las actividades de las entidades del Estado, del uso de los bienes y recursos públicos que se expresan en información financiera y presupuestaria, de la gestión sus resultados y del cumplimiento de las normas que la rigen con el propósito de expresar una opinión profesional y recomendar acciones correctivas.

Es una auditoría de recopilación y evaluación de datos sobre transacciones e información cuantificable de una entidad pública, así como del comportamiento y desempeño de los funcionarios y servidores públicos para determinar e informar sobre el grado de correspondencia con los criterios establecidos.

A continuación, se detallan los objetivos:

- Obtener evidencia suficiente, competente y probatoria que respalde las conclusiones del examen
- Evaluar y recomendar las mejoras a la función de control (interno)
- Opinar sobre los estados financieros y presupuestarios en función de los criterios establecidos para su formulación
- Evaluar el correcto, transparente, eficiente, eficaz y económico uso de los recursos públicos
- Determinar el grado del logro de metas y objetivos evaluando los resultados en función de los recursos asignados
- Identificar las causas de las deficiencias en la gestión
- Evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

La auditoría gubernamental, por su ejecución, es de dos tipos: externa e interna. A su vez, de acuerdo con su objetivo, se clasifica en auditoría financiera gubernamental, auditoría de desempeño y auditoría de cumplimiento.

## 2.1 Clasificaciones de la auditoría gubernamental

### 2.1.1 Auditoría financiera gubernamental

La auditoría financiera gubernamental que se realiza sobre la base de las Normas Generales de Control Gubernamental, las Normas Internacionales de Auditoría y directivas de la CGR consiste en el examen de la información presupuestaria y de los estados financieros de las entidades públicas. Esta se practica para expresar una opinión técnica, profesional e independiente sobre la razonabilidad de dichos estados financieros [S/C], de acuerdo con la norma legal vigente y el marco de información financiera aplicable para la preparación y presentación de información financiera (Contraloría General de la República 2014c).

La auditoría financiera gubernamental de la Cuenta General de la República se ejecuta en cumplimiento del art. 81º de la Constitución Política del Perú, cuyo examen está a cargo de la Contraloría General de la República como ente rector del Sistema Nacional de Control. Es una auditoría de periodicidad anual (ejercicio fiscal), que consiste en dos acciones:

- Auditoría a los estados presupuestarios
- Auditoría a los estados financieros

Concluida las acciones, se emiten los informes correspondientes que contienen:

- Opinión sobre la razonabilidad de los estados presupuestarios preparados por la entidad a una fecha dada, de acuerdo con las disposiciones

*Tiene por objeto propender el apropiado, oportuno y efectivo ejercicio del control gubernamental.*

presupuestales y legales aplicables (Contraloría General de la República 2014b).

- Opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros preparados por la entidad a una fecha dada, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable (Contraloría General de la República 2014b).

Es pertinente aclarar que la definición de la norma sobre la opinión que emite el auditor es errada. Al concluir su examen y de acuerdo con el resultado alcanzado, el auditor podrá emitir una opinión sin calificaciones, opinión calificada, opinión adversa o abstenerse de emitir opinión. Como ilustración, en caso de emitir una opinión sin calificaciones, generalmente expresa que los estados financieros o presupuestarios, objetos del examen, presentan razonablemente la situación financiera o de ejecución presupuestaria de la entidad a tal fecha, sobre la base del marco de referencia normativo o legal empleado para la preparación de dichos estados. La expresión de razonabilidad del auditor se vincula con su opinión respecto del resultado de su auditoría, no sobre la razonabilidad de los estados financieros o presupuestarios.

### 2.1.2 Auditoría de desempeño

Según la directiva emitida por la CGR, “la auditoría de desempeño es el examen de la eficacia, eficiencia, economía, y calidad de la producción y entrega de los bienes o servicios que realizan las entidades públicas con la finalidad de alcanzar resultados en beneficio del ciudadano” (2016).

A continuación, se describen las dimensiones de desempeño:

- Eficacia: Es el logro o grado de cumplimiento de las metas, objetivos establecidos o resultados.
- Eficiencia: Supone la relación entre la producción de un bien o servicio, y los insumos utilizados para tal fin, comparable con un referente nacional o internacional.
- Economía: Refiere a la capacidad de administrar adecuadamente los recursos financieros.
- Calidad: Es el grado de cumplimiento de los estándares definidos para responder a las necesidades de la población, los cuales se expresan en términos de oportunidad, características técnicas o satisfacción.

Esta clase de auditoría plantea los siguientes objetivos:

- Identificar los factores que afectan el logro de los objetivos en la producción y entrega del bien o servicio público
- Establecer si el seguimiento (monitoreo), supervisión y evaluación del proceso de producción y entrega del bien o servicio público son adecuados, si proveen información necesaria y suficiente, y si esta es utilizada en la toma de decisiones
- Establecer si la ejecución del proceso de producción y entrega del bien o servicio público se realiza de manera eficaz, eficiente, económica y con calidad.

### 2.1.3 Auditoría de cumplimiento

Como lo señala la CGR (2014a) en la directiva dada, la auditoría de cumplimiento es un examen objetivo y profesional que tiene como propósito determinar en qué medida las entidades sujetas al ámbito del SNC han observado la normativa aplicable, disposiciones internas y las estipulaciones contractuales establecidas en el ejercicio de la función o prestación del servicio público, y en el uso y gestión de los recursos del Estado. Comprende la revisión y evaluación de una muestra de las operaciones, procesos o actividades de la entidad, así como de los actos y resultados de la gestión pública, respecto de la captación, uso y destino de los recursos y bienes públicos por un período determinado.

Los objetivos de esta clase de auditoría son los siguientes:

- Determinar la conformidad en la aplicación de la normativa, disposiciones internas y las estipulaciones contractuales establecidas en la materia a examinar de la entidad sujeta a control
- Determinar el nivel de confiabilidad de los controles internos implementados por la entidad en los procesos, sistemas administrativos y de gestión, vinculados a la materia a examinar

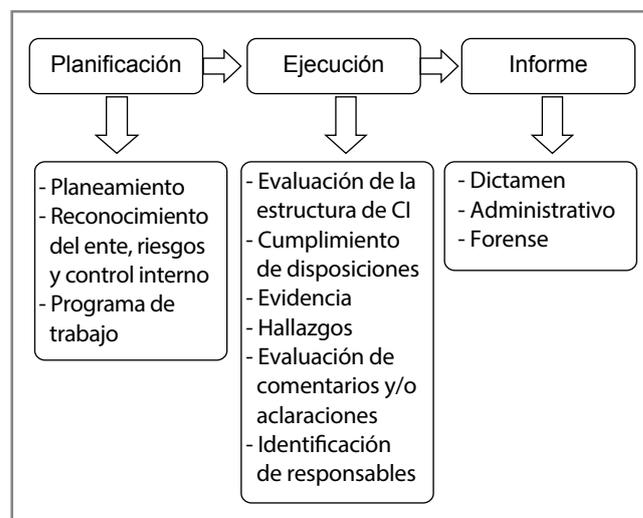
### 2.1.4 Otras auditorías

En el marco del SNC y bajo la dirección de la CGR, se ejecutan otras clases de auditoría: auditoría forense, auditoría ambiental gubernamental, auditoría a los procesos de contrataciones del Estado, auditoría de proyectos de inversión pública, entre las principales.

## 2.2 Etapas de la auditoría gubernamental

Como toda auditoría, la gubernamental sigue las mismas etapas de proceso:

**Gráfico 2. Etapas de la auditoría gubernamental**



Fuente: Elaboración propia

La etapa de planeamiento cubre las fases de plan general, análisis de riesgos y la evaluación de controles, y el programa de trabajo. La diferencia básica está en las consideraciones de leyes y normas de creación, actividades y objetivos de la entidad sujeta a examen.

En la etapa de ejecución, se aplican pruebas sustantivas y de cumplimiento; se acumula la evidencia mediante los procedimientos de auditoría correspondientes; y se identifican los hallazgos, si hubieran. Los hallazgos son las diferencias de auditoría, errores y desviaciones al marco normativo o criterios que se aplican de acuerdo con la naturaleza de la auditoría gubernamental; también, comprenden las limitaciones que pudieran presentarse. El hallazgo se comunica al administrado (responsable), quien debe presentar sus descargos; por su parte, el auditor debe evaluar si levanta o se mantiene las observaciones formuladas. La comunicación guarda la forma y el contenido que la norma gubernamental determina, y tiene implicancias legales para ambas partes. La estructura de hallazgo determina la forma y contenido de la comunicación y manejo, y comprende los siguientes aspectos:

- Sumilla
- Elementos de la observación
  - Condición
  - Criterio
  - Causa
  - Efecto
- Comentarios y aclaraciones
- Evaluación de los comentarios y/o aclaraciones

Esta última parte de la auditoría es fundamental, pues, si se concluye con observaciones, estas formarán parte esencial del informe administrativo.

La etapa de conclusiones e informe comprende la evaluación de las aclaraciones o comentarios presentados por los administrados. Existen tres tipos de informes:

- Informe corto: Consiste en el Dictamen de Auditoría Financiera Gubernamental, que se emite en relación con la opinión sobre los estados financieros y la información presupuestaria examinados (dos dictámenes). La estructura, los tipos de opinión y párrafos de énfasis que no afectan la opinión son los señalados en las normas internacionales de auditoría. Adicionalmente, se debe presentar lo siguiente:
  - Reporte de alerta temprana para identificar asuntos de importancia y remitidos a la CGR durante la auditoría antes de emitir el informe a fin de corregir aseveraciones equivocadas
  - Resumen de diferencias de auditoría, que se presenta a la CGR, y contiene las aseveraciones equivocadas corregidas y no corregidas, así como las limitaciones
  - Reporte de aspectos relacionados al fraude, comunicación directa a la CGR para las acciones correspondientes
  - Carta de control interno a la información financiera y presupuestaria, comunicación a la administración que incluye las aseveraciones equivocadas no corregidas que estén por debajo del error tolerable.
- Informe largo: Es el informe administrativo que se emite en relación con los resultados de la auditoría financiera gubernamental, auditoría de desempeño y la auditoría de cumplimiento.
- Informe forense: En este, se exponen de manera concisa y objetiva los hechos que sustentan la existencia de indicios de la presunta comisión de un ilícito penal, sin tipificarlos. Contiene, asimismo, los elementos probatorios obtenidos. La siguiente es una ilustración de la estructura de informe largo:

#### I. Introducción

- a. Origen del examen
- b. Naturaleza y objetivos del examen
- c. Alcance del examen
- d. Antecedentes y base legal de la entidad
- e. Comunicación de Hallazgos
- f. Memorando/carta de control interno
- g. Otros aspectos de importancia

#### II. Observaciones

#### III. Conclusiones

#### IV. Recomendaciones

### 3. Conclusiones

La auditoría gubernamental, enmarcada en el Sistema Nacional de Control y directivas de la Contraloría General de la República, es la actividad profesional especializada que el Estado emplea como medio para ejercer su función de control a fin de asegurar el apropiado uso y destino de los recursos públicos en beneficio de la sociedad en su conjunto. Es preciso anotar que una auditoría gubernamental se debe realizar observando los criterios, procesos y formas de comunicación de los resultados, conforme lo dispone la directiva gubernamental establecida. El auditor debe poseer el conocimiento, entrenamiento e integridad profesional que le permitan atender competentemente el compromiso al realizar esta clase de auditoría.

La auditoría gubernamental es fundamental en el examen de la ejecución presupuestal y de la información financiera del Estado que anualmente realiza la Contraloría General de la República, pues permite conocer cómo se ha manejado los recursos públicos y la consistencia de la Cuenta Nacional. La estructura de la auditoría gubernamental de desempeño sirve de modelo en lo particular para las auditorías administrativas u operativas o de gestión, que se llevan a cabo en el ámbito empresarial privado.

Finalmente, cabe recalcar que la auditoría gubernamental es una materia a considerar por los estudiantes de Contabilidad en el avance de su formación, en la medida que les permite conocer otras formas de hacer auditoría y diversificar su campo de empleabilidad.

### Bibliografía

CONGRESO CONSTITUYENTE  
1993 *Constitución Política del Perú*. Lima: Normas Legales El Peruano.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA  
2002 *Ley 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República*. Lima, 22 de julio de 2002.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
2016 *Auditoría de Desempeño, RC N°122-2016-CG*. Lima, 4 de mayo.

2014a *Auditoría de Cumplimiento, RC N°473-2014-CG*. Lima, 22 de octubre.

2014b *Auditoría Financiera Gubernamental, RC N°445-2014-CG*. Lima, 3 de octubre.

2014c *Normas Generales de Control Gubernamental, RC N°273-2014-CG*. Lima, 12 de mayo. ■