

ANÁLISIS DEL PROCESO AUDITOR DE LA CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA
FRENTE A LAS NORMAS INTERNACIONALES PARA ENTIDADES FISCALIZADORAS

SUPERIORES - ISSAI



ANGELA PAOLA REYES RINCÓN

UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESPECIALIZACIÓN EN REVISORÍA FISCAL Y AUDITORÍA INTERNACIONAL

BOGOTÁ D.C. JUNIO 2018

ANÁLISIS DEL PROCESO AUDITOR DE LA CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA
FRENTE A LAS NORMAS INTERNACIONALES PARA ENTIDADES FISCALIZADORAS
SUPERIORES -ISSAI

ANGELA PAOLA REYES RINCÓN

TRABAJO DE GRADO

Presentado como requisito para optar al título de

ESPECIALISTA EN REVISORÍA FISCAL Y AUDITORÍA INTERNACIONAL

Asesor

JESÚS SALVADOR MONCADA CERÓN

UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESPECIALIZACIÓN EN REVISORÍA FISCAL Y AUDITORÍA INTERNACIONAL

BOGOTÁ D.C. JUNIO 2018

Tabla de Contenido

Resumen.....	5
Introducción	7
Pregunta de Investigación.....	9
Supuesto Teórico	9
Objetivo General.....	10
Objetivos Específicos	10
Desarrollo.....	11
I. Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores	11
II. Descripción del Proceso Auditor de la Contraloría de Cundinamarca	26
III. Análisis entre las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores y el Proceso Auditor de la Contraloría de Cundinamarca.....	34
Conclusiones	46
Recomendaciones	47
Bibliografía	48

Lista de Ilustraciones

Ilustración 1. Mapa de Procesos Contraloría de Cundinamarca	28
Ilustración 2. Comparativo Tipo de Auditorías.....	34
Ilustración 3. ISSAI 100 Principios de la Auditoría del sector público	35

Resumen

El presente ensayo analiza el Proceso Auditor que lleva a cabo la Contraloría de Cundinamarca la cual se encuentra facultada por el artículo 272 de la Constitución Política de Colombia de 1991 para vigilar la gestión fiscal de la Gobernación de Cundinamarca sus Establecimientos Públicos, los municipios que hacen parte del Departamento con excepción del municipio de Soacha el cual cuenta con Contraloría Municipal y las Entidades Descentralizadas como lo son; las Empresas Industriales y Comerciales del Departamento y Sociedades de Economía Mixta y Asimiladas, Empresas Sociales del Estado, Empresas de Servicios Públicos y otras Entidades del nivel Municipal, frente a lo establecido por las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras ISSAI emanadas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI la cual fue fundada desde 1953, estas normas tiene como objetivo primordial establecer buenas practicas del proceso auditor basándose en una auditoría independiente, eficaz con el fin de apoyar a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo de su propio enfoque profesional de conformidad con los leyes y reglamentos nacionales, así mismo, establece una serie de requisitos con los cuales debe cumplir las Entidades Fiscalizadoras Superiores EFS para ejercer un control adecuado basándose en principios como la independencia, transparencia y el Control Interno como aliado principal para el ejercicio del control fiscal, de igual manera, establece procedimientos de auditoría con enfoques específicos como lo son el financiero, de cumplimiento y de desempeño. Como resultado de este análisis fue posible identificar las fortalezas con las que cuenta la Contraloría de Cundinamarca y los aspectos por mejorar para garantizar un control fiscal moderno y en línea con los postulados internacionales.

PALABRAS CLAVE: Gestión Pública, Control Fiscal, INTOSAI, ISSAI, EFS.

Abstract

This essay analyzes the Audit Process carried out by the Comptroller of Cundinamarca, which is authorized by Article 272 of the Political Constitution of Colombia of 1991 to monitor the fiscal management of the Government of Cundinamarca its Public Establishments, the municipalities that make part of the Department with the exception of the municipality of Soacha which has a Municipal Comptroller and the Decentralized Entities as they are; the Industrial and Commercial Companies of the Department and Mixed and Assimilated Economy Companies, State Social Enterprises, Public Service Companies and other Municipal Level Entities, as opposed to that established by the International Standards of ISSAI Auditing Entities issued by the International Organization of Entities Supreme Audit Institutions INTOSAI, which was founded in 1953, these standards have as their primary objective to establish good practices of the auditor process based on an independent, effective audit in order to support the members of INTOSAI in the development of their own professional approach in accordance with the national laws and regulations, likewise, it establishes a series of requirements with which the Supreme Audit Institutions must comply to exercise an adequate control based on principles such as independence, transparency and Internal Control as the main ally for the exercise of control. The fiscal department, likewise, establishes audit procedures with specific approaches such as financial, compliance and performance. As a result of this analysis, it was possible to identify the strengths of the Cundinamarca Comptroller's Office and the aspects to be improved to guarantee a modern fiscal control in line with international postulates.

KEYWORDS: Public Management, Fiscal Control, INTOSAI, ISSAI, EFS.

Introducción

En un mundo donde el fenómeno de la globalización es un hecho y siempre se ha estado en la búsqueda de procesos uniformes que faciliten la ejecución de tareas en cualquier lugar del planeta, existen Organizaciones Internacionales no Gubernamentales que tienen como misión fundamental agrupar sectores del conocimiento con el fin de generar procesos y procedimientos semejantes que permitan hablar un mismo idioma a nivel global.

Es por esto, que en 1953 fue fundada la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI por sus siglas en inglés como resultado de un congreso de Entidades de este tipo que buscaban la transferencia y el aumento de conocimiento para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública, entendiéndose esta como la acción y efecto de fiscalizar, es decir, examinar una Entidad Pública para comprobar si cumple con las normativas vigentes en el ámbito estatal, desde su creación la INTOSAI ha generado normas profesionales y lineamientos de mejores prácticas para el ejercicio fiscalizador, las cuales se encuentran agrupadas en un compendio denominado Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI por sus siglas en inglés.

Por lo anterior, al ser la Contraloría de Cundinamarca por las facultades otorgadas en la Constitución Política de Colombia de 1991 en su artículo 272 que establece *“La vigilancia de la gestión fiscal de los departamentos, distritos y municipios donde haya contralorías, corresponde a éstas y se ejercerá en forma posterior y selectiva”* una Entidad Fiscalizadora Superior puede basar su proceso auditor en las ISSAI con el fin de adoptar procedimientos que permitan hacer más eficiente, efectivo y moderno su ejercicio de control fiscal en el Departamento de Cundinamarca.

Ante esto, el presente ensayo busca analizar el procedimiento auditor que lleva a cabo la Contraloría de Cundinamarca la cual se cataloga en el ramo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores a nivel Departamental frente a los fundamentos que expresan las ISSAI, determinando sus semejanzas y diferencias.

Pregunta de Investigación

¿Se puede determinar si el proceso auditor de la Contraloría de Cundinamarca cumple con los fundamentos de las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores?

Supuesto Teórico

Si el proceso auditor de la Contraloría de Cundinamarca cumple con las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores se puede concluir que cuenta con un control fiscal moderno ajustado a las buenas prácticas que aplican sus pares internacionales.

Objetivo General

Determinar las características diferenciales entre el Proceso Auditor de la Contraloría de Cundinamarca y las Normas Internacionales Para Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la INTOSAI

Objetivos Específicos

Identificar las principales características de las normas internacionales para entidades fiscalizadoras superiores

Describir el proceso auditor de la Contraloría de Cundinamarca

Establecer las semejanzas y diferencias entre las Normas Internacionales Para Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI y el proceso auditor de la Contraloría de Cundinamarca

Desarrollo

I. Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores o en sus siglas en inglés INTOSAI se define como *“un organismo autónomo, independiente y apolítico creado como una institución permanente para fomentar el intercambio de ideas y experiencias entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de los países miembros en lo que se refiere a la auditoría gubernamental. La entidad mantiene una vinculación con las Naciones Unidas en la forma actualmente establecida”*. (MANTECA, 2003, p 87), sobre sus objetivos el más importante como lo menciona ARROYO (2013):

“Dentro de sus objetivos se encuentra proporcionar un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar en el nivel mundial la fiscalización pública superior y, por lo tanto, fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas EFS en sus respectivos países”(p.4)

La INTOSAI fue fundada en 1953, inicialmente contaba con 34 Entidades Fiscalizadoras Superiores, en la actualidad son 194 miembros de pleno derecho, 5 miembros asociados y 1 miembro afiliado; los miembros de pleno derecho son las EFS de cada país afiliado, en cuanto a los miembros asociados se tienen las siguientes Organizaciones Internacionales; el Banco Mundial, la Organización de la EFS de la Comunidad de Países de Lengua Portuguesa (OISC/CPLP), la Asociación de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Control que tiene en Común el Uso del Francés (AISCCUF), el Instituto de Auditores Internos (IIA) y el Tribunal de Cuentas de la Unión Económica y Monetaria de África Occidental (UEMOA), y por último como miembro afiliado está Guam que es un Territorio no autónomo bajo el Comité de Descolonización de las Naciones Unidas. (Sitio web INTOSAI, 2018)

La INTOSAI “*ofrece a las Entidades Fiscalizadoras Superiores miembros un marco para el intercambio de experiencias y para su desarrollo en el sector de la fiscalización pública*” (MANTECA, 2003, p. 87) esta organización agrupa sus EFS miembros de pleno derecho en regiones las cuales son; OLACEFS para el caso de las EFS de Latinoamérica y del Caribe, AFROSAI la componen las EFS de África, ARABOSAI la integran las EFS Árabes, ASOSAI correspondiente a los países de Asia, PASAIA agrupa las EFS del Pacífico, CAROSAI se componen por las EFS de los países del Caribe y EUROSAI correspondiente a las EFS de Europa, estos grupos de trabajo buscan fomentar la cooperación profesional y técnica.

La INTOSAI es la Entidad rectora sobre las Normas de Fiscalización que “*se trata de un cuerpo de Directrices confeccionado por el Comité de normas de fiscalización*” (MANTECA, 2003, p 92), y tal como lo menciona MANTECA (2003):

“Este cuerpo de normas de fiscalización constituyen un importante paso en el desarrollo de un sistema normativo de normas internacionales en materia de fiscalización. Si bien estas normas carecen de fuerza vinculante para las EFS, expresan sin embargo la opinión consensuada de éstas en cuanto a la mejor práctica debiendo juzgar cada EFS en que medida la aplicación de aquellas es compatible de sus objetivos. En opinión manifestada por el Comité Directivo de INTOSAI, estas normas constituyen un documento vivo en la medida en que reflejan las tendencias y cuestiones actuales en relación a los métodos y prácticas de fiscalización” (p.92)

Es por eso que la importancia de estas normas es fundamental para llevar a cabo el proceso auditor de las EFS en el sector público en cada País, adicional a lo manifestado por las mismas normas que expone en la ISSAI 100 (2013)

“Las normas, directrices y lineamientos profesionales son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de las auditorías del sector público. Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs, por sus siglas en inglés) desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés) tienen por objetivo promover una auditoría independiente y eficaz, y apoyar a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo de su propio enfoque profesional de conformidad con sus mandatos y con las leyes y reglamentos nacionales” (p.1)

Adicional, como en su sitio web se expone estas *“contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los requisitos previos de auditorías de entidades públicas”* (Sitio web INTOSAI, 2018) lo que significa que van encaminadas ciento por ciento al funcionamiento de lo público.

Estas normas cuentan con una estructura establecida por niveles que agrupa diversas normas, inicia con los principios fundamentales, seguido de los requisitos previos para el funcionamiento de las EFS, posterior se encuentran las normas sobre los principios fundamentales de auditoría, seguido del grupo de directrices de auditoría y por último las directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza, es importante mencionar que las normas que hacen parte de cada uno de estos niveles se distinguen por un rasgo específico su sigla inicial siempre es ISSAI y es seguido por un número el cual cambia de acuerdo al nivel, por ejemplo, las normas de un dígito corresponden al primer nivel (ISSAI 1), en el segundo nivel se agrupan las de dos dígitos (ISSAI 10) y así hasta el cuarto nivel (ISSAI 1000), en el último grupo que corresponde a las directrices emitidas por la INTOSAI, esta se nombran iniciando por esta sigla seguido de un código (GOV) y un número de cuatro dígitos que inicia en 9 (INTOSA GOV 9100) , a continuación se describen cada uno de estos niveles.

Nivel 1. Principios Fundamentales

En este nivel se agrupa la ISSAI 1 titulada *“La Declaración de Lima”*, se nombra así teniendo en cuenta que es el resultado del IX Congreso Internacional de la INTOSAI llevado a cabo en la ciudad de Lima – Perú en 1977, este documento tiene como objetivo definir las líneas básicas de auditoría que deberán implementarse en cada uno de los países miembros, como lo menciona MANTECA (2003):

“Después que durante veinte años se hubieran deliberado cuestiones sobre los diversos aspectos de las técnicas de auditoría, se hubieran elaborado propuestas para solucionar los problemas y se hubieran formulado diversas recomendaciones, llegó a hacerse necesaria la elaboración de un compendio de todas esas recomendaciones y el diseño de un cuerpo de directrices que contuvieran las líneas básicas de fiscalización que en el ámbito de INTOSAI se propugnaban.

De todo ello se esperaba que pudiera elaborarse un conjunto de reglas de carácter uniforme e informador que sirvieran de ayuda a cada una de las Entidades Fiscalizadoras en sus esfuerzos por mejorar su status institucional y su sistema de funcionamiento en su propio ámbito nacional” (p. 86)

Por lo anterior este documento contiene los principios básicos los cuales los define como *“valores perpetuos y esenciales que han mantenido su actualidad desde el año de su aprobación”* (Sitio web INTOSAI, 2018)

Esta norma la componen siete capítulos en la que describe las generalidades, los principios, la relación que tiene las EFS con el gobierno, las facultades de las EFS, los métodos de control e intercambio de experiencias, rendición de informes y las competencias de la EFS.

Dentro de los aspectos que me parece importante destacar se encuentran la descripción específica del control, la cual indica que el control no representa una finalidad, si no, por el contrario se encuentra presente en cada momento de las actividades, por lo cual, su función más importante es señalar oportunamente las desviaciones normativas y las infracciones a los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, lo que permitirá adoptar las medidas correctivas antes de que se consolide el posible hecho, esta norma deja un capítulo completo para la independencia en donde resalta la importancia de la independencia desde los miembros que componen las EFS y también la independencia financiera, en cuanto a las facultades con las que cuentan las EFS se relacionan las de investigación, ejecución de las verificaciones de control, actividad pericial y otras formas de cooperación en el entendido de los conocimientos técnicos expresados en dictámenes para las demás entidades de Gobierno, para el aspecto de rendición de informes esta norma expresa una condición fundamental sobre las características de estos que son *“Los hechos enumerados en los informes tienen que representarse de forma objetiva y clara, limitándose a lo esencial. Deberán redactarse de manera precisa y comprensible”* (ISSAI 1, 1977, p.10), por último sobre las competencias la ISSAI 1 indica que deben estar basadas en la Constitución y reguladas por la Ley.

Nivel 2. Requisitos Previos para el Funcionamiento de las EFS

Este nivel agrupa 7 normas, las cuales mencionan algunos requisitos con los que deben contar las Entidades Fiscalizadoras Superiores se encuentran numeradas desde la ISSAI 10 hasta al 50 en grupos de decenas, es decir 10, 20, 30 y 40, estas cuentan con un tema específico por lo cual si se requiere el desarrollo más puntual de cada tema se generan normas en el grupo de su principal, por ejemplo sobre la ISSAI 10 que corresponde a la presentación de los ocho

principios se crearon las ISSAI 11 y 12 donde se desarrollan a más detalle algunos de estos principios, en contexto estas normas tratan temas como la transparencia desde la perspectiva de la rendición de cuentas, la importancia de la independencia de las EFS, el Código de Ética y el Control de Calidad para estas Entidades.

Como se menciona anteriormente, la ISSAI 10 *“Declaración de México sobre la Independencia de las EFS”* fue aprobada por el XIX Congreso de la INTOSAI en el 2007, tiene como objetivo la *“Presentación de ocho principios principales de la independencia de EFS como requisitos esenciales para la correcta fiscalización del sector público”* (Sitio Web INTOSAI, ISSAI 10, 2018) estos ocho principios consisten en; *“la existencia de un marco constitucional, apropiado y eficaz, independencia de la Autoridad Superior de la EFS y de sus miembros incluyendo la seguridad en el cargo, mandato suficientemente amplio, acceso amplio a la información, el derecho y la obligación de informar sobre los resultados, libertad de decidir el contenido y la oportunidad de sus informes de auditoría, igual que sobre la publicación y divulgación, la existencia de mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones de la EFS y por último la autonomía financiera y gerencial/administrativa, al igual que disponibilidad de recursos humanos, materiales y económicos apropiados”* (ISSAI 10, 2007) en conclusión esta norma indica las reglas necesarias para que las EFS puedan ejercer su función acertadamente.

Partiendo de la premisa sobre la independencia se genera la ISSAI 11 que tiene por objetivo *“Servir como fuente de buenas prácticas y como posibilidad para compartir medios a fin de mejorar la independencia de las EFS”* (ISSAI 11, 2007, p.3) esta norma compila las buenas practicas que se deben aplicar con el fin de garantizar cada uno de los principios a cumplir por parte de las EFS, es por esto que como lo dice la norma es un documento vivo y que se actualiza en el transcurrir del tiempo, ya que la administración pública es cambiante.

Con el fin de reforzar la función de las Entidades Fiscalizadoras Superiores la INTOSAI cuenta con la ISSAI 12 *“El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos”* (Sitio web INTOSAI, ISSAI 12, 2018) esta tiene como función *“registrar el valor y beneficio de auditoría gubernamental independiente; así como lo que deben hacer para añadir valor a la sociedad y marcar una diferencia en la vida de los ciudadanos”* (Sitio web INTOSAI, ISSAI 12, 2018) lo anterior significa; que partiendo de la función como Entidad Pública que tiene las EFS deben propender por dar un valor agregado a los ciudadanos quienes son los principales receptores de los resultados de auditoría, ya que es importante que la comunidad se encuentre enterada de cómo sus gobernantes administran los recursos públicos, esta norma plantea que las EFS pueden marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos si tiene en cuenta los siguientes aspectos: *“Fortalecer la rendición de cuentas, transparencia e integridad del gobierno y las entidades públicas”* (Sitio Web INTOSAI, ISSAI 12, 2018)

Las ISSAI 20 y 21 por su parte tratan sobre los principios de transparencia y rendición de cuentas, estas normas cuentan con nueve principios para fomentarlos, entre los que encontramos, que las EFS cumplen con sus deberes en un marco jurídico que prevé la obligación de responsabilidad y transparencia, hacen público su mandato, responsabilidades, misión y estrategia, aprueban normas de auditoría, procedimientos, metodologías y objetivos, aplican altos estándares de integridad y ética en todos los niveles del personal, velan por el respeto de los principios de responsabilidad y de transparencia cuando externalizan sus actividades, gestionando sus operaciones con economía, eficiencia y eficacia y de conformidad con las leyes y reglamentos, e informan públicamente sobre estas cuestiones, informan públicamente de los resultados de sus auditorías y de sus conclusiones acerca del conjunto de las actividades

gubernamentales de manera oportuna a través de los medios de comunicación, sitios Internet u otros medios y hacen uso del asesoramiento externo e independiente para perfeccionar la calidad y la credibilidad de su trabajo, en si garantizan el principio de la gestión pública de publicidad.

La ISSAI 30 trata un tema muy importante el cual corresponde al Código de Ética de las EFS, describiéndolo como *“El Código de Ética contiene una descripción detallada de los valores y principios por los cuales debe regirse principalmente la labor de los auditores”* (ISSAI 30, 1998, p.3) esta norma sirve de base para que cada una de las EFS implemente su propio Código de Ética garantizando que todos sus auditores este familiarizado con los valores y principios que se exponen allí, los cuales son; integridad, independencia, objetividad, competencia, comportamiento profesional, confidencialidad y transparencia.

Con el fin de establecer y mantener un sistema apropiado de control de calidad la INTOSAI generó la ISSAI 40 basada en los principios de la ISQC-1 Norma Internacional de Control de Calidad 1 desarrollada por la IAASB (Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento) aprobada en el año 2010, esta enfoca en los aspectos organizacionales de la calidad en las auditorías de las EFS , también provee un marco que complementa otras guías emitidas por la INTOSAI como por ejemplo las guías de auditoría financiera, de cumplimiento o de desempeño.

Nivel 3. Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público

Este nivel lo componen las normas referenciadas con tres dígitos desde la 100 hasta la 400, tienen como temática los aspectos fundamentales en cada uno de los tipos de auditoría, inicia con los principios fundamentales de auditoría del sector público, seguido por los de auditoría financiera, de desempeño y la 400 que corresponde a los principios fundamentales de auditoría de cumplimiento, fueron aprobadas en el XXI INCOSAI de Pekín, China en el año 2013. Tal y como se indica en la ISSAI 100 (2013):

“Establece los principios fundamentales que se aplican a toda labor de auditoría del sector público, independientemente de su forma o contexto. Las ISSAI 200, 300 y 400 amplían y profundizan sobre los principios a aplicarse en el contexto de las auditorías financieras, de desempeño y de cumplimiento, respectivamente, mismos que deberán aplicarse de manera conjunta con los principios establecidos en la ISSAI 100. Estos principios de ninguna manera invalidan leyes, reglamentos o mandatos nacionales, tampoco impiden que las EFS lleven a cabo investigaciones, revisiones u otros trabajos que no estén específicamente cubiertos por las ISSAI existentes” (p.2)

En conclusión esta norma establece los principios esenciales para ejercer el proceso auditor por parte de las EFS, presenta una definición de la auditoria del sector público, expone los conceptos esenciales, los elementos y principios que sean aplicables a todas las auditorias en el sector público, define la auditoria del sector público y sus elementos y expone sus principios fundamentales tanto generales como en relación a las diferentes fases del proceso de auditoría. De esta forma facilita también la base para los principios y conceptos específicos que contienen las ISSAI 200, 300 y 400 sobre auditorías financieras, de desempeño y de cumplimiento, respectivamente.

La ISSAI 100 define el proceso auditor *“como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos”*, esta norma establece tres tipos de auditoría del sector público; (I) Auditoría Financiera, (II) Auditoría de desempeño y (III) Auditoría de Cumplimiento, determinando al menos tres partes las cuales son el auditor, la parte responsable y los usuarios previstos, sobre los principios de la auditoría esta norma indica como principios generales; la ética e independencia, el juicio profesional, diligencia debida y

escepticismo, control de calidad, gestión y habilidades del equipo de auditoría, riesgo de auditoría, materialidad, documentación y comunicación.

Sobre los principios relacionados con el proceso de auditoría la ISSAI 100 divide el proceso en tres etapas, la primera, planeación de la auditoría la cual indica la importancia que debe darle el auditor a los términos de auditoría los cuales deben establecerse con claridad, en esta etapa es importante que el auditor comprenda *“los objetivos, las operaciones, el entorno regulatorio, los controles internos, los sistemas financieros y de otra índole, y los procesos comerciales relevantes, así como la investigación de las posibles fuentes de evidencia de la auditoría”* (ISSAI 100, 2013, p.15) con el fin de tener claro la naturaleza de la entidad o programa que se va auditar, para reforzar este análisis es importante que se identifiquen y evalúen los riesgos de auditoría y por último *“planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente”* (ISSAI 100, 2013, p.15), la segunda etapa denominada realización de la auditoría, incluye el establecimiento de procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia suficiente y apropiada para sustentar el informe, para posteriormente como lo indica la ISSAI 100 (2013):

“Después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor revisará la documentación de la auditoría con el fin de determinar si el asunto ha sido auditado de manera suficiente y apropiada. Antes de sacar conclusiones, el auditor reconsiderará la evaluación inicial de riesgo y de materialidad a la luz de la evidencia recolectada, y determinará si es necesario realizar procedimientos adicionales.”(p.16)

La tercera etapa del proceso se denomina Elaboración de Informes y Seguimiento hace alusión a la importancia de presentar un informe con los resultados del proceso auditor a las partes interesadas, gobernanza y al público en general, este informe debe ser fácil de

comprender, estar libre de ambigüedades y ser completo, en esta etapa hay un factor importante, el seguimiento ya que es el que permite que los resultados de auditoría se tengan en cuenta con el fin de establecer mecanismos de mejora en la Entidad o programa auditado, este se *“se enfoca en saber si la entidad auditada ha enfrentado de manera adecuada las cuestiones que surgieron, incluyendo implicaciones más amplias”* (ISSAI 100, 2013, p.18).

La ISSAI 200 denominada principios fundamentales de la Auditoría Financiera *“se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con la emisión de información financiera y el marco regulatorio aplicable”* (ISSAI 200, 2013, p.1) su objetivo es *“proporcionar a los miembros de la INTOSAI un conjunto completo de principios, normas y lineamientos para la auditoría de los estados financieros de las entidades del sector público”* (ISSAI 200, 2013, p.1), además de reforzar cada uno de los principios que trata la ISSAI 100 esta norma proporciona información detallada sobre *“El propósito y autoridad de los Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera, el marco de referencia para auditar estados financieros en el sector público y los elementos de una auditoría de estados financieros”* (Sitio Web INTOSAI, ISSAI 200, 2018), entre los criterios que se deben tener en cuenta para realizar una auditoría financiera se tiene que el auditor debe evaluar si cumplen las condiciones previas como lo es *“la preparación de los estados financieros los cuales normalmente son formales y pueden ser las IPSAS, las IFRS u otros marcos nacionales de emisión de información financiera para uso en el sector público”* (ISSAI 200, 2013, p.9), de otra forma esta norma habla de manera más detallada sobre cada una de las fases del proceso auditor enfocado al tema financiero.

La ISSAI 300 que contiene los principios fundamentales de la Auditoría de Desempeño *“define y expresa el reconocimiento de la INTOSAI de los principios de la auditoría de la*

economía, la eficiencia y la efectividad. Presenta la base para normas de auditoría de desempeño de conformidad con las ISSAI” (Sitio Web INTOSAI, ISSAI 300, 2018), esta norma tiene como objetivo realizar una revisión independiente, objetiva y confiable sobre las acciones, sistemas, operaciones, actividades, programas u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, al igual que, *“busca brindar nueva información, análisis o perspectivas, y cuando corresponda, recomendaciones de mejora”* (ISSAI 300, 2013, p.2), es importante describir los principios como los define la ISSAI 300 (2013):

“Los principios de economía, eficiencia y eficacia pueden definirse de la siguiente manera:

- *El principio de economía significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio.*
- *El principio de eficiencia significa obtener el máximo de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad.*
- *El principio de eficacia se refiere a cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos.”* (p.3)

Esta norma contiene todos los principios bases establecidos en la ISSAI 100 y los enfoca en el proceso de revisión de desempeño, adicional a esto trata el tema de seguimiento de actividades definido como *“una actividad independiente que aumenta el valor del proceso de auditoría mediante el fortalecimiento del impacto de la auditoría, y la definición de las bases para mejorar un posible trabajo de auditoría futuro”* (ISSAI 300, 2013, p.19) este seguimiento se realiza a las actividades correctivas adoptadas por la Entidad auditada, la norma recomienda que

al realizar el seguimiento el auditor debe concentrarse en los hallazgos y recomendaciones que siguen siendo relevantes y adoptar un enfoque imparcial e independiente.

La norma ISSAI 400 corresponde a la Auditoría de Cumplimiento, el propósito que plantea la ISSAI 400(2013) es:

“proporcionar un grupo integral de los principios, normas y directrices para llevar a cabo auditorías de cumplimiento de un tema, tanto cualitativo como cuantitativo, el cual varía ampliamente en términos de su alcance y puede abordarse a través de diferentes enfoques de auditoría y formatos de informes” (p.1)

La auditoría de cumplimiento evalúa si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las autoridades que rigen la Entidad auditada, promueve la transparencia presentando informes confiables sobre si los fondos han sido administrados y si la administración ha sido ejercida, fomenta la rendición de cuentas al reportar las desviaciones y violaciones respecto de lo señalado en las autoridades, promueve la buena gobernanza, tanto identificando las debilidades y desviaciones respecto a las leyes y regulaciones, como evaluando la decencia cuando las leyes y regulaciones sean insuficientes o inadecuadas, esta norma al igual que todas las anteriores trata de evitar o detectar el fraude y la corrupción son, que por su propia naturaleza, elementos que se contraponen a la transparencia, la rendición de cuentas y la buena administración, por lo tanto, *“la auditoría de cumplimiento fomenta la buena gobernanza en el sector público al considerar el riesgo de fraude en relación con el cumplimiento”* (ISSAI 400, 2013, p.4), este tipo de auditoría tiene una ventaja sobre las otras, esta puede formar parte de las auditorías financieras o de desempeño en una auditoría combinada, teniendo en cuenta que los Estados Financieros como el desempeño de las Entidades Públicas se deben regir por los mandatos de Ley establecidos. La Auditoría de Cumplimiento

tiende a dar gran importancia al conocimiento de los controles internos y del ambiente de control, la norma indica lo relevante que es identificar el ambiente de control en el que se desempeña la Entidad con el fin de identificar su cultura de honestidad y comportamiento ético y al igual que la Auditoría de Desempeño incluye el acápite de seguimiento.

Nivel 4. Directrices de Auditoría

Las normas que componen el nivel cuatro se divide en dos grupos, el primero denominado Directrices Generales de Auditoría tienen por objetivo principal “*ofrecer una orientación a los miembros para la realización de auditorías financieras, de desempeño y de cumplimiento de entidades públicas.*” (ARROYO, 2013, p.6), las directrices numeradas desde el 1000 al 2999 compilan las que tratan sobre la Auditoría Financiera, compilan temas como control de calidad, materialidad, muestreo, planificación, evidencia de auditoría, entre otras, en el caso de las auditorías de desempeño le corresponden las directrices desde el 3000 al 3999 hasta el momento solo contiene dos, una que trata la normas basadas en la experiencia de la INTOSAI y otra que habla sobre los principios clave y por último contamos con las ISSAI 4000 a 4999 que corresponde a directrices de Auditoría de Cumplimiento o de Conformidad, esta cuenta con tres a la fecha que tratan temas como auditorías separadas o combinadas con la auditoría financiera, en conclusión, las directrices de esta parte en su gran mayoría se han creado para el tema de la auditoría financiera lo que significa que en ejecución se han generado muchos interrogantes por los cuales la INTOSAI ha tenido que generar directrices.

El segundo denominado Directrices sobre Temas Específicos, “*desarrollan temas específicos sobre auditorías particulares que desempeñan las EFS*” (ARROYO, 2013, p.6), las cuales se desarrollan en temas como auditorías a instituciones internacionales (ISSAI 5000 A 5099), ambientales (ISSAI 5100 A 5199), privatización (ISSAI 5200 A 5299), tecnologías de la

información (ISSAI 5300 A 5399), deuda pública (ISSAI 5400 A 5499), Ayuda del Desastre (ISSAI 5500 A 5599) y para revisiones entre pares (ISSAI 5600 A 5699), en la compilación de estas se observan una amplia lista de directrices para el caso de auditorías de la Deuda Pública y la Ayuda del Desastre, esto indica que sigue prevaleciendo el tema financiero en las directrices desarrolladas por la INTOSAI.

Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV)

Estas conciernen a buenas prácticas internacionales que funcionan como parámetros que orientan el trabajo de las Entidades Financieras Superiores, al igual que las directrices de nivel 4 estas se dividen en dos grupos; el primero denominado INTOSAI GOV 9100 - Guía para las normas de control interno del sector público, el cual *“Define un marco recomendado para el control interno en el sector público y presenta una base para que este control pueda ser evaluado. El anticipo puede ser aplicado a todos los aspectos operacionales de una organización.”* (ARROYO, 2013, p.7) y el segundo grupo INTOSAI GOV 9110 - Directrices referentes a los informes sobre la eficacia de los controles internos: experiencias de las EFS en la implantación y la evaluación de los controles internos, definida por ARROYO (2013):

“Las Directrices para las Normas de Control Interno de la INTOSAI, definen una estructura de control interno. Los capítulos II y III de las directrices presentan las normas específicas de la INTOSAI y reflejan los puntos de vista de los miembros para su implementación. El capítulo IV resume las estructuras de un control interno sólido.” (p.7)

II. Descripción del Proceso Auditor de la Contraloría de Cundinamarca

La Constitución Política de Colombia en el título X trata sobre los Organismos de Control, establece que el control fiscal es en una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República cuya misión será vigilar la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación, la vigilancia de la gestión fiscal de los departamentos, distritos y municipios donde hayan contralorías, corresponde a estas y será posterior y selectivo, sobre esto se puede determinar que la Contraloría de Cundinamarca se encasilla en una Entidad Superior Fiscalizadora (EFS), como lo es la Contraloría General de la República y en consecuencia puede adoptar las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras emanadas por la INTOSAI.

Desde el marco normativo tenemos la Ley 42 del 26 de enero de 1993 la cual en sus principios, el artículo 8 establece:

“La vigilancia de la gestión fiscal del Estado se fundamenta en la eficiencia, la economía, la eficacia, la equidad y la valoración de los costos ambientales, de tal manera que permita determinar en la administración, en un período determinado, que la asignación de recursos sea la más conveniente para maximizar sus resultados; que en igualdad de condiciones de calidad los bienes y servicios se obtengan al menor costo; que sus resultados se logren de manera oportuna y guarden relación con sus objetivos y metas”

En la que indica que el Control Fiscal se enfoca en los principios de eficiencia, economía, equidad, eficacia y valoración de costos ambientales, y sobre estos evalúa la gestión de una Entidad Gubernamental correspondiente a un lapso de tiempo definido, también indica que dicho control se realizará *“en forma posterior y selectiva por la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales y municipales”* (Ley 42, art 4, 1993).

Sobre el tipo de control que la Contraloría de Cundinamarca está facultada a realizar de acuerdo a la ley, se encuentran tres tipos; el financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, la revisión de cuentas y la evaluación del control interno.

El control financiero de acuerdo con el artículo decimo de la Ley 42 (1993):

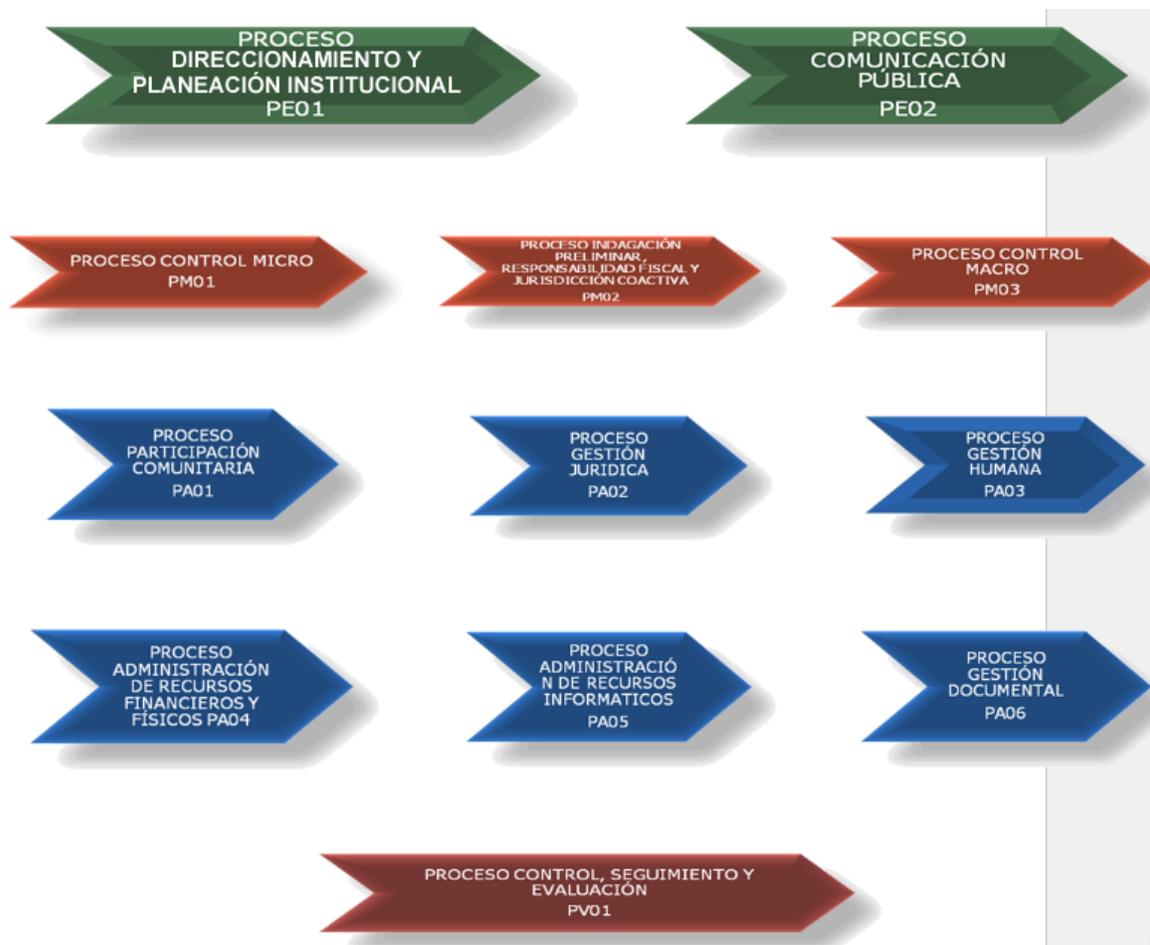
“es el examen que se realiza, con base en las normas de auditoría de aceptación general, para establecer si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, comprobando que en la elaboración de los mismos y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el Contador General”

Tratándose del control de legalidad, la Ley 42 de 1993 lo describe como *“la comprobación que se hace de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se hayan realizado conforme a las normas que le son aplicables”*, en cuanto al control de gestión, este es un examen de la eficiencia y eficacia con que las Entidades administran los recursos públicos, se realiza por medio de la evaluación de sus procesos y procedimientos administrativos, verificando si generan rentabilidad o beneficios, por otra parte, el control de resultados es la revisión del cumplimiento de metas y objetivos propuestos en un periodo determinado, sobre la revisión de cuentas el artículo 14 de la Ley 42 de 1993 indica *“es el estudio especializado de los documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas por los responsables del erario durante un período determinado, con miras a establecer la economía, la eficacia, la eficiencia y la equidad de sus actuaciones”*, y por último se tiene la evaluación del Sistema de Control Interno

que es el análisis a la efectividad de los controles que ha implementado la Entidad con el fin de determinar si son eficaces y eficientes en el cumplimiento de sus objetivos.

Con el fin de cumplir con las evaluaciones a los controles que por Ley le asignan a las Contralorías, la Contraloría de Cundinamarca tiene regulado su proceso auditor bajo las Resoluciones 297 que trata el procedimiento de auditorías no presenciales y 299 que reglamenta el proceso auditor presencial, las anteriores de fecha 31 de julio de 2013, y la 775 del 18 de septiembre de 2015 la cual establece el procedimiento de revisión de cuenta formal, de igual manera esta Entidad cuenta con un Sistema de Gestión de Calidad en el cual se establece su mapa de procesos así:

Ilustración 1. Mapa de Procesos Contraloría de Cundinamarca



Fuente: Sitio Web Contraloría de Cundinamarca, 2018

Con el fin de cumplir con la función legal por la cual fueron creadas las Contralorías en la República de Colombia, la Contraloría de Cundinamarca establece que tres procesos misionales los cuales son; (I) Proceso de Control Micro, (II) Proceso de Indagación Preliminar, Responsabilidad Fiscal y Jurisdicción Coactiva y (III) Proceso de Control Macro.

El proceso de Indagación Preliminar, Responsabilidad Fiscal y Jurisdicción Coactiva se codifica con las letras PM02, este proceso da cumplimiento a lo emanado por la Constitución Política de Colombia (1991), la Ley 42 (1993) y la Ley 610 (2000) donde establece el procedimiento de responsabilidad fiscal el cual es el resultado del proceso auditor, este se inicia al momento de obtener los resultados de la auditoría si estos concluyen que hay menoscabo del patrimonio, tiene como objetivo principal determinar bajo el debido proceso los responsables de los hechos que causaron este menoscabo y resarcir al Estado con la acción realizada.

Otro de los procesos misionales con los que cuenta la Contraloría de Cundinamarca, corresponde al Proceso de Control Macro denominado PM03, este tiene como función realizar los informes que por Ley le han asignado a estas Entidades como lo son; el del Estado de las Finanzas de los Sujetos de Control a su cargo, el del uso de los Recursos Naturales también de su jurisdicción, así como el pronunciamiento sobre la Deuda Pública y el Estado del Control Interno.

Y por último se tiene el Proceso de Control Micro denominado con las siglas PM01 tiene como objetivo *“Evaluar la gestión de los sujetos de control para establecer el buen uso de los recursos públicos en busca del mejoramiento de su gestión”* (CP-PM01, 2016), a continuación se describe cada paso de este proceso:

Plan General de Auditorías

Es una herramienta que permite planear dentro de un periodo determinado de tiempo las auditorías a realizar, su objetivo es *“Determinar las actividades para la elaboración, consolidación y actualización del Plan General de Auditoría del Departamento como instrumento que permita la programación del Proceso Control Micro de la Contraloría de Cundinamarca”* (Procedimiento elaboración, consolidación y actualización PGA versión 5.0, 2018, p.1), se realiza con base en varios factores como lo son; el Plan de Gestión Institucional, los requerimientos específicos, los informes de auditoría anteriores, los planes de mejoramiento, la matriz de seguimiento a auditorías y la estadística sobre las peticiones, quejas y reclamos, establece la cantidad de sujetos de control a auditar en este periodo y los tiempos de cada una de las auditorías.

Memorando de Asignación de Auditoría

El cual nombra de oficio al auditor o grupo auditor, da las directrices y alcance sobre el ejercicio que va a realizar, determina los plazos y los objetivos a cumplir en el desarrollo de este, la información que alimenta este documento es el análisis global del sector, las peticiones, quejas y reclamos que se tengan sobre este sujeto de control, los resultados del último informe de auditoría, los planes de mejoramiento y otros requerimientos específicos, tiene el *“propósito de focalizar el proceso auditor dando a conocer a las Comisiones de Auditoría los objetivos y lineamientos necesarios para el desarrollo del proceso auditor.”* (Procedimiento elaboración memorando de asignación de auditoría versión 5.0, 2018, p.1)

En esta etapa se plantea los componentes de integralidad que tendrá la auditoría, los cuales se dividen en AUDITORÍA FINANCIERA (Evaluación a los Estados Financieros, Evaluación al Control Interno Contable y Evaluación al Presupuesto) y AUDITORÍA DE DESEMPEÑO Y

CUMPLIMIENTO (Evaluación al Área Administrativa, Evaluación a la Contratación Administrativa, Evaluación al Área Ambiental, Evaluación Técnica, Evaluación al Plan de Mejoramiento, Evaluación a la Rendición de la Cuenta, Evaluación al Sistema de Control Interno de Entidad, Evaluación a los Planes, Programas, Objetivos Misionales, etc., Otras líneas de auditoría encomendadas y Puntos de Control), de acuerdo al análisis que se realiza al Sujeto de Control se determinan el componente a aplicar y las líneas a tener en cuenta por cada componente.

Memorando de Planeación, Programas de Auditoría y Selección de Muestra Única de Contratación

Este procedimiento corresponde a la etapa de planeación del proceso auditor integra la elaboración del memorando de planeación que *“es la carta de navegación del equipo de auditoría para llevar a cabo el examen a la entidad auditada, siendo además, el mecanismo para evaluar el resultado de la auditoría en la fase de planeación”* (Procedimiento elaboración de memorando de planeación de auditoría versión 7.0, 2018, p.2), la elaboración de los programas de auditoría que contiene la relación de *“procedimientos articulados que comprenden evaluación financiera, de gestión, de cumplimiento, de recursos informáticos y de obra pública, entre otros, para ser aplicados”* (Procedimiento elaboración de memorando de planeación de auditoría versión 7.0, 2018, p.5) y la muestra única que tiene relación con la aplicación del principio establecido en la Ley 42 (1993) que trata sobre el control selectivo, en esta se debe determinar por cada línea a auditar la muestra que será objeto de revisión en coherencia con los plazos establecidos en el memorando de asignación de auditoría, en resumen estos documentos contienen los procedimientos de auditoría que se aplicaran en la ejecución de la misma, el procedimiento también establece algunas políticas de operación a tener en cuenta como lo son, la

relevancia de las áreas críticas del Sujeto de Control, las cuales se determinan mediante el análisis de los informes de auditoría anteriores, el conocimiento del Sujeto y los planes de mejoramiento existentes.

Ejecutar Programas de Auditoría

Este corresponde a la ejecución de la auditoría en sí, es la etapa en la cual se aplican todos los procesos que fueron establecidos en la planeación de la misma, se analiza las muestras determinadas por cada una de las áreas a auditar, dentro del procedimiento establecido por la Contraloría se determina la instalación de auditoría por parte de los Directivos de la Contraloría y los de la Entidad Auditada con el fin de dar pautas sobre el proceso auditor a iniciar, con el fin de garantizar el principio de transparencia se cuenta con el mecanismo de carta de independencia donde el auditor manifiesta que no cuenta con ningún impedimento para realizar este ejercicio, la auditoría se puede realizar de manera presencial o virtual (no presencial), dentro de las políticas que se adoptan para realizar esta, se cuenta con la importancia de la evidencia suficiente, referencia de los papeles de trabajo que funge como evidencia para el soporte de las posibles observaciones, la suscripción de la carta de salvaguarda por parte del Representante Legal de la Entidad Auditada donde manifiesta que toda la información la pone a disposición del grupo auditor.

Elaborar, Aprobar, Comunicar el Informe

En el PM01-PR06 Procedimiento Elaboración, Aprobación, Comunicación Informe de Auditoría y Traslados versión 7.0 (2018) tiene como alcance:

“Este procedimiento inicia con un examen preliminar, independiente y objetivo que permite determinar las observaciones dentro de la ejecución de la Auditoría, las cuales una vez analizadas se desestiman o estructuran como hallazgos con su respectiva connotación por

componente de integralidad y finaliza al remitir a correspondencia: las Quejas, Derechos de petición y seguimiento a Oficios, los Traslados de Hallazgos, el Informe Definitivo al Sujeto de Control y demás entidades competentes, para que sean distribuidos.” (p.1)

Las entradas que requiere este procedimiento son los papeles de trabajo, las observaciones preliminares y la respuesta a estas, como políticas de operación en esta etapa del proceso auditor se tienen en el PM01-PR06 versión 7.0 (2018);

“Los Equipos de Auditoría deben soportar todas las afirmaciones hechas en el informe con los papeles de trabajo, el informe debe ser coherente con los objetivos plasmados en el Memorando de Encargo de Auditoría, los hallazgos de auditoría presentados en el informe, debieron ser comunicados a la Administración del Sujeto de Control, para su respectiva aclaración y la Presentación que se haga al Comité para la Aprobación de Informes debe ser completa y soportada.”(p.3)

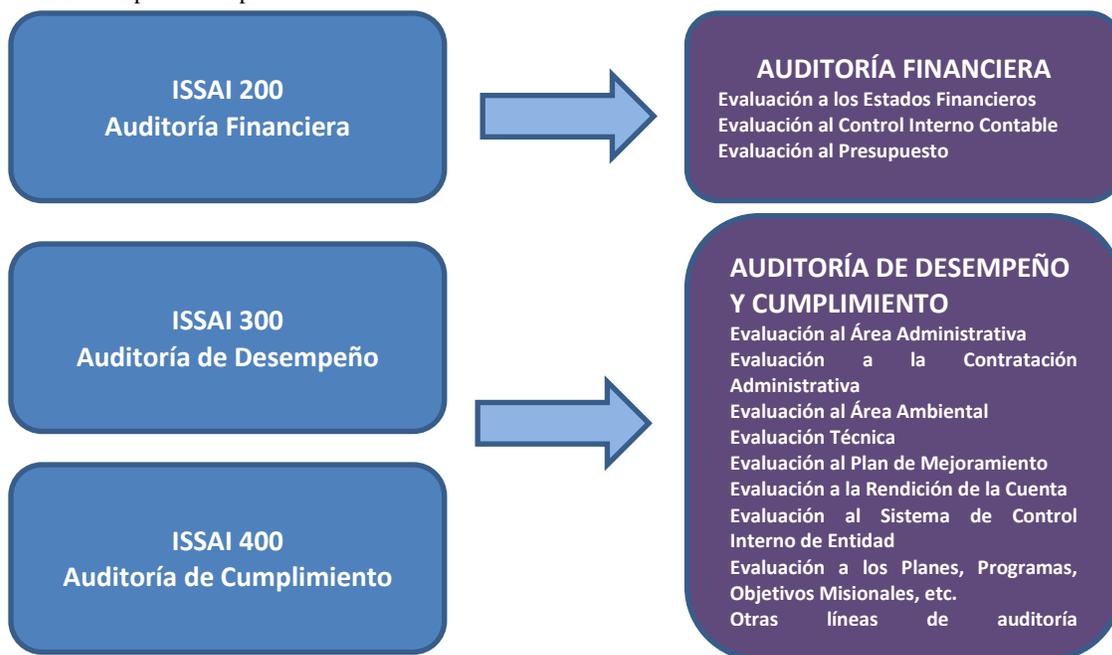
Lo anterior en conclusión indica la obtención de evidencia suficiente soportada con el análisis que realiza el auditor mediante el uso de papeles de trabajo adecuados en cada una de las líneas auditadas.

III. Análisis entre las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores y el Proceso Auditor de la Contraloría de Cundinamarca

Una vez identificadas las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores podemos determinar que estas se dividen en tres tipos de auditoría, las cuales son la financiera (ISSAI 200), de Desempeño (ISSAI 300) y de Cumplimiento (ISSAI 400), por otra parte cada uno de estos tres tipos cuenta con unos principios y unas etapas que establece la ISSAI 100, las etapas de las que trata esta norma es de planeación, ejecución de auditoría y elaboración de informe, y dentro de los principios que las rigen tenemos; la ética e independencia, el juicio profesional, diligencia debida y escepticismo, control de calidad, gestión y habilidades del equipo de auditoría, riesgo de auditoría, materialidad, documentación y comunicación.

Partiendo de lo general a lo particular, tenemos que cada uno de los tipos de auditoría que establece las ISSAI en la Contraloría de Cundinamarca se denomina componente de auditoría y se puede expresar de la siguiente forma:

Ilustración 2. Comparativo Tipo de Auditorías



Elaboración Propia.

Seguido a lo anterior, sobre los principios de la auditoría del sector público, la ISSAI 100 establece:

Ilustración 3. ISSAI 100 Principios de la Auditoría del sector público



Fuente: Tomada de la ISSAI 100 – Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, 2013, p.10

Sobre los principios que promulga la INTOSAI aprobados en el XXI INCOSAI en Pekín, China en 2013 y plasmadas a través de la ISSAI 100, a continuación se realiza un análisis de cada uno de ellos.

Ética e Independencia

Como lo expresa la ISSAI 100 (2013):

“Los principios éticos deben estar presentes en la conducta profesional de un auditor. Las EFS deben tener políticas para abordar los requerimientos éticos y destacar la necesidad de que cada auditor cumpla con ellos. Los auditores deben permanecer independientes de modo que sus informes sean imparciales y sean vistos de esa manera por los usuarios previstos”

(p.11)

Sobre este principio la Contraloría de Cundinamarca cuenta con un código de ética elaborado en mayo de 2016 el cual promulga diversos principios y valores, entre los principios adoptados por esta Entidad se tienen; el debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, participación, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía y celeridad y entre valores se cuenta con; el respeto, la lealtad, la justicia, la camaradería, la autonomía, la autodisciplina, integridad y honestidad, en estos últimos se establece uno relacionado con la independencia, la autonomía el cual se describe en el Código de Ética (2016):

“Entendida como la independencia que tiene la Contraloría administrativamente, presupuestalmente, jurídicamente y funcionalmente. Es así como la Institución tiene pleno derecho a crear y modificar sus estatutos y reglamentos; ocupar los cargos y/o personal bien sea por libre nombramiento o remoción, o por convocatoria; a diseñar y desarrollar sus programas académicos; definir y organizar sus políticas para el cumplimiento de sus funciones sustantivas; y establecer, arbitrar y aplicar sus recursos para el cumplimiento de su misión” (p.15)

Y como política, en el proceso auditor, procedimiento de ejecución de auditoría, la Contraloría de Cundinamarca cuenta con la Carta de Independencia, mecanismo implementado para garantizar la independencia por parte de los auditores en el ejercicio auditor que están próximos a iniciar, este documento se suscribe en la reunión de instalación de la auditoría.

Juicio Profesional, Diligencia Debida y Escepticismo Profesional

La ISSAI 100 (2013) define el juicio profesional como *“la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencia colectivas en el proceso de auditoría”* (p.11), la diligencia debida la cual *“significa que el auditor debe planear y conducir las auditorías de manera diligente”* (p.11) y el escepticismo profesional como *“mantener la distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante toda la auditoría. También implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos”* (p.11), sobre estos, aunque son propios del desarrollo profesional del auditor, en la Contraloría de Cundinamarca durante el desarrollo del proceso auditor se observan políticas dirigidas a cada uno de estos principios, como lo es; la etapa de planeación en la cual se recomienda *“Los Equipos de Auditoría deben establecer áreas críticas, para enfocar el proceso auditor”* (Procedimiento Elaboración de Memorando de Planeación de Auditoría, versión 7.0, 2018, p.5) que va relacionada con el juicio profesional y la diligencia debida, en la etapa de ejecución de auditoría se menciona *“El auditor debe realizar todas las pruebas que considere necesarias en la aplicación de los programas de auditoría”* (Procedimiento Ejecución del Proceso Auditor, versión 5.0, 2018, p.8) que se relaciona con el juicio y escepticismo profesional y en la etapa de informe se encuentra *“Los Equipos de Auditoría deben soportar todas las afirmaciones hechas en el informe con los papeles de trabajo”* (Procedimiento Elaboración, Aprobación, Comunicación Informe de Auditoría y Traslados, versión 7.0, 2018, p.3) que tiene que ver con la evidencia suficiente sobre los resultados del ejercicio auditor.

Control de Calidad

La Norma Internacional para Entidades Fiscalizadoras ISSAI 100 (2013) define el control de calidad como:

“Las políticas y procedimientos sobre control de calidad de una EFS deben cumplir con las normas profesionales, con el objetivo de garantizar que las auditorías se lleven a cabo consistentemente a un alto nivel. Los procedimientos de control de calidad deben abarcar asuntos tales como la dirección, revisión y supervisión del proceso de auditoría y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos difíciles o contenciosos”
(p.12)

En el caso de la Contraloría de Cundinamarca como se ha expresado en el capítulo anterior, cuenta con un mapa de procesos y procedimientos con el fin de cumplir de manera eficiente y efectiva con la misión encomendada en la Constitución y la Ley, de igual manera se cuenta con diversos niveles jerárquicos en la Entidad con el fin de surtir las etapas de revisión y supervisión del proceso auditor.

Gestión y Habilidades del Equipo de Auditoría

Como lo expresa la ISSAI 100 (2013) *“Las personas que conformen el equipo de auditoría deben poseer en conjunto el conocimiento, las habilidades y la experiencia necesarios para completar la auditoría con éxito”* (p.12), en la Contraloría de Cundinamarca durante la etapa de planeación, al conformar los grupos de auditoría se tienen en cuenta variables como la profesión con el fin de obtener un grupo interdisciplinario que se complemente de acuerdo al tipo de auditoría que se tenga programado iniciar, adicionalmente con el fin de garantizar que el conocimiento y habilidades de los auditores mejore la Contraloría cuenta con un Plan Anual de Capacitación, este representa el 14% de los Gastos Generales del presupuesto de la Entidad para el año 2017¹, esto garantiza un continuo desarrollo profesional. En este acápite también se tiene en cuenta el uso de informes de otro tipo de auditores cuando sea relevante y necesario, en este aspecto la Contraloría tiene como política el apoyo de los Jefes de Control Interno de los Sujetos

¹ Tomado de Ejecución pasiva diciembre 2017, página web www.contraloriadecundinamarca.gov.co, 2018

de Control, con el fin de usar sus informes de auditoría interna como insumo para el ejercicio de control fiscal que realiza la Contraloría.

Riesgo de Auditoría

Enfocado a “*que el informe de auditoría pueda resultar inapropiado*”(ISSAI 100, 2013, p.13), esta norma indica que el auditor debe emplear procedimientos que permitan reducir el riesgo de generar conclusiones equivocadas sobre el proceso auditor, teniendo en cuenta que al ser este proceso selectivo y no cubrir la totalidad de las operaciones o cuentas de la Entidad es posible no tener certeza absoluta sobre la condición de la Entidad o del tema auditado, por lo cual la Contraloría a través de su proceso de mejora continua ha implementado mecanismos para disminuir este riesgo, como lo son; desde la ejecución del proceso auditor tener claridad sobre los canales de comunicación entre la Entidad auditada y el grupo auditor, de igual manera se implementó un formato denominada “Carta de Salvaguarda” en el cual el Sujeto de Control se compromete a poner a disposición del grupo auditor toda información necesaria para cumplir con los objetivos de auditoría, adicional a lo anterior, en la etapa de informe la Contraloría tiene reglamentados los Comités de validación y Aprobación de informes que son instancias superiores donde se analiza el resultado del ejercicio auditor que aunque respetando la opinión de los auditores de realizan recomendaciones si llegare a necesitar.

Materialidad

Este aspecto resulta relevante en una auditoría, partiendo de lo indicado en el artículo cuarto de la Ley 42 de 1993 que habla sobre el ejercicio de control fiscal posterior y selectivo, en este último término se basa la materialidad, toda vez que al ser el proceso auditor selectivo se requiere que se determine qué aspectos a revisar podrán ser materiales y por lo tanto importantes de revisar, en cada una de las ISSAI que habla sobre el tipo de auditoría se profundiza sobre la

materialidad en casa tema en especial, en la ISSAI 100 (2013) se menciona *“Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los usuarios”* (p.13), lo anterior indica que es potestad del auditor establecer la materialidad en los aspectos de su plan de trabajo, este se determina desde la planeación de la auditoría ya que se deben tener en cuenta consideraciones como alcance, naturaleza de la auditoría y los tiempos de ejecución, así mismo *“incluir las preocupaciones de las partes interesadas, el interés público, los requerimientos regulatorios y las consecuencias para la sociedad”* (ISSAI 100, 2013, p.13), aunque como lo he mencionado la materialidad se determina por el juicio profesional, en el proceso auditor de la Contraloría de Cundinamarca, en la etapa de planeación se plantea establecer muestras para cada una de las líneas de auditoría donde se tienen en cuenta aspectos como el tipo de auditoría, el tiempo de ejecución, el alcance de la misma y las peticiones, quejas y denuncias de la comunidad, lo que se enmarca en la materialidad.

Documentación

Sobre la documentación la ISSAI 100 (2013) menciona:

“La documentación debe elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda la naturaleza, los tiempos de ejecución, el alcance y los resultados de los procedimientos realizados, la evidencia obtenida en apoyo a las conclusiones y recomendaciones de auditoría, el razonamiento detrás de todos los asuntos significativos que requirieron del ejercicio del juicio profesional, y las conclusiones relacionadas” (p.14)

Tiene relación con los papeles de trabajo de cada auditor, los cuales deben ser claros y concluyentes, adicional con la suficiencia de la evidencia, la cual será la encargada de sustentar

cada uno de los resultados de la auditoría, la Contraloría de Cundinamarca en el Procedimiento de Ejecución del Proceso Auditor PM01-PR05 versión 5.0 (2018) incluye como un aparte importante sobre los papeles de trabajo y como política de operación determina:

“Los papeles de trabajo deben ser el soporte de todas pruebas levantadas durante el proceso auditor y en cada uno de los programas de auditoría adelantados. Asimismo, se requiere que cada auditor plasme en el papel de trabajo (Formato PM01-PR05-F02), toda la trazabilidad del trabajo en campo de las líneas de auditoría adelantadas”

Así mismo en este documento hace un aparte sobre los atributos de la evidencia y la importancia de su adecuado levantamiento, por otra parte la Contraloría cuenta con un Sistema de Gestión Documental que da las pautas sobre la organización de los documentos que componen todo el proceso auditor el cual se actualiza conforme a los procedimientos.

Comunicación

La ISSAI 100 (2013) indica sobre la comunicación; *“Es esencial mantener informada a la entidad auditada sobre todos los asuntos relacionados con la auditoría”* (p.14), en este aparte la Contraloría también en el procedimiento PM01-PR06 Procedimiento Elaboración, Aprobación, Comunicación Informe de Auditoría y Traslados (2018) como política de operación se establece *“Los hallazgos de auditoría presentados en el informe, debieron ser comunicados a la Administración del Sujeto de Control, para su respectiva aclaración”* (p.3), lo que garantiza la comunicación en el proceso auditor.

Sobre los principios relacionados con el proceso de auditoría, la ISSAI 100 (2013) menciona los que deben estar presentes en la etapa de planeación, realización e informe de la auditoría.

Planeación de una Auditoría

En esta etapa del proceso auditor la ISSAI 100 (2013) indica que se deben tener en cuenta los siguientes aspectos; (I) Los auditores deben asegurarse que los términos de auditoría se establezcan con claridad, (II) los auditores deben tener una comprensión clara de la naturaleza de la Entidad que se va a auditar, (III) los auditores deben realizar una evaluación de riesgos o un análisis del problema con el fin de garantizar la respuesta adecuada al resultado de auditoría, (IV) los auditores deben identificar y evaluar los riesgos de fraude que son relevantes para los objetivos de la auditoría y (V) los auditores deben elaborar un buen plan de trabajo para garantizar el cumplimiento de manera eficaz y eficiente; de los cinco aspectos a tener en cuenta la Contraloría de Cundinamarca a través del Proceso Auditor garantiza el cumplimiento de tres de ellos que tienen relación con; la claridad en los términos de auditoría, los cuales se encuentra debidamente detallados en el Memorando de Asignación de Auditoría (PM01-PR03); en cuanto a la comprensión clara de la Entidad a la cual se va a auditar, la Contraloría cuenta con diversas herramientas para la obtención de la información, se tiene la información del Sujeto de control, la estadística de los resultados de las anteriores auditorías y los planes de mejoramiento suscritos que se plasma en el Memorando de Asignación la cual es entregada por parte de las Subdirecciones de Análisis, también se cuenta con los formatos de rendición de cuenta que son formularios que presenta el sujeto de control al finalizar cada vigencia los cuales incluyen información de todas las áreas que componen la Entidad, el otro aspecto del cual se da cumplimiento es la elaboración de un plan de trabajo que permita realizar el ejercicio auditor de la manera más eficaz y eficiente, en este aspecto se cuenta con el procedimiento de elaboración de memorando de planeación de auditoría (PM01-PR04) en el cual se debe plasmar el

cronograma de ejecución de auditoría y se deben plantear los programas de auditoría que se definen como;

“Es un plan detallado de la auditoría con enfoque integral donde se define el cómo, dónde, cuándo y por qué, dividiéndose cada uno de ellos en procedimientos a emplear durante la Fase de Ejecución, determinando la extensión y la oportunidad con que serán aplicados, así como los papeles de trabajo que han de ser elaborados” (p.5)

En cuanto a los dos aspectos restantes que corresponde a la evaluación de los riesgos y la identificación del riesgo de fraude, esta parte del conocimiento de la Entidad Auditada, por lo cual depende en gran medida del análisis propio que realice cada auditor, por lo cual aunque no se especifica como política de operación es un paso obligado con el fin de plantear el cronograma de trabajo.

Ejecución de una Auditoría

En esta etapa la ISSAI 100 (2013) recomienda tener en cuenta dos aspectos importantes los cuales son; realizar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia suficiente y apropiada para sustentar el informe de auditoría y evaluar esta evidencia con el fin de sacar las conclusiones necesarias; sobre estos, la Contraloría de Cundinamarca frente a los procedimientos establecidos y más exactamente el Procedimiento de Ejecución de Auditoría PM01-PR05 determina los atributos de la evidencia y explica ampliamente que se considera evidencia suficiente para el proceso auditor, por otra parte como política de operación establece la relevancia que tienen los papeles de trabajo como evidencia y como insumo para sacar las conclusiones del proceso, así mismo el Procedimiento de Elaboración, Aprobación, Comunicación Informe de Auditoría y Traslados Informe (PM01-PR06) en una de sus políticas

de operación menciona *“Los Equipos de Auditoría deben soportar todas las afirmaciones hechas en el informe con los papeles de trabajo”* (p.3).

Elaboración de Informes y Seguimiento

La ISSAI 100 (2013) indica que *“los auditores deben preparar un informe con base en las conclusiones alcanzadas”* (p.17), este informe cuenta con dos formatos, el formato extenso que incluye una descripción detallada del alcance de la auditoría, los hallazgos encontrados y las conclusiones incluyendo las consecuencias potenciales y las recomendaciones que permitan tomar acciones correctivas, sobre el formato breve este generalmente se trabaja en un formato predeterminado y las consignaciones son mucho mas condensadas, adicional a esto, la norma indica que se deben tener en cuenta algunos aspectos que debe incluir este informe, estos son; compromisos de atestiguamiento que se refiere al dictamen que transmite el nivel de seguridad, este debe expresar si la información encontrada cumple con lo normatividad o los criertios evaluados o por el contrario lo encontrado no se acoge, este dictamen en todo caso este dictamen corresponde a un formato estandarizado, por otra parte en los compromisos directos el informe de auditoría debe declarar los objetivos, describir la manera como se desarrollaron incluyendo los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la materia. Para el caso de la Contraloría de Cundinamarca en el Procedimiento elaboracion, aprobacion, comunicación informe de auditoría y traslados versión 7.0 (2018) se combianan los dos aspectos que trata la ISSAI, en el caso del dictamen, el procedimiento contiene un dictamen integral el cual se define como la PM01-PR6 (2018):

“Expresión de las conclusiones finales a las que ha llegado el equipo de auditoría, luego de realizar el proceso auditor, evaluando la gestión y los resultados, la opinión de los estados contables, el cumplimiento de las normas y el funcionamiento y la evaluación del sistema de

control interno. Es integral por cuanto se ha hecho una evaluación conjunta al aplicar en forma articulada los diferentes sistemas de control, a través de una muestra única” (p.2)

Lo anterior exige que el auditor realice un examen en cada una de las líneas auditadas con el fin de dar un concepto sobre la conformidad de lo encontrado, en otro aspecto, como política de operación el procedimiento recomienda *“El informe debe ser coherente con los objetivos plasmados en el Memorando de Encargo de Auditoría”* (Procedimiento Elaboración, Aprobación, Comunicación Informe de Auditoría y Traslados, versión 7.0, 2018, p.3). Por último la norma incluye el seguimiento como una herramienta en donde la EFS supervisa las acciones correctivas que implementa la Entidad auditada, *“se enfoca en saber si la entidad auditada ha enfrentado de manera adecuada las cuestiones que surgieron, incluyendo implicaciones más amplias. Si existen acciones insuficientes o insatisfactorias por parte de la entidad auditada, la EFS podría elaborar un nuevo informe”* (ISSAI 100, 2013, p.21), en este aspecto la Contraloría de Cundinamarca establece un procedimiento denominado Plan de Mejoramiento el cual se encuentra reglamentado bajo las Resoluciones 049 del 20 de febrero de 2017 modificada por la Resolución No. 330 del 04 de agosto de 2017, las cuales determina las condiciones en las cuales se elabora el Plan de mejoramiento como resultado del proceso auditor, establece plazos de presentación de avances, y este seguimiento lo realiza la Contraloría en el siguiente proceso auditor.

Conclusiones

Sobre el análisis realizado se concluye que la Contraloría de Cundinamarca a través de los Procedimientos documentados que hacen parte del Proceso Auditor se asemeja a las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 100 emitida por la INTOSAI, cumple con el esquema del proceso auditor establecido en estas normas, así como con los principios que determinan la auditoría.

Es importante resaltar que los procedimientos actualizados a la vigencia del presente ensayo denota el interés de la Institución por mantenerse a la vanguardia con las buenas prácticas expresadas por la INTOSAI, lo que permite una modernización del control fiscal.

En cuanto al cumplimiento de los principios de auditoría del sector público, la Contraloría de Cundinamarca a través de sus procedimientos los tiene documentados con excepción de el Riesgo de Auditoría y Materialidad, con respecto al riesgo de auditoría es importante fortalecer el conocimiento del Sujeto de Control con el fin de determinar los posibles riesgos a los cuales se encuentre expuesto y así establecer las áreas críticas a auditar, como resultado de este análisis de riesgos se facilitaría determinar la materialidad en cada una de las líneas a auditar, si bien esta materialidad es propia del juicio profesional del auditor que se obtiene de sus conocimientos y experiencia es viable enfocarla teniendo en cuenta las condiciones particulares de cada Entidad auditada.

Recomendaciones

Es importante profundar en cada uno de los tipos de auditoría las cuales se establecen en las ISSAI 200 Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera, ISSAI 300 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño e ISSAI 400 Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento frente a al desarrollo de cada componente de auditoría realizada por la Contraloría de Cundinamarca.

Así mismo, analizar las buenas prácticas del proceso auditor que ejercer la Contraloría de Cundinamarca frente a las ISSAI del nivel 4 que corresponde a las directrices de auditoría y las directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV).

Bibliografía

- ARROYO, C. J. (2013). La potestad de realizar auditorías como pilar fundamental de la labor que realiza la Contraloría General de la República en su deber de fiscalizar la Hacienda Pública. *Revista de Derecho de la Hacienda Pública*, 2-20. Recuperado de <https://dialnet-unirioja-es.ezproxy.umng.edu.co/servlet/articulo?codigo=5872275>
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA 1991. (1991). Colombia.
- CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA. (2013). Resolución 297 del 31 de julio. *"Por el cual se reglamenta el proceso auditor no presencial y se dictan otras disposiciones"*. Cundinamarca, Colombia. Recuperado de <http://www.contraloriadecundinamarca.gov.co/index.php/es/2014-12-10-20-07-13/resoluciones/487-modificacion-a-procedimientos-reglamentacion-y-sujetos-de-control>
- CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA. (2013). Resolución 299 del 31 de julio. *"Por la cual se reglamenta el proceso auditor presencial y se dictan otras disposiciones"*. Cundinamarca, Colombia. Recuperado de <http://www.contraloriadecundinamarca.gov.co/index.php/es/2014-12-10-20-07-13/resoluciones/487-modificacion-a-procedimientos-reglamentacion-y-sujetos-de-control>
- CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA. (2015). Resolución 775 del 180 de septiembre. *"Por la cual se establece el procedimiento para adelantar la revisión de forma de las cuentas rendidas por los sujetos de control y se dictan otras disposiciones"*. Cundinamarca, Colombia. Recuperado de <http://www.contraloriadecundinamarca.gov.co/index.php/es/2014-12-10-20-07-13/resoluciones/487-modificacion-a-procedimientos-reglamentacion-y-sujetos-de-control>
- CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA. (2016). Código de Ética. Cundinamarca, Colombia. Recuperado de <http://www.contraloriadecundinamarca.gov.co/index.php/es/2014-12-03-23-37-32/2016-10-07-20-40-04/codigo-de-etica>
- CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA. (2017). Resolución 049 del 20 de febrero. *"Por medio de la cual se establece el procedimiento para la elaboración y presentación de los planes de mejoramiento de los sujetos de control de la Contraloría de Cundinamarca y se dictan otras disposiciones"*. Cundinamarca, Colombia. Recuperado de <http://www.contraloriadecundinamarca.gov.co/index.php/es/2014-12-10-20-07-13/resoluciones/487-modificacion-a-procedimientos-reglamentacion-y-sujetos-de-control>
- CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA. (2017). Resolución 330 del 04 de agosto. *"Por medio de la cual se modifica el artículo quinto de la Resolución 049 del 20 de febrero de 2017"*. Cundinamarca, Colombia. Recuperado de

<http://www.contraloriadecundinamarca.gov.co/index.php/es/2014-12-10-20-07-13/resoluciones/487-modificacion-a-procedimientos-reglamentacion-y-sujetos-de-control>

CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA. (2018). CP - PM01. *Caracterización Proceso Control Micro*. Cundinamarca, Colombia. Recuperado de http://www.contraloriadecundinamarca.gov.co/multisites/intranet/index.php?option=com_content&view=article&id=90%3Acontrol-micro-formatos&catid=21&Itemid=36

CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA. (2018). PM01 - PR03. *Procedimiento Elaboración Memorando de Asignación de Auditoría versión 5.0*. Cundinamarca, Colombia. Recuperado de http://www.contraloriadecundinamarca.gov.co/multisites/intranet/index.php?option=com_content&view=article&id=90%3Acontrol-micro-formatos&catid=21&Itemid=36

CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA. (2018). PM01 - PR04. *Procedimiento Elaboración de Memorando de Planeación de Auditoría versión 7.0*. Cundinamarca, Colombia. Recuperado de http://www.contraloriadecundinamarca.gov.co/multisites/intranet/index.php?option=com_content&view=article&id=90%3Acontrol-micro-formatos&catid=21&Itemid=36

CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA. (2018). PM01 - PR05. *Procedimiento Ejecución del Proceso Auditor versión 5.0*. Cundinamarca, Colombia. Recuperado de http://www.contraloriadecundinamarca.gov.co/multisites/intranet/index.php?option=com_content&view=article&id=90%3Acontrol-micro-formatos&catid=21&Itemid=36

CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA. (2018). PM01 - PR06. *Procedimiento Elaboración, Aprobación, Comunicación Informe de Auditoría y Traslados versión 7.0*. Cundinamarca, Colombia. Recuperado de http://www.contraloriadecundinamarca.gov.co/multisites/intranet/index.php?option=com_content&view=article&id=90%3Acontrol-micro-formatos&catid=21&Itemid=36

CONTRALORÍA DE CUNDINAMARCA. (2018). PM01- PR02. *Procedimiento Elaboración, Consolidación y Actualización PGA versión 5.0*. Cundinamarca, Colombia. Recuperado de http://www.contraloriadecundinamarca.gov.co/multisites/intranet/index.php?option=com_content&view=article&id=90%3Acontrol-micro-formatos&catid=21&Itemid=36

INTOSAI. (1977). Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 1. *La Declaración de Lima*. Viena, Austria. Recuperado de <http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/>

- INTOSAI. (1998). Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 30. *Código de Ética*. Viena, Austria. Recuperado de <http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/2-requisitos-previos-para-el-funcionamiento-de-las-sais.htm>
- INTOSAI. (2007). Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 10. *Declaración de México sobre la Independencia de las EFS*. Viena, Austria. Recuperado de <http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/2-requisitos-previos-para-el-funcionamiento-de-las-sais.htm>
- INTOSAI. (2007). Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 11. *Pautas Básicas y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS*. Viena, Austria. Recuperado de <http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/2-requisitos-previos-para-el-funcionamiento-de-las-sais.htm>
- INTOSAI. (2013). Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 100. *Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público*. Viena, Austria. Recuperado de <http://es.issai.org/media/79467/issai-100-s-new.pdf>
- INTOSAI. (2013). Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 200. *Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera*. Viena, Austria. Recuperado de <http://es.issai.org/media/79468/issai-200-s-new.pdf>
- INTOSAI. (2013). Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 300. *Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño*. Viena, Austria. Recuperado de <http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/3-principios-fundamentales-de-auditoria.htm>
- INTOSAI. (2013). Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 400. *Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento*. Viena, Austria. Recuperado de <http://es.issai.org/media/79470/issai-400-s-new.pdf>
- INTOSAI. (22 de 05 de 2018). *www.intosai.org*. Obtenido de INTOSAI: <http://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros.html>
- Ley 42. (1993). Diario Oficial 40732 del 27 de enero de 1993, República de Colombia. Colombia. Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=289>
- MANTECA, V. (2003). La organización internacional de entidades fiscalizadoras superiores (INTOSAI). *Auditoría Pública*, 85-93. Recuperado de <https://dialnet-unirioja-es.ezproxy.umng.edu.co/servlet/articulo?codigo=636761>