ALMA CARMENZA ERAZO MONTENEGRO
AUDITORA GENERAL DE LA REPÚBLICA

GUÍA DE AUDITORÍA EN EL MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL ARMONIZADO CON LAS NORMAS INTERNACIONALES - ISSAI

VERSIÓN 1.0
BOGOTÁ D.C.
2021
©

AUDITORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA - COLOMBIA
TRANSFORMANDO EL CONTROL FISCAL

GUÍA DE AUDITORÍA EN EL MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL ARMONIZADO CON LAS NORMAS INTERNACIONALES - ISSAI

ALMA CARMENZA ERAZO MONTENEGRO

AUDITORA GENERAL DE LA REPÚBLICA

VERSIÓN 1.0

BOGOTÁ D.C.

2021

©

AUDITORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA - COLOMBIA
TRANSFORMANDO EL CONTROL FISCAL

EQUIPO DIRECTIVO

ALMA CARMENZA ERAZO MONTENEGRO
Auditora General de la República

LUZ JIMENA DUQUE BOTERO
Auditora Auxiliar

DIEGO FERNANDO URIBE VELÁSQUEZ
Auditor Delegado para la Vigilancia de la Gestión Fiscal

DANIEL EDUARDO RAMÍREZ ECHEVERRI
Secretario General

PABLO ANDRÉS OLARTE HUGUET
Director Oficina Jurídica

MARÍANA GUTIÉRREZ DUEÑAS
Directora Oficina de Planeación

ALBERT FERNEY GIRALDO VARÓN
Director Of. de Estudios Especiales y Apoyo Técnico

DIANA MARCELA JARAMILLO MONTOYA
Directora de Control Interno

TATIANA ORDÓÑEZ VÁSQUEZ
Directora de Control Fiscal

OMAR HUGO RIVAS JIMéNEZ
Director de Responsabilidad Fiscal y Jurisdicción Coactiva

ELIZABETH MONSALVE CAMACHO
Directora de Talento Humano

MARTHA LUCÍA HUERTAS CONDE
Directora de Recursos Físicos

NANCY GONZÁLEZ SARMIENTO
Director de Recursos Financiero

GUÍA DE AUDITORÍA EN EL MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL ARMONIZADO CON LAS NORMAS INTERNACIONALES - ISSAI

DIRECCIÓN GENERAL

DIEGO FERNANDO URIBE VELÁSQUEZ
Auditor Delegado para la Vigilancia de la Gestión Fiscal

COORDINACIÓN ACADÉMICA Y EDITORIAL

TATIANA BEDOYA DÍAZ
Asesora de Despacho

SOPORTE TÉCNICO Y NORMATIVO

TATIANA ORDÓÑEZ VÁSQUEZ
Directora de Control Fiscal

EDGAR RESTREPO ACEVEDO
Asesor de Despacho

EDINSON HEYNER PALACIOS CASTILLO
Asesor de Despacho

GUSTAVO ADOLFO ESCUDERO ARANDA
Asesor de Despacho

PAULA ISABEL RAMÍREZ CAICEDO
Asesora de Despacho

JOSE ALEJANDRO ISAZA ARIAS
Profesional Universitario

MARISOL ALQUICHIRE GUERRERO
Profesional Universitario

YOLANDA MARTíNEZ MORENO
Profesional Universitario

ELIZABETH MERCEDES NARVÁEZ AGUIRRE
Contratista

Sistema Nacional de Control Fiscal –SINACOF–
Contraloría General de Santiago de Cali –CGSC–

DESARROLLO TEMÁTICO

AMANDA ÁLVAREZ HENAO
Gerente Seccional

CARLOS ARTURO URBINA ALBARRACÍN
Gerente Seccional

JORGE IVÁN OROZCO HOYOS
Gerente Seccional

ADRIANA NUÑEZ CLAVIJO
Asesora de Despacho

JUAN CARLOS SOGAMOSO GARCÍA
Asesor de Despacho

LUISA JULIETH COHN TORRES
Asesora de Despacho

OSCAR FRANKLÍN MONTERO SÁNCHEZ
Asesor de Despacho

(Continúa...)

DESARROLLO TEMÁTICO
(Continuación)

YOLIMA HERRERA GARCÍA
Asesora de Despacho

ALBERTO ALONSO KLINGER HURTADO
Asesor de Gestión

LUISA FERNANDA GÓMEZ
Asesora de Gestión

ALEXANDRA SOSA SANCHEZ
Profesional Especializada

ELIZABETH ELVIRA CHAVES BENAVIDES
Profesional Especializada

JUAN M. HIGUERA AVELLANEDA
Profesional Especializado

LUISA CECILIA RODRÍGUEZ GUERRA
Profesional Especializada

LUIS FERNANDO GARCÍA PACHECO
Profesional Especializado

LUZ AIDA LLANO GONZÁLEZ
Profesional Especializada

MARÍA OFELIA GÓMEZ DE GALLÓN
Profesional Especializada

PAULO ANDRÉS ECHEVERRY CAICEDO
Profesional Especializado

SANDRA JAQUELINE GUERRERO VELANDIA
Profesional Especializada

ADRIANA MARCELA PARRA DÍAZ
Profesional Universitaria

CARLOS ALBERTO LOAIZA TORO
Profesional Universitario

CLAUDIA PATRICIA SIERRA MUÑOZ
Profesional Universitaria

CUSTODIO RAMÍREZ BELTRÁN
Profesional Universitario

DONELIA ADARME JAIMES
Profesional Universitaria

ERIKA JANETH MANTILLA BARRERA
Profesional Universitaria

FABIÁN LEONARDO ORTIZ PEREZ
Profesional Universitario

JAIME ANDRÉS GARCÍA CARVAJAL
Profesional Universitario

JOSÉ LIZARDO ORTÍZ CUBILLOS
Profesional Universitario

LINA MARÍA CAMPILLO
Profesional Universitaria

LINA MARÍA GARCÍA GARCÍA
Profesional Universitaria

MARÍA DEL PILAR GIRALDO
Profesional Universitaria

MARÍA MARGARITA RODRIGUEZ COTE
Profesional Universitaria

MARTHA CECILIA ROSERO PEDREROS
Profesional Universitaria

SANDRA PAOLA MOSQUERA RENTERÍA
Profesional Universitaria

YINA DEL PILAR LONDOÑO VARGAS
Profesional Universitaria

CONTENIDO

PRESENTACIÓN 11
1. MARCO DE REFERENCIA PARA LA AGR, ELEMENTOS Y PRINCIPIOS DE LA VIGILANCIA Y EL CONTROL FISCAL ... 15
1.1. MARCO DE REFERENCIA DE LA VIGILANCIA Y EL CONTROL FISCAL 15
1.1.1. Finalidad del control de la AGR –• 15
1.1.2. Mandato –• 16
1.1.3. Objetivos de la AGR para la vigilancia y el control fiscal –• 16
1.1.4. Independencia –• 17
1.1.5. Asignación del trabajo, independencia y compromisos éticos –• 17
1.1.6. Transparencia y rendición –• 18
1.2. MARCO LEGAL DE VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL 18
1.2.1. Régimen de control fiscal colombiano aplicable a la AGR –• 18
1.2.2. Normas internacionales para entidades fiscalizadoras superiores – ISSAI –• 18
1.3. MARCO CONCEPTUAL DE LA VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL 19
1.3.1. Planeación Estratégica – PVCF –• 19
1.3.2. Definición de auditoría –• 20
1.3.3. Tipos de auditorías –• 20
1.3.4. Enfoque de la auditoría basada en riesgos –• 21
1.3.5. Evaluación sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno –• 22
1.3.6. Resultados esperados de la vigilancia y el control fiscal –• 22
1.3.7. Beneficios del control fiscal –• 23
1.3.8. Consideraciones relativas a los procesos de auditoría –• 23
1.4. ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA 24
1.4.1. Partes intervinientes de una auditoría –• 24
1.4.2. Asunto o materia en cuestión y criterios e información del asunto o materia –• 24
1.4.3. Confianza y aseguramiento de la vigilancia y el control fiscal –• 25
1.4.4. Tipos de compromiso –• 26
1.5. PRINCIPIOS DE LA VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL EN LA AGR 26
1.5.1. Principios generales a considerar antes y durante la auditoría según las ISSAI –• 27
1.5.2. Principios relacionados con los requerimientos organizacionales de la AGR según las ISSAI –• 28
1.5.3. Principios relacionados con pasos específicos en el proceso de auditoría según las ISSAI –• 28
1.6. Roles del proceso auditor al interior de la AGR 30
1.7. CERTIFICACIÓN ANUAL DE LAS CONTRALORÍAS Y EL PROCESO AUDITOR 30
1.8. ESPECIFICIDADES DE LA VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL DE LA AGR 31
1.8.1. Contraloría General de la República (CGR) –• 31
1.8.2. Fondo de Bienestar Social de la CGR (FBS) –• 31
1.8.3. Fondos de bienestar social de las contralorías territoriales –• 32
1.8.4. Contraloría de Bogotá D.C. –• 32
2. AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN 37
2.1. GENERALIDADES 37
2.1.1. Definición –• 37

CONTENIDO

(Continuación)

2.1.2. Objetivos de la auditoría financiera y de gestión –• 38
2.2. FASES DEL PROCESO DE AUDITORÍA 39
2.3. REVISIÓN DE LA CUENTA 40
2.3.1. Pronunciamiento de la cuenta –• 41
2.4. PRINCIPIOS EVALUADOS 42
2.5. ENFOQUE GENERAL DE AUDITORÍA 42
2.6. FASE DE PLANEACIÓN 44
2.6.1. Alcance –• 44
2.6.2. Conocimiento del sujeto de control –• 44
2.6.3. Procesos clave a auditar –• 45
2.6.4. Respuesta a los riesgos valorados –• 45
2.6.5. Determinación de la materialidad en la fase de planeación –• 46
2.6.6. Plan de Trabajo y Programa de Auditoría –• 46
2.7. FASE DE EJECUCIÓN 47
2.7.1. Aplicación del concepto de materialidad en la fase de ejecución –• 47
2.7.2. Aplicación de pruebas –• 47
2.7.3. Identificación y análisis de observaciones de auditoría –• 48
2.7.4. Evaluación de la efectividad del control interno contable –• 48
2.7.5. Evaluación de la efectividad del control fiscal interno –• 48
2. 7. 6. Procedimientos finales –• 49
2.8. INFORMES DE AUDITORÍA 49
2.8.1. Dictamen sobre los estados financieros –• 49
2.8.2. Opinión sobre la gestión presupuestal –• 50
2.8.3. Concepto sobre la gestión de los procesos misionales –• 50
2.8.4. Concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno –• 51
2.8.5. Concepto sobre el plan de mejoramiento –• 51
2.8.6. Características del informe –• 51
3. AUDITORÍA DE DESEMPEÑO 57
3.1. GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO 57
3.1.1. Comportamiento especial de la auditoría de desempeño –• 57
3.1.2. Definición de auditoría de desempeño –• 58
3.1.3. Objetivos de la auditoría de desempeño –• 59
3.1.4. Características especiales de la auditoría de desempeño –• 60
3.1.5. Fases de la auditoría de desempeño –• 60
3.2. PRINCIPIOS EVALUADOS EN LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO 61
3.3. ENFOQUE 61
3.3.1. Enfoque orientado al sistema –• 62
3.3.2. Enfoque orientado a resultados –• 62
3.3.3. Enfoque orientado al problema –• 62
3.4. PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO 62
3.4.1. Planeación estratégica –• 63
3.4.2. Planeación de la auditoría –• 64
3.5. EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO 70
3.5.1. Evidencia de la auditoría –• 70
3.5.2. Suficiencia e idoneidad de la evidencia –• 70
3.5.3. Metodología para recopilación de evidencia –• 71
3.5.4. Gestión de los riesgos de auditoría –• 71
3.5.5. Análisis de la información –• 71

CONTENIDO

(Continuación)

3.5.6. Efecto disuasivo –• 72
3.5.7. Hallazgos de la auditoría de desempeño –• 72
3.5.8. Desarrollo de conclusiones después de considerar los hallazgos –• 73
3.5.9. Discusión de hallazgos y conclusiones preliminares – interna y externamente –• 74
3.5.10. Aportar recomendaciones después de desarrollar las conclusiones –• 74
3.5.11. Análisis de hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría con la entidad auditada –• 75
3.6. INFORME DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO 76
3.6.1. Propósitos del informe de auditoría –• 77
3.6.2. omunicación y publicación del informe –• 77
3.7. SEGUIMIENTO DE LA AUDITORÍA - Comportamiento especial de la auditoría de desempeño 77
4. AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO 81
4.1. GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO 81
4.1.1. Definición de auditoría de cumplimiento –• 81
4.1.2. Objetivos de la auditoría de cumplimiento –• 81
4.1.3. Fases del proceso de auditoría de cumplimiento –• 82
4.2. PRINCIPIOS EVALUADOS EN LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO 83
4.3. ENFOQUE 83
4.4. PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO 83
4.4.1. Planeación estratégica de la auditoría de cumplimiento –• 83
4.4.2. Fase de planeación de la auditoría de cumplimiento –• 84
4.4.3. Entendimiento del asunto o materia a auditar –• 85
4.4.4. Alcance y naturaleza de la auditoría de cumplimiento –• 85
4.4.5. Criterios de evaluación –• 86
4.4.6. Determinación de la materialidad –• 86
4.4.7. Plan de Trabajo y Programa de Auditoría –• 87
4.4.8. Procedimientos de la auditoría de cumplimiento –• 88
4.5. EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO 88
4.5.1. Ejecutar procedimientos –• 88
4.5.2. Realizar pruebas –• 89
4.5.3. Recopilar evidencia –• 89
4.5.4. Evaluar evidencia –• 89
4.5.5. Documentar en papeles de trabajo –• 90
4.6. INFORME DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO 90
4.6.1. Aspectos relevantes a considerar en el informe –• 90
4.6.2. Atributos y características del informe de auditoría –• 91
4.6.3. xigencias relativas a la elaboración de informes –• 92
4.6.4. Estructura del informe de auditoría –• 95
4.6.5. Comunicaciones y traslados –• 96
4.6.6. Seguimiento –• 97
5. ACTUACIÓN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN 101
5.1. DEFINICIÓN DE ACTUACIÓN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN 101
5.2. OBJETIVOS DE LA ACTUACIÓN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN 101
5.3. PRINCIPIOS EVALUADOS 102
5.4. FASES DEL PROCESO DE LA ACTUACIÓN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN 102
5.4.1. Fase de Planeación –• 102
5.4.2. Fase de Ejecución –• 103
5.4.3. Fase de Informe –• 103
5.4.4. Comunicaciones –• 103

PRESENTACIÓN

El documento que se presenta a continuación es el resultado de un proyecto institucional, que para la Auditoría General de la República – AGR – constituye una herramienta gerencial de carácter estratégico para el control fiscal. Se trata de la nueva Guía para la vigilancia y el control fiscal.

Es un trabajo de construcción colectiva, que busca acompasar el cumplimiento de la misión institucional, con la nueva realidad del control fiscal determinada por la reforma constitucional realizada mediante el Acto Legislativo No. 04 de 2019, su Decreto Reglamentario 403 de 2020 y las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores – ISSAI.

Como resultado de la reforma, se espera una transformación de la vigilancia y el control fiscal de altas proporciones, así como la disminución de los índices de corrupción; ello demanda de los órganos de control fiscal, promover cada vez más la transparencia en la gestión pública; fortalecer la participación ciudadana a través de la promoción del control social y la rendición de cuentas; y, en general, reclamar el ejercicio de una gestión pública eficaz, que garantice la generación de valor público a la sociedad, mediante el uso eficiente y efectivo del erario.

Alcanzar los objetivos que fundamentaron la reciente reforma al control fiscal, implica necesariamente la transformación de los organismos que lo ejercen y eso significa actualizar y optimizar la manera de realizar los ejercicios de vigilancia y control; fortalecer las competencias de los auditores; además de la modernización, unificación y estandarización de los instrumentos técnicos que se utilizan, entre ellos, la metodología para la vigilancia y el control fiscal.

Cuando se diseñó el Plan Estratégico Institucional de la Auditoría General de la República "Transformando el Control Fiscal, 2020 – 2023", se propuso de manera prospectiva como objetivo estratégico la implementación de una metodología que actualizara el proceso auditor de la entidad a las normas vigentes del control fiscal y a los estándares internacionales, constituyéndose en uno de los pilares de la transformación estructural de la vigilancia y el control fiscal de la Entidad.

En este orden de ideas y bajo el liderazgo de la Auditoría delegada para la Vigilancia de la Gestión Fiscal, se emprendió esta iniciativa en consonancia con la propuesta programática, a través de la unificación de los lenguajes y las metodologías permitiendo garantizar la participación activa de los funcionarios del control fiscal.

De la mano de varios especialistas y expertos en la materia, se realizó una convocatoria al interior de la AGR para conformar un equipo interdisciplinario, con el objetivo de diseñar la nueva metodología que orientará, a partir del año 2022, la gestión de los ejercicios de vigilancia y control fiscal de la AGR.

Inicialmente, este equipo se dio a la tarea de revisar la interacción del proceso auditor con los demás procesos de la Entidad, y con el proceso de evaluación de la gestión y desempeño de las contralorías territoriales, recientemente creado e implementado, proporcionando un diagnóstico que sirvió para determinar los insumos requeridos para la construcción de la nueva metodología y los productos esperados con la aplicación de la Guía.

Por otra parte, se realizó una revisión exhaustiva de la reglamentación que, sobre control fiscal existe al interior de la Entidad y a nivel nacional e internacional.

Al interior de la Auditoría, el marco de análisis estuvo constituido por las distintas versiones del Manual del Proceso Auditor, proporcionando como resultado una apuesta ambiciosa que conllevó a la construcción de un documento actualizado, de fácil comprensión y aplicación para los auditores de control fiscal al adelantar auditorías financieras y de gestión, de cumplimiento y de desempeño, así como actuaciones especiales de fiscalización, dejando atrás las llamadas auditorías regulares, auditorías especiales y auditorías exprés.

Desde la perspectiva nacional, la revisión se centró en los instrumentos metodológicos con que cuenta el control fiscal: "Guías de Auditoría en el Marco de las Normas ISSAI" de la Contraloría General de la República y "Guía de Auditoría Territorial – GAT –" de las contralorías territoriales, y en el ámbito internacional, se tomaron como punto de referencia, las Normas ISSAI.

En este sentido, se pasó de tener un manual, a contar con la "Guía de Auditoría armonizada con las Normas Internacionales "– ISSAI –", logrando así nivelar conceptual y operativamente el ejercicio auditor, con el ánimo de salvaguardar la independencia y la efectividad de la actividad auditora en el marco constitucional y legal de vigilancia y control fiscal.

Es de subrayar que, con el concurso de equipos de trabajo técnicos, se elaboró el referido documento guía, conformado en su estructura por cinco capítulos, el primero con los Aspectos Generales, Principios y Fundamentos de las Auditorías en la AGR, los tres siguientes dedicados al desarrollo de las auditorías Financiera y de Gestión, de Desempeño y de Cumplimiento, y el último, con la descripción de los elementos metodológicos de la Actuación Especial de Fiscalización.

Con la introducción de estas innovadoras metodologías en la práctica del ejercicio de vigilancia y control fiscal, la Auditoría da un gran paso, en procura de una verdadera transformación, tanto en la dimensión conceptual, como en la praxis del ejercicio y espera satisfacer las expectativas de las partes interesadas y lograr mejores resultados en el cumplimiento del deber misional.

ALMA CARMENZA ERAZO MONTENEGRO
Auditora General de la República

MARCO DE REFERENCIA PARA LA AGR, ELEMENTOS Y PRINCIPIOS DE LA VIGILANCIA Y EL CONTROL FISCAL

AUDITORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA - COLOMBIA
TRANSFORMANDO EL CONTROL FISCAL

1. MARCO DE REFERENCIA PARA LA AGR, ELEMENTOS Y PRINCIPIOS DE LA VIGILANCIA Y EL CONTROL FISCAL

En este capítulo se desarrolla el marco de referencia, los elementos y los principios que debe tener en cuenta la Auditoría General de la República – AGR, para llevar a cabo sus ejercicios de vigilancia y control fiscal respecto de sus sujetos vigilados.

Es de precisar que el carácter orientador de esta Guía complementa el estudio y conocimiento del Régimen de Control Fiscal colombiano, de las normas internacionales ISSAI y de las NIA.

1.1. MARCO DE REFERENCIA DE LA VIGILANCIA Y EL CONTROL FISCAL

Los aspectos generales de la vigilancia y el control fiscal de acuerdo con la normatividad colombiana vigente y las normas internacionales ISSAI contenidas en esta guía, proporcionan un marco de referencia estándar que define los ejercicios de vigilancia y control fiscal. El documento establece prerrequisitos para el funcionamiento unificado del proceso misional llevado a cabo por la AGR, además de los principios que rigen la conducta de los auditores a la luz de las normas internacionales ISSAI.

La AGR espera que, a través de su conocimiento e implementación, se continúe orientando el ejercicio de vigilancia y control hacia la mejora continua del desempeño organizacional de los sujetos vigilados a través de auditorías independientes y eficaces, esenciales para la credibilidad y calidad de la vigilancia y el control fiscal.

1.1.1. Finalidad del control de la AGR

De acuerdo con la normatividad legal vigente, la función pública de fiscalización de la gestión fiscal es determinar si los sujetos vigilados se ajustan a los principios, políticas, planes, programas, proyectos, presupuestos y normatividad aplicables y logran efectos positivos para la consecución de los fines esenciales del Estado.

En ese contexto, de acuerdo con el artículo 274 de la Constitución Política de Colombia, en armonía con las normas internacionales para entidades fiscalizadoras ISSAI, la finalidad del control fiscal de la AGR es promover el correcto manejo del erario y su destinación efectiva para cumplir cometidos

estatales, mediante el ejercicio de la función pública de vigilancia y control fiscal valorando la gestión de las contralorías y los fondos de bienestar social de las mismas.

Al respecto refiere el numeral I Generalidades, artículo 1 de la ISSAI 1, que el control representa una parte imprescindible de un mecanismo regulador que de manera oportuna debe señalar desviaciones normativas, infracción de principios y determinar responsabilidades, de tal modo que puedan adoptarse por parte de los sujetos vigilados, acciones de mejoramiento continuas que impidan o dificulten la repetición de tales infracciones en el futuro.

Este enfoque fortalece lazos de confianza en la comunidad respecto de los procesos institucionales de la AGR, en el logro que sus sujetos de vigilancia y control alcancen mayores niveles de eficiencia y transparencia.

1.1.2. Mandato

De conformidad con lo establecido en la Constitución Política[1], la AGR tiene el mandato de ejercer la vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría General de la República, las contralorías territoriales y los fondos de bienestar social de las contralorías, a través de un control posterior y selectivo mediante el seguimiento permanente del recurso público y con acceso irrestricto a la información[2].

Así mismo, le impone la obligación de realizar la certificación anual de las contralorías territoriales, a partir de indicadores de gestión que miden y califican sus capacidades para el cumplimiento objetivo y eficiente de sus funciones[3].

1.1.3. Objetivos de la AGR para la vigilancia y el control fiscal

— Determinar si la gestión fiscal y los resultados obtenidos con la gestión realizada por los sujetos vigilados se ajustan a los principios, políticas, planes, programas, proyectos, presupuestos y normatividad aplicables y logran efectos positivos para la consecución de los fines esenciales del Estado, a través de un pronunciamiento de carácter valorativo sobre la gestión examinada y el adelantamiento del proceso de responsabilidad fiscal si se dan los presupuestos para ello[4].

— A partir de los resultados obtenidos en los ejercicios de vigilancia y control, crear las condiciones adecuadas para que, a través del mejoramiento continuo, las entidades auditadas desempeñen sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética[5], de acuerdo con la Constitución Política, las leyes y reglamentos aplicables.

1 Constitución Política de Colombia. Artículo 274.
2 Decreto 403 de 2020, Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal, Artículo 53, *Diario Oficial. Núm. 51.258* (16 de marzo de 2020)
3 Constitución Política de Colombia. Artículo 272.
4 Decreto Ley 403 de 2020, artículo 2°.
5 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios fundamentales de auditoría del sector público.* Viena: INTOSAI: 2019, Numeral 17.

— Proporcionar información y evaluaciones independientes y objetivas relacionadas con la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones a cargo de los sujetos de vigilancia y control[6].

— Crear incentivos para la transformación del control fiscal, mediante la generación de informes que proporcionen conocimiento, incluyan análisis completos y conclusiones para la mejora[7].

— Proporcionar los insumos para adelantar el procedimiento de responsabilidad fiscal, si se dan los presupuestos[8].

— Mejorar la rendición de cuentas y la transparencia, promoviendo la confianza sostenida en el uso apropiado de los fondos y bienes públicos, y en el desempeño de la administración pública [9].

1.1.4. Independencia

La AGR es un organismo de vigilancia de la gestión fiscal, dotado de autonomía jurídica, administrativa, contractual y presupuestal[10], a cargo del Auditor General de la República conforme a los procedimientos, sistemas y principios establecidos en la Constitución Política, la ley y el reglamento; así mismo para fijar las políticas, prescribir los métodos y la forma de rendición de cuentas de sus vigilados y determinar los criterios que deben aplicarse para la evaluación[11].

La AGR mantendrá su independencia en lo concerniente a:

— Selección de los sujetos, asuntos, recursos o materias que serán auditados.

— Planificación, programación, ejecución, presentación de informes y seguimiento de sus auditorías.

— Organización y administración.

— Cumplimiento de aquellas decisiones que, de acuerdo con lo dispuesto en el mandato, conlleven la aplicación de sanciones.

1.1.5. Asignación del trabajo, independencia y compromisos éticos

La asignación del trabajo de las auditorías en la AGR y la declaración de independencia y cumplimiento de los compromisos éticos de los auditores y de quienes hacen parte de todas las actividades relacionadas con el desarrollo de los ejercicios de vigilancia y control fiscal, se deberá realizar de conformidad con las directrices y formatos determinados en los procedimientos establecidos para cada uno de ellos.

---

6 Ibíd., Numeral 18.
7 Ibíd., Numeral 20.
8 Ibíd., Artículo 2.
9 Ibíd., Numeral 20.
10 Decreto 272 de 2000, Por el cual se determina la organización y funcionamiento de la Auditoría General de la República, Artículo 2, *Diario Oficial. Núm. 43.905* (22 de febrero de 2000)
11 Ibíd., Artículo 5.

1.1.6. Transparencia y rendición

Para la AGR la transparencia y rendición de cuentas son dos principios inherentes al Estado Social de Derecho, con los cuales se fortalecen los estándares de buen gobierno, se fomenta la promoción de principios, finalidades y cometidos de la función administrativa relacionados con el control y vigilancia fiscal y la promoción de la participación ciudadana como instrumento de lucha contra la corrupción[12].

1.2. MARCO LEGAL DE VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL

El soporte legal del régimen de control fiscal aplicable a la AGR y los lineamientos internacionales para la auditoría del sector público conforme con lo definido en las normas ISSAI es el siguiente:

1.2.1. Régimen de control fiscal colombiano aplicable a la AGR

La Constitución Política confirió a la AGR la función de vigilancia posterior y selectiva a sus sujetos de control garantizando el debido proceso; para ello se ha reglamentado el mandato constitucional a través de normas que desarrollan el ejercicio de vigilancia y control, las cuales han tenido diferentes modificaciones, adiciones y derogatorias[13], todas ellas en búsqueda de proteger permanentemente el recurso público.

La normatividad vigente establece el modelo de control fiscal, los sistemas, principios, herramientas, deberes y funciones para el adecuado desarrollo del régimen de control en la entidad.

1.2.2. Normas internacionales para entidades fiscalizadoras superiores – ISSAI

Las Normas Internacionales – ISSAI expedidas por la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI fomentan la credibilidad, calidad y profesionalismo de la fiscalización y tienen como objetivo principal salvaguardar la independencia y la efectividad de la actividad auditora[14].

Están estructuradas en diferentes niveles jerárquicos y series, describen los prerrequisitos básicos para el funcionamiento adecuado de los organismos auditores; recomiendan los requisitos legales, de organización, profesionales y de conducta para las auditorías; fijan pautas generales y específicas de auditoría, y describen ejemplos de buenas prácticas[15].

12 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios auditoría sector público,* Numeral 19.
13 Consultar el normograma vigente.
14 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios auditoría sector público,* Numeral 1.
15 Ibíd., Numeral 3.

Tabla 1. Estructura de las normas ISSAI

Nivel jerárquico y serie ISSAI	Nombre
Nivel 1: **ISSAI 1**	La Declaración de Lima (avalada en 1977) Principios rectores de la INTOSAI. Preceptos integrales sobre auditoría en el sector público.
Nivel 2: **ISSAI 10-99**	La Declaración de México - Prerrequisitos para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, sobre las condiciones previas necesarias para un funcionamiento y conducción adecuados.
Nivel 3: **ISSAI 100-999**	Principios fundamentales para auditoría. Proporcionan la base conceptual para la auditoría y aseguran su consistencia con el marco de las ISSAI. La ISSAI 100 incluye los principios fundamentales de auditoría del sector público y establece los principios y conceptos básicos que comparten las tres áreas de auditoría (financiera, de cumplimiento y de desempeño). Los principios específicos para estos tres tipos de auditoría se pueden encontrar en las ISSAI 200, 300 y 400.
Nivel 4: **ISSAI 1000-4999**	Directrices de auditoría, suministran una base para la elaboración de metodologías de auditoría (y manuales) acerca de la auditoría del sector público. Pautas para los tres tipos de auditoría (financiera, desempeño y cumplimiento).

Fuente: INTOSAI. ISSAI de Auditoría financiera: Manual de implementación. Noruega: INTOSAI, 2019.

1.3. MARCO CONCEPTUAL DE LA VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL

1.3.1. Planeación Estratégica – PVCF

Es un proceso periódico de direccionamiento estratégico mediante el cual se establecen políticas, lineamientos y criterios para la planificación, programación y seguimiento del Plan de Vigilancia y Control Fiscal, que toma como referencia lo establecido en el marco legal del control fiscal[16] y en el plan estratégico vigente de la AGR.

El PVCF constituye la programación técnica para la ejecución de las auditorías e implica el conocimiento de las entidades sujetas a vigilancia y control, del régimen de control fiscal nacional vigente, las competencias técnicas, operativas y éticas del talento humano de la Entidad y la disposición de los recursos físicos, financieros y tecnológicos para su puesta en marcha y culminación.

16 Decreto 403 de 2020, Normas fortalecimiento control fiscal, Artículos 8 y 10.

1.3.2. Definición de auditoría

La ISSAI 100[17] define la auditoría 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 de la entidad auditada se encuentran de acuerdo con los criterios de evaluación establecidos.

Implica verificación, análisis y validación del objeto de vigilancia y control[18], según las directrices y la planeación, dentro de un periodo determinado, que se basa en hechos reales, sustentables y evidenciados, y se ejecuta conforme a procedimientos técnicos en un orden lógico, para lograr el objetivo de auditoría propuesto.

1.3.3. Tipos de auditorías

La AGR adaptó las tipologías de auditorías estandarizadas por el SINACOF en el marco de las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI- y las buenas prácticas de gestión pública, como son: Auditoría financiera y de gestión, Auditoría de desempeño, Auditoría de cumplimiento. Así mismo, la actuación especial de fiscalización como otro instrumento de gestión de la vigilancia y control fiscal definido en el ordenamiento jurídico[19].

1.3.3.1. Auditoría financiera y de gestión

Es un proceso sistemático posterior y selectivo que permite dictaminar si los estados financieros y el presupuesto de una entidad reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera conforme con las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados[20]. Lo anterior se realiza con base en evidencia de auditoría suficiente y apropiada que permita expresar si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa debido a fraude o error[21].

Es el examen de la eficiencia y eficacia con que los sujetos de control administran los recursos públicos, determinadas mediante la evaluación de sus procesos, actuaciones, operaciones y actividades para establecer en qué medida cumplen con los mandatos constitucionales y legales que le son aplicables y logran los objetivos propuestos para un período determinado en sus planes, programas y proyectos[22].

1.3.3.2. Auditoría de desempeño

La auditoría de desempeño es un proceso sistemático posterior y selectivo, que permite determinar

17 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios auditoría sector público,* Numeral 18.
18 Decreto Ley 403 de 2020, artículo 2°.
19 Ibíd., Artículo 73, Literal c).
20 Ibíd., Artículo 46.
21 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios auditoría sector público,* Numeral 22.
22 Decreto 403 de 2020, Normas fortalecimiento control fiscal, Artículos 47, 48 y 49.

si las políticas institucionales, programas, planes y proyectos de los sujetos vigilados operan de conformidad con los principios de economía, eficiencia, eficacia, equidad, valoración de costos ambientales y desarrollo sostenible, y si existen áreas de mejora. El desempeño se examina frente a los criterios adecuados que conlleva al análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u otros problemas [23]. Su objetivo es responder a preguntas clave de auditoría y proporcionar recomendaciones para la mejora[24].

1.3.3.3. Auditoría de cumplimiento

La auditoría de cumplimiento es un proceso sistemático posterior y selectivo, que permite verificar y determinar si un asunto, materia, actividad, operación financiera, e información, cumplen en todos los aspectos significantes, con las regulaciones o autoridades identificadas como criterios de evaluación en la entidad auditada. Se pueden incluir como criterios de evaluación, principios generales, políticas, leyes, reglamentos, resoluciones, códigos establecidos o términos acordados[25].

1.3.3.4. Actuación especial de fiscalización

La actuación especial de fiscalización es una acción de control fiscal breve y sumaria, de respuesta rápida frente a un hecho o asunto que adquiere connotación fiscal por su afectación al interés general, la moralidad administrativa[26], los resultados de la gestión y al patrimonio público, que sea de conocimiento de la AGR como resultado de sus ejercicios de vigilancia y control fiscal, de alertas del sistema de control interno, medios de comunicación social o denuncias en el control fiscal.

1.3.4. Enfoque de la auditoría basada en riesgos

Las consideraciones para definir el enfoque de una adecuada auditoría tienen como base la evaluación de riesgos generales y específicos de diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o representaciones erróneas que pudieran ocurrir en relación con la materia o asunto en cuestión, mediante procedimientos para obtener una comprensión de la entidad o del tema o asunto a evaluar y su entorno.

El alcance de la evaluación debe incluir la implementación y diseño de controles internos, con los cuales, el sujeto de control enfrenta los riesgos identificados; y en un análisis del problema, los auditores deben considerar los indicios reales de las desviaciones con el fin de definir los objetivos de la auditoría. La identificación de los riesgos y su impacto en la auditoría deben considerarse durante todo el proceso.

23 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios auditoría sector público,* Artículo 22.
24 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios auditoría sector público,* numeral 22.
25 Ibíd., Artículo 22.
26 Decreto 403 de 2020, Normas fortalecimiento control fiscal, Artículo 76.

Los auditores deben conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría[27]

1.3.5. Evaluación sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno

La AGR se pronunciará sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de sus sujetos vigilados en los diferentes tipos de auditoría y en otros ejercicios de vigilancia y control fiscal, para los casos en que aplique la verificación de controles respecto de los riesgos de la materia o asunto en cuestión conforme al mandato legal[28], a través de la aplicación de la Matriz de Riesgos y Controles diseñada por la AGR para este fin.

Esta evaluación se refiere a un examen cualitativo y a la emisión de un concepto, sobre la forma como los suejtos vigilados diseñan y aplican los controles, verificando la eficacia, eficiencia y calidad de los mismos, para minimizar la ocurrencia o el impacto de los riesgos a que se ven expuestas en el cumplimiento del objeto misional y con ello, en el logro de sus objetivos[29].

Para efectos de la evaluación final de la calidad y eficiencia del control fiscal interno, se emitirá el concepto en consideración a los rangos de ponderación definidos en la Matriz de Riesgos y Controles:

Tabla 2. Rangos de ponderación del control fiscal interno

Rangos de ponderación CFI	
De 1.0 a 1.5	Efectivo
De > 1.5 a 2.0	Con deficiencias
De > 2.0 a 3.0	Inefectivo

Fuente: Matriz de Riesgos y Controles

1.3.6. Resultados esperados de la vigilancia y el control fiscal

La AGR ejerce la vigilancia y el control fiscal mediante la aplicación de los diferentes tipos de auditoría y otras actuaciones de control, a través de análisis, opiniones, conceptos, observaciones, hallazgos, recomendaciones cuando sea el caso y pronunciamientos valorativos, respecto de si los recursos humanos, físicos, naturales, financieros y de tecnologías de la información y las comunicaciones, puestos a disposición de los sujetos de vigilancia y control, fueron ejecutados para el cumplimiento de los fines constitucionales y legales del Estado[30], de los principios de la gestión fiscal y de las políticas, objetivos, planes y programas de la entidad.

27 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios auditoría sector público,* Numeral 46.
28 Decreto 403 de 2020, Normas fortalecimiento control fiscal, Artículo 51.
29 Ibíd., Artículo 51.
30 Contraloría General de la República. *Guía de auditoría territorial, en el marco de las normas internacionales - ISSAI – GAT versión 2.1.* Bogotá: Contraloría General de la República, 2020, Numeral 1.2.5.

1.3.7. Beneficios del control fiscal

Son un impacto positivo generado por el ejercicio de vigilancia y control fiscal, que deberá ser medido cualitativa o cuantitativamente, teniendo en cuenta que se trate de operaciones evidenciadas debidamente comprobadas, que correspondan al seguimiento de acciones establecidas en planes de mejoramiento de las entidades vigiladas o que sean producto de opiniones, conceptos, dictámenes, pronunciamientos, observaciones, hallazgos, conclusiones o recomendaciones, efectuados por la AGR, que tengan una relación directa entre la acción de control fiscal y el beneficio. Los beneficios que resulten de los ejercicios de vigilancia y control fiscal deberán registrarse en los informes de auditoría, conforme con el procedimiento para la Identificación y Medición de los Beneficios de Control Fiscal de la Entidad.

1.3.8. Consideraciones relativas a los procesos de auditoría

Tratamiento de situaciones especiales.

Cuando se presenten situaciones que no estén previstas en esta Guía, el Director de Control Fiscal o gerente seccional, deberá comunicar mediante correo institucional, la situación presentada y la propuesta de acción al Auditor Delegado para la Vigilancia de la Gestión Fiscal, de acuerdo con el régimen de control fiscal, los lineamientos aquí establecidos y las demás normas que le sean aplicables a la situación especial.

El Auditor Delegado para la Vigilancia de la Gestión Fiscal aprobará la propuesta, en caso contrario, podrá solicitar los ajustes pertinentes o será él quien imparta las instrucciones que correspondan; lo anterior debe quedar evidenciado en los archivos del ejercicio de vigilancia y control fiscal.

Controversias técnicas o jurídicas.

Las controversias son diferencias de criterio de carácter técnico y/o jurídico, que se pueden presentar entre quienes ejercen diversos roles y funciones en el ejercicio de vigilancia y control fiscal de la AGR. Su análisis y solución debe surtirse durante el proceso, ya sea entre los miembros del equipo auditor, ante el Auditor Delegado para la Vigilancia de la Gestión Fiscal o ante las instancias definidas a través de la resolución orgánica vigente para tal fin.

— **Entre auditores.** Las controversias serán comunicadas oportunamente al Gerente Seccional o Director de Control Fiscal, con quien se programará mesa de trabajo en la que se plantearán las situaciones generadoras de la controversia y las alternativas de solución, dejando registro en el acta de mesa de trabajo. Los auditores entre quienes surgió la controversia, se harán responsables del cumplimiento de las medidas adoptadas.

— **Entre auditores y gerentes seccionales o Director de Control Fiscal.** En caso de presentarse controversia entre los auditores y el gerente o director, estos últimos informarán al Auditor

Delegado para la Vigilancia de la Gestión Fiscal para que emita su opinión y busque un consenso favorable a su solución. De persistir la controversia, se activará el Grupo Interno de Trabajo -GIT- que constituye la instancia final para dar la solución. De las anteriores actuaciones se deberá dejar evidencia en el acta de mesa de trabajo de acuerdo con los procedimientos.

1.4. ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA

Las auditorías practicadas por la AGR cuentan con cuatro elementos básicos: i) partes intervinientes, ii) asunto o materia en cuestión y criterios e información del asunto o materia, iii) tipos de compromiso, y iv) confianza y aseguramiento en la auditoría.

1.4.1. Partes intervinientes de una auditoría

La relación entre las partes intervinientes de una auditoría se debe desarrollar dentro del contexto constitucional y legal específico.

— **Organismo de vigilancia y control fiscal.** En la AGR el Auditor Delegado para la Vigilancia de la Gestión Fiscal, gerentes seccionales, Director de Control Fiscal y auditores son la parte responsable de ejercer vigilancia y control fiscal, conforme a los procedimientos, sistemas y principios establecidos en la Constitución y demás normas aplicables vigentes.

— **Sujetos de control fiscal.** Para la AGR son la parte responsable que tienen a su cargo la información de la materia a evaluar en el ejercicio de vigilancia y control, representados por la Contraloría General de la República, las contralorías territoriales y los fondos de bienestar social de las contralorías.

— **Usuarios previstos.** Para la AGR son la parte que recibe los resultados del ejercicio de vigilancia y control fiscal, tales como sujetos de control, ciudadanía, Consejo de Estado, Congreso de Republica, asambleas departamentales y concejos municipales y distritales.

En ejercicio de la articulación con el control político, los informes de auditoría definitivos serán remitidos a las corporaciones de elección popular que ejercen el control político sobre las contralorías vigiladas.[31]

1.4.2. Asunto o materia en cuestión y criterios e información del asunto o materia

— El asunto o materia en cuestión, se refiere a la información o actividad que se mide o se evalúa de acuerdo con ciertos criterios, puede tomar diversas formas y tener diferentes características

31 Ley 1474, Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública, Artículo 123, *Diario Oficial No. 48.128* (12 de julio de 2011).

dependiendo del objetivo de la auditoría. Debe ser apropiado para medirlo de manera consistente y reunir evidencia suficiente para sustentar el dictamen o conclusión de la auditoría[32].

— Los criterios son los puntos de referencia o parámetros utilizados para evaluar el asunto o materia en cuestión y deben ser adecuados a las circunstancias de la misma, se debe considerar su relevancia, comprensibilidad, integralidad, confiabilidad y objetividad y se pueden obtener de diversas fuentes: principios, leyes y reglamentos[33].

— La información de la materia en cuestión se refiere al resultado de su evaluación o medición de acuerdo con los criterios que puede tomar diversas formas y características de acuerdo con el objetivo y alcance de la auditoría[34].

1.4.3. Confianza y aseguramiento de la vigilancia y el control fiscal

Se desprende de los numerales 31 y 32 de la ISSAI 100 que las auditorías y otros instrumentos de vigilancia y control fiscal, deben proporcionar información con base en evidencias suficientes y apropiadas, producto de la aplicación de procedimientos técnicos que permitan reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, de tal forma que los sujetos vigilados puedan tener confianza en los insumos que utilizan como base para tomar decisiones; sin embargo, el nivel de seguridad de la información puede presentar limitaciones inherentes a los ejercicios de vigilancia y control, por lo tanto, los informes nunca pueden dar una seguridad absoluta.

Las formas de brindar aseguramiento sobre la información dependerán del tipo de auditoría y de las necesidades de los usuarios y se pueden comunicar de las siguientes formas: i) mediante opiniones, conclusiones y pronunciamientos de carácter valorativo sobre la gestión realizada y ii) mediante explicaciones claras que se transmitan de manera razonable sobre la forma en que se desarrollaron los hallazgos, criterios y conclusiones.

El nivel de aseguramiento puede ser razonable o limitado:

— **Razonable**. Cuando la conclusión de auditoría se expresa de manera positiva, dando a conocer si el asunto o materia en cuestión, cumplió o no con todos los aspectos importantes o refleja una situación verdadera de conformidad con los criterios aplicables. La seguridad razonable es alta, pero no absoluta.

— **Limitado**. Cuando la conclusión de auditoría señala que nada ha llamado la atención del equipo auditor para creer que el asunto en cuestión no cumple con los criterios aplicables. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de seguridad.[35]

32 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios auditoría sector público,* Numeral 26.
33 Ibíd., Numeral 27.
34 Ibíd., Numeral 28.
35 Ibíd., Numeral 33.

1.4.4. Tipos de compromiso

En desarrollo de los ejercicios de vigilancia y control fiscal, existen dos tipos de compromisos asociados con la seguridad razonable o limitada de los resultados consignados en los informes, sustentados en la información suministrada por los sujetos vigilados: compromisos de atestiguamiento y compromisos directos.

— Compromisos de Atestiguamiento. Los sujetos de control preparan, miden y presentan la información objeto de revisión de acuerdo con los criterios que le son aplicables, sobre la cual el equipo auditor aplica los procedimientos de auditoría y procede a reunir evidencia suficiente y apropiada para expresar sus conclusiones con base en una seguridad razonable o limitada de acuerdo con la calidad, confiabilidad y suficiencia de la información reportada por el sujeto de vigilancia y control.

— Compromisos Directos. Los auditores seleccionan, miden y evalúan la información objeto de revisión de acuerdo con los criterios, el riesgo y la materialidad o importancia relativa, presentando los resultados en el informe de auditoría en forma de conclusiones, hallazgos, pronunciamientos, dictámenes, conceptos o recomendaciones cuando sea el caso.

1.5. PRINCIPIOS DE LA VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL EN LA AGR

La AGR ejerce la vigilancia de la gestión fiscal conforme a los principios y sistemas establecidos en la Constitución Política[36] y la ley, de manera armónica con los principios de las Normas ISSAI.

El proceso auditor y demás instrumentos de vigilancia y control fiscal deben fundarse en los principios de eficiencia, eficacia, economía, efecto disuasivo, especialización técnica, tecnificación, integralidad, oportunidad y selectividad[37] .

Adicionalmente en los principios de honestidad, respeto, compromiso, diligencia y justicia adoptados en el Código de Integridad de la AGR vigente[38].

Se desprende de los numerales 36 al 43 de la ISSAI 100, los principios generales aplicables a los ejercicios de vigilancia y control fiscal, tienen su base en: i) principios generales que los auditores deben considerar antes y durante la auditoría, ii) principios relacionados con los requerimientos organizacionales de la AGR, y iii) principios relacionados con pasos específicos en el proceso de auditoría.

36 Constitución Política de la República de Colombia, Artículo 209.
37 Decreto 403 de 2020, Normas fortalecimiento control fiscal, Artículo 3, Literales a, b, d, i, j, l, m, n y p.
38 Resolución Orgánica 08, Por medio de la cual adopta el Código de Integridad para la Auditoría General de la República, *Auditoría General de la República*, (25 de junio de 2018)

1.5.1. Principios generales a considerar antes y durante la auditoría según las ISSAI[39]

— **Independencia**. Los auditores deben permanecer independientes de modo que sus informes sean imparciales y sean vistos de esa manera por los usuarios previstos.

— **Juicio profesional.** Los auditores deben caracterizarse por aplicar su juicio profesional basándose en su conocimiento, habilidades y experiencia para la toma de decisiones apropiadas en desarrollo de la auditoría.

— **Diligencia debida.** Los auditores deben ejercer la diligencia debida para garantizar que su conducta profesional sea la apropiada, planeando y conduciendo las auditorías de manera diligente.

— **Escepticismo.** Los auditores deben mantener la distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida, permaneciendo abiertos y receptivos a todos los argumentos.

— **Gestión y habilidades del equipo de auditoría.** Los auditores deben poseer en conjunto el conocimiento, las habilidades y la experiencia para gestionar el proceso de auditoría; comprender y estar familiarizados con las normas aplicables al asunto o materia a auditar y, conocer las operaciones de la entidad.

— **Riesgos de auditoría.** Los auditores deben gestionar el riesgo de producir un informe que no sea adecuado a los objetivos de la auditoría. Este riesgo se refiere a la posibilidad de que durante el proceso auditor se presenten errores en la aplicación de procedimientos y pruebas que impidan la obtención de un informe veraz, confiable y objetivo, con conclusiones inadecuadas.

— **Materialidad.** Es el grado de error a partir del cual se considera que un elemento individual o un grupo de elementos tomados en su conjunto, afecta la gestión de una entidad; estos elementos se pueden juzgar importantes o significativos si existe la posibilidad de que influyan en los resultados. La determinación de la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende del enfoque y objetivos determinados para cada ejercicio de vigilancia y control fiscal. La materialidad puede considerarse en términos cuantitativos y/o cualitativos.

— **Documentación.** La documentación de auditoría se debe preparar con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas; debe incluir un plan y un programa de auditoría y registrar los procedimientos realizados.

— **Comunicación.** Los auditores deben realizar bajo los parámetros institucionales de la AGR, una comunicación clara y permanente con el sujeto de vigilancia y control sobre todos los asuntos relacionados con la auditoría, contribuyendo a formar una relación de trabajo constructiva que incluya la obtención de información relevante y pertinente respecto de los criterios y objetivos establecidos, a fin de producir resultados oportunos durante todo el ejercicio.

39 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios auditoría sector público,* Numerales 36, 37, 39, 40, 41, 42 y 43.

1.5.2. Principios relacionados con los requerimientos organizacionales de la AGR según las ISSAI[40]

— **Ética.** De acuerdo con lo contenido en el numeral 1 de la ISSAI 30 y en el Código de Integridad adoptado por la AGR, el comportamiento ético de los auditores tiene como fundamento el siguiente conjunto de valores mínimos: honestidad, respeto, compromiso, diligencia, justicia, integridad, independencia, objetividad, competencia, comportamiento profesional, confidencialidad y transparencia. Con esto, busca fortalecer la credibilidad en las partes interesadas y mantener la confianza y la reputación necesaria.

— **Control de calidad.** Los auditores deben realizar la auditoría de acuerdo con las normas, políticas, directrices y procedimientos, para ello se han implementado puntos de control para las actividades ejecutadas que lo ameriten, así como mecanismos de consulta y apoyo que garanticen la coherencia y coordinación de los informes y altos estándares de calidad[41]

Conforme con los roles definidos para los miembros del equipo auditor, se deberán aplicar de manera estricta las herramientas y puntos de control establecidos para cada tipo de auditoría y otros instrumentos de vigilancia y control fiscal, siguiendo un conjunto de acciones planificadas y sistemáticas, que permitan generar un producto acorde con los requerimientos y ajustado a los procedimientos definidos para cada ejercicio de vigilancia y control fiscal.

Así mismo, los miembros del equipo auditor tendrán una actitud receptiva y abierta frente a las recomendaciones, sugerencias y observaciones producto de la de la revisión de los informes por parte de la Auditoría Delegada para la Vigilancia de la Gestión Fiscal.

1.5.3. Principios relacionados con pasos específicos en el proceso de auditoría según las ISSAI

Planeación de una auditoría

Los auditores deben[42]:

— Tener una comprensión clara de la naturaleza de la entidad y asuntos que se van a auditar.

— Planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente.

— Asegurarse de que el asunto, alcance, objetivos, criterios, informes, entre otros conceptos a considerar en la auditoría, se establezcan con claridad.

— Conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea

40 Ibíd., Numeral 35.
41 Ibíd., Numeral 38.
42 Ibíd., Numerales 44 al 48.

necesario, para alcanzar los resultados esperados con la realización de la auditoría.

— Identificar y evaluar los riesgos de fraude o significativos que afecten el presupuesto de la entidad y que sean relevantes para los objetivos de auditoría.

Realización de una auditoría

Los auditores deben[43]:

— Ejecutar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el informe.

— Acatar todos los requerimientos respecto de la confidencialidad.

— Evaluar la evidencia de auditoría[44]

— Reconsiderar la evaluación inicial de riesgo y de materialidad a la luz de la evidencia recolectada, y determinar si es necesario realizar procedimientos adicionales.

— Ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o sobre la información de la materia con base en los resultados y observaciones.

Elaboración de informes y seguimiento. Los auditores deben[45]:

— Preparar un informe con base en las conclusiones alcanzadas para comunicar los resultados a las partes interesadas.

— Suscribir informes fáciles de comprender sin ambigüedades y completos; objetivos y que incluyan solamente información que esté sustentada por evidencia, donde los hallazgos y las conclusiones de la auditoría resulten coherentes con los criterios de evaluación y los resultados esperados; que los hallazgos estructurados, permitan tomar acciones correctivas que contribuyan a la mejora continua del sujeto vigilado.

— Facilitar las acciones de naturaleza correctiva y de seguimiento.

— Expresar en los informes el compromiso de atestiguamiento en cuanto a la información suministrada por el sujeto vigilado, la cual es el sustento para emitir dictámenes, pronunciamientos o juicios valorativos; así mismo, declarar en el informe el compromiso directo, que debe describir los objetivos de auditoría y la manera en que se abordaron, así como, *la forma en que se usó la evidencia para suscribir las conclusiones resultantes.

43 Ibíd., Numerales 49 y 50.
44 Ibíd., Numeral 50.
45 Ibíd., Numeral 51.

1.6. ROLES DEL PROCESO AUDITOR AL INTERIOR DE LA AGR

Los roles del proceso auditor en la AGR se describen a continuación teniendo en cuenta la estructura organizacional de la Entidad:

— **Supervisor de auditoría.** Debe proporcionar resultados con calidad y oportunidad en todas las fases y actividades de la auditoría; es responsable de direccionar al equipo de auditores hacia el cumplimiento de los objetivos. Este rol será ejercido por el Director de Control Fiscal y los gerentes seccionales, según el caso.

— **Líder de auditoría.** Debe orientar el ejercicio de auditoría para que los auditores apliquen los lineamientos legales y procedimentales establecidos para cada ejercicio de vigilancia y control fiscal con el fin de obtener los resultados esperados. Debe promover la interacción entre los auditores, el supervisor y el auditado. Podrá ser un funcionario del nivel asesor o profesional integrante del equipo de auditoría. La asignación de este rol se realizará conforme al manual de funciones y competencias vigente en la entidad.

— **Equipo de auditoría.** Los auditores deben planear, diseñar y aplicar procedimientos y pruebas de auditoría, recopilar y valorar evidencias, determinar observaciones y hallazgos, conclusiones y recomendaciones cuando sea el caso, preparar informes de auditoría, realizar seguimiento a las acciones de mejoramiento y responder por la administración de todos los trámites a su cargo. Estará conformado por funcionarios de nivel asesor y profesional.

Cuando el tema o asunto de la auditoría lo amerite y la alta dirección lo considere pertinente, se podrá contar con el apoyo de expertos profesionales que reúnan los conocimientos especializados y experiencia en un campo, profesión u oficio en particular, y deberán suscribir declaración de Independencia.

1.7. CERTIFICACIÓN ANUAL DE LAS CONTRALORÍAS Y EL PROCESO AUDITOR

A título de integración de los ejercicios de vigilancia y control fiscal y el proceso para la certificación anual de gestión de las contralorías territoriales, en todos los ejercicios que se adelanten por parte de la AGR, se deben considerar en la fase de planeación, los resultados obtenidos por la contraloría territorial en el cálculo de los indicadores de la certificación anual de gestión correspondiente a la vigencia auditada.

El objetivo de la integración, es que dichos cálculos sirvan como un insumo para el proceso auditor al momento de determinar el enfoque basado en riesgos, tomando como referencia los resultados cualitativos consignados en el último informe de certificación anual, en donde se expresan los resultados en niveles de 1 al 5, que definen el riesgo de que la contraloría no esté en capacidad de ejecutar o cumplir con los procesos.

El nivel 1, representa un nivel muy alto de riesgo de no ejecutar procesos y actividades; el 2, un alto riesgo; el 3 es un nivel de riesgo medio; el 4 un nivel de riesgo bajo y 5, un nivel muy bajo de riesgo de

no ejecutar los procesos. Para realizar los análisis correspondientes, se tendrá en cuenta lo establecido en los procedimientos para las auditorías de la AGR.

1.8. ESPECIFICIDADES DE LA VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL DE LA AGR

1.8.1. Contraloría General de la República (CGR)

Se debe tener presente que, en la medida en que esta Guía aplica para los ejercicios de vigilancia y control que efectúa la AGR a todas las contralorías del país, significa que aplica a los que le hace a la Contraloría General de la República – CGR – y a las contralorías territoriales.

En este contexto, las especificidades de este sujeto de vigilancia y control respecto de las que tienen las contralorías territoriales, se concretan a la gran dimensión y complejidad de la gestión, sumado a que es una entidad del orden nacional que administra recursos de inversión y además que ha sido objeto de importantes reformas constitucionales y legales.[46]

En ese sentido, la vigilancia y control fiscal de la gestión de la CGR incluye, entre otros asuntos, las facultades de vigilancia fiscal concurrente, integral o selectiva, transitoria o permanente; la dirección del SINACOF; la intervención funcional de oficio; la intervención funcional excepcional; la intervención administrativa; el control fiscal concomitante y preventivo; otras herramientas de control fiscal como el banco de prácticas, el especial seguimiento, la actuación especial de fiscalización, los espacios de diálogo institucional y social, entre otros[47].

Además, la naturaleza propia de la CGR implica que los ejercicios de vigilancia y control fiscal de la AGR consideren el seguimiento realizado a los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP), del Sistema General de Regalías (SGR), al límite del gasto y al Balance General de la Nación, además de considerar en el proceso auditor tiempos más amplios y unas pruebas de auditoría adicionales respecto de la administración de recursos de inversión, a través de la evaluación de los proyectos de inversión.

1.8.2. Fondo de Bienestar Social de la CGR (FBS)

El Fondo de Bienestar Social es un establecimiento público[48] con personería jurídica, autonomía administrativa y adscrito a la CGR, y es sujeto de vigilancia y control fiscal de la AGR desde agosto de 2011[49].

---

46 Acto Legislativo 04 de 18 de septiembre de 2019 «Por medio del cual se reforma el Régimen de Control Fiscal» y sus desarrollos en varios decretos con fuerza de Ley." Y refieren los Decretos 4065 y 4066 del 16 de marzo de 2020.

47 Decreto Ley 403 de 2020 «Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal».

48 Creado mediante Ley 106 de 30 de diciembre de 1993

49 Corte Constitucional. *Sentencia C-2299.* (agosto 10 de 2011).

Tiene dentro de sus particulares procesos de gestión, contribuir a la solución de las necesidades básicas de salud, educación y vivienda de los funcionarios de la CGR, desarrollar planes de crédito en distintas líneas, administrar cesantías y desarrollar programas especiales de cultura, recreación y deporte, entre otros.

Así mismo, maneja recursos por aporte de la Nación por el rubro de funcionamiento; recursos por ingresos corrientes no tributarios y recursos de capital por recursos de balance, rendimientos financieros, utilidades de excedentes financieros y otros recursos de capital.

Por tal razón, la Matriz de Evaluación de la Gestión y la Matriz de Riesgos y Controles para la realización de las auditorías financieras y de gestión, tienen especificidades para su objetivo y misionalidad institucional.

1.8.3. Fondos de bienestar social de las contralorías territoriales

Algunas contralorías territoriales tienen creados fondos de bienestar social, unos con dependencia jurídica, patrimonial, presupuestal o estructural y otros dotados de las características propias que la ley otorga a los establecimientos públicos, que en todo caso se nutren, entre otros, de recursos públicos del presupuesto de tales contralorías. Por esta razón, se debe ejercer vigilancia y control fiscal sobre los recursos públicos que reciben y administran los mencionados fondos[50].

Las auditorías a practicar, los temas a evaluar y las herramientas de evaluación deberán ajustarse a las particularidades de los fondos de bienestar social.

1.8.4. Contraloría de Bogotá D.C.

La Contraloría de Bogotá D.C. a diferencia de las demás contralorías territoriales, maneja recursos de inversión, razón por la cual, su vigilancia y control incluye proyectos de inversión registrados en el Banco de Proyectos de Inversión - BPIN.

REFERENCIAS

— Constitución Política de la República de Colombia. Gaceta Constitucional. Núm. 116. 20 de julio de 1991.

— Contraloría General de la República. Guía de auditoría territorial, en el marco de las normas internacionales - ISSAI – GAT versión 2.1. Bogotá: Contraloría General de la República, 2020.

— Decreto 272 de 2000, Por el cual se determina la organización y funcionamiento de la Auditoría General de la República. Diario Oficial. Núm. 43.905. 22 de febrero de 2000.

50 Concepto de la Oficina Jurídica de la AGR No. 20192120035123 del 03-12-2019

— Decreto 403 de 2020, Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal. Diario Oficial. Núm. 51.258. 16 de marzo de 2020

— INTOSAI. ISSAI 100: Principios fundamentales de auditoría del sector público. Viena. INTOSAI. 2019.

— INTOSAI. ISSAI de Auditoría financiera: Manual de implementación. Noruega: INTOSAI, 2019.

— Ley 1474, Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública, Artículo 123, Diario Oficial No. 48.128.12 de julio de 2011.

— Sentencia C-2299. Corte Constitucional. Agosto 10 de 2011.

AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN

AUDITORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA - COLOMBIA
TRANSFORMANDO EL CONTROL FISCAL

2. AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN

2.1. GENERALIDADES

2.1.1. Definición

De conformidad con lo establecido en las normas ISSAI, la auditoría financiera es un examen para determinar mediante la recopilación de evidencia, si la información presupuestal y contable de los sujetos vigilados se presenta de conformidad con el marco de referencia y regulación aplicable.[51] Para la legislación colombiana el control financiero es el examen que se realiza con base en las normas de auditoría de aceptación general, para establecer si los estados financieros del sujeto vigilado reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones en cumplimiento de las normas prescritas y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el Contador General de la Nación[52].

Así mismo, para el ordenamiento nacional el sistema de gestión es el examen de la eficiencia y eficacia de las entidades en la administración de los recursos públicos, determinada mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la utilización de indicadores de desempeño y la identificación de los beneficiarios de su actividad[53].

Para la AGR la auditoría financiera y de gestión permite determinar la razonabilidad de la información financiera y presupuestal del sujeto vigilado y emitir una opinión sobre si el presupuesto y los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco normativo aplicable y conceptuar sobre la gestión misional, respecto de la conservación de los principios de eficiencia, eficacia y economía en desarrollo de los procesos evaluados a partir de la aplicación combinada y objetiva de los sistemas de control fiscal[54].

51 INTOSAI. *ISSAI 200: Principios de auditoría financiera.* Viena: INTOSAI, 2020.
52 *Decreto 403 de 2020, Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal*, Artículo 46, *Diario Oficial. Núm. 51.258.* (16 de marzo de 2020).
53 Decreto 403 de 2020, *Normas fortalecimiento control fiscal,* Artículo 48.
54 Ibíd., Artículos 45 a 51, Título V. Sistemas de Control Fiscal.

Para la realización de la Auditoría Financiera y de Gestión a la Contraloría General de la República, a la Contraloría de Bogotá D.C. y al Fondo de Bienestar Social de la CGR, se deberán tener en cuenta las especificidades establecidas en el numeral 1.8 de esta guía y en el Procedimiento para la Auditoría Financiera y de Gestión – PA-210-P03.

2.1.2. Objetivos de la auditoría financiera y de gestión

Objetivo general

La auditoría financiera y de gestión tiene como objetivo general obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores significativos, ya sea por fraude o error, permitiéndole al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con un marco de emisión de información financiera aplicable y comunicar el resultado de la auditoría de conformidad con los hallazgos[55], expresando igualmente, un dictamen sobre los estados financieros, una opinión sobre la gestión presupuestal y un concepto sobre la gestión de los procesos misionales de conformidad con los principios del control fiscal de eficiencia, eficacia y economía[56].

Objetivos específicos

— Expresar la opinión sobre si los estados financieros están preparados en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco normativo aplicable y si se encuentran libres de errores materiales por fraude o error.

— Expresar opinión sobre la razonabilidad del presupuesto.

— Emitir concepto sobre la evaluación del control fiscal interno.

— Emitir pronunciamiento sobre la rendición de cuenta efectuada por parte de las contralorías y los Fondos de Bienestar vigilados a través de los Sistemas de Información Integral SIA MISIONAL y SIA OBSERVA.

— Emitir concepto sobre la gestión de los sujetos de control vigilados en términos de la eficiencia y eficacia con que administra los recursos públicos y logra los objetivos propuestos para un período determinado en sus planes, programas y proyectos.

— Establecer en qué medida sus procesos misionales, actuaciones, operaciones y actividades cumplen con los mandatos constitucionales y legales que le son aplicables.

55 INTOSAI. *ISSAI 200: Principios de auditoría financiera.* ISSAI 200.
56 Decreto 403 de 2020, *Normas fortalecimiento control fiscal,* Artículo 3.

2.2. FASES DEL PROCESO DE AUDITORÍA

La auditoría financiera y de gestión en la AGR está orientada a la evaluación de la gestión financiera, la gestión presupuestal y la gestión misional de las contralorías y de los fondos de bienestar social, mediante el desarrollo de tres fases y tres ejes transversales:

Fases:

— Fase de Planeación

— Fase de Ejecución

— Fase de Informe y cierre

— Ejes Transversales:

— Documentación y archivos de auditoría

— Canales de comunicación

— Control de Calidad

En todas las fases de la auditoría financieras y de gestión en la AGR, los auditores deben considerar los tres ejes transversales, así:

— **Documentación y archivo de auditoría.** Las actividades de auditoría deben ser documentadas desde el inicio hasta el final y observar las disposiciones de archivo y referenciación de documentos y papeles de trabajo, conforme con los principios, fundamentos, procedimientos y aspectos generales para las auditorías, determinados por la AGR y de acuerdo con el principio de documentación definido en las normas ISSAI57.

— **Canales de comunicación.** Los integrantes del proceso auditor deben conocer y utilizar los canales oficiales de comunicación internos y externos en el desarrollo del proceso auditor que garanticen una comunicación eficaz durante todo el proceso de auditoría teniendo presente el principio de comunicación de las ISSAI[58].

Al iniciar el proceso de auditoría se deberá suscribir la Carta de Compromiso por parte del supervisor de la auditoría y el representante legal del sujeto vigilado, para garantizar y formalizar los compromisos y responsabilidades de cada entidad con relación a la información comunicada y actividades del proceso auditor. Al finalizar la fase de ejecución, se deberá suscribir por parte del sujeto de control, la Carta de Salvaguarda para sustentar la razonabilidad de la información contable, financiera, presupuestal y de gestión, que garantice la calidad y confiabilidad de la información entregada durante la ejecución de la auditoría.

57 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios fundamentales de auditoría del sector público.* Viena: INTOSAI, 2019.
58 Ibíd.

— **Control de calidad.** Con el fin de proporcionar una seguridad razonable de que el informe es apropiado y la auditoría financiera y de gestión cumple con los requisitos establecidos por las normas ISSAI y los requerimientos legales, los auditores de la AGR deberán poner en práctica procedimientos de control de calidad adecuados al nivel de trabajo[59] según los controles definidos en el procedimiento para esta auditoría financiera y de gestión. De igual manera, para el aseguramiento de la calidad de la auditoría, este eje incluye las actividades que ejerce el supervisor, desde la planeación hasta la comunicación del informe al sujeto auditado.

2.3. REVISIÓN DE LA CUENTA

El Sistema de Control Fiscal de Revisión de Cuentas rendidas por los sujetos vigilados permite 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[60].

Las entidades sujetas a vigilancia y control fiscal de la AGR, deben diligenciar y cargar en los módulos SIREL y PIA del SIA Misional, y en el SIA OBSERVA, la información correspondiente a sus procesos financieros, presupuestales, misionales y de apoyo, de conformidad con el instructivo de rendición electrónica de cuentas y en la forma y oportunidad que determine la AGR.

La revisión de la cuenta rendida por los sujetos de control se deberá realizar a partir de las siguientes actividades:

— Verificar la integralidad de la información rendida en los formatos de acuerdo con el Instructivo de Rendición Electrónica de Cuentas[61].

— Revisar de manera individual y comparativa la información de los formatos de los procesos financieros y presupuestales y de forma transversal con los procesos misionales y de apoyo con los correspondientes soportes de cada formato.

— Realizar a través del Sistema de Rendición Electrónica de Cuentas – SIREL, en cualquier etapa del proceso auditor, los requerimientos de cuenta para corregir, aclarar o completar la información rendida sin perjuicio de la solicitud de inicio de procedimiento administrativo sancionatorio fiscal.

— Diseñar y aplicar procedimientos y pruebas técnicas de auditoría analíticas, de detalle y de control, que permitan identificar el universo de la información a evaluar, posibles diferencias, desviaciones, errores, omisiones y riesgos determinantes para el enfoque y la planeación de la auditoría financiera y de gestión a realizar.

— Unificar los criterios y las técnicas de muestreo a utilizar para determinar la muestra de auditoría.

— Consignar en los modelos de papeles de trabajo establecidos por la AGR, todas las actividades y

59 INTOSAI. *ISSAI 200: Principios de auditoría financiera.*
60 Decreto 403 de 2020, *Normas fortalecimiento control fiscal,* Artículo 50, Revisión de las cuentas.
61 Instructivo de rendición electrónica de cuentas AGR – Módulo SIREL SIA MISIONAL

procedimientos aplicados por los auditores en la revisión de la cuenta por procesos y formatos.

— Los resultados de la revisión de la cuenta serán incluidos en el papel de trabajo Conocimiento de la Entidad Auditada, de conformidad con el modelo establecido por la AGR, el cual debe contener los aspectos relevantes y los riesgos identificados en cada uno de los procesos y formatos revisados.

A fin de que la determinación de los posibles riesgos y la planeación de la auditoría financiera y de gestión sea más eficaz y precisa, el equipo auditor deberá además de la revisión rigurosa, detallada e integral de la información rendida en la cuenta, complementar el conocimiento de la entidad vigilada y de sus procesos, mediante la consulta de otras fuentes de información como el SECOP, el Consolidador de Hacienda e Información Pública CHIP de la Contaduría General de la Nación y la consulta de la página web del sujeto de control, entre otros.

2.3.1. Pronunciamiento de la cuenta

El pronunciamiento sobre la cuenta será emitido en el informe de auditoría con fundamento en los resultados de la aplicación de la Matriz para la Evaluación de la Gestión Fiscal, que contiene el examen a la gestión contable, presupuestal y de los procesos misionales de los sujetos vigilados. el pronunciamiento puede darse en uno de dos sentidos, a saber:

— Fenecimiento. Si como resultado de la revisión de la cuenta rendida por el sujeto de vigilancia y control fiscal y de la aplicación de la Matriz para la Evaluación de la Gestión Fiscal se concluye que el concepto sobre la gestión es favorable.

— No fenecimiento. Si como producto de la revisión de la cuenta rendida por un sujeto de control y de la aplicación de la Matriz para la Evaluación de la Gestión Fiscal, se presenta cualquiera de las siguientes situaciones:

  – La opinión de los estados financieros sea negativa o con abstención.

  – La opinión consolidada de la ejecución presupuestal sea no razonable o se presente con abstención.

  – El concepto sobre la gestión de los procesos misionales sea desfavorable.

Para expresar las opiniones y conceptos descritos anteriormente se deberá tener presente además de los aspectos cuantitativos, los cualitativos de los procesos evaluados.

Si con posterioridad a la revisión de cuentas aparecieren pruebas de operaciones fraudulentas o irregulares relacionadas con ellas, la AGR levantará el fenecimiento y se iniciará el proceso de responsabilidad fiscal si hay lugar a ello de conformidad con lo dispuesto en la normatividad legal vigente[62].

62 Decreto 403 de 2020, *Normas fortalecimiento control fiscal,* Artículo 50, Inciso 5, y/o demás normas que le adicionen o modifiquen en la materia.

2.4. PRINCIPIOS EVALUADOS

— Eficiencia, eficacia y economía en los procesos evaluados.

— Relevancia y utilidad de la información financiera y presupuestal en relación con la naturaleza y operaciones del sujeto vigilado y el propósito general de los estados financieros.

— Cumplimiento de los Principios de Contabilidad Pública; Entidad en Marcha, Devengo, Esencia sobre la Forma, Asociación, Uniformidad, No Compensación y Periodo Contable, conforme lo establece el marco normativo aplicable al sujeto de control[63].

— Integralidad de la información presentada en los estados financieros y en las diferentes etapas del proceso presupuestal, con datos completos, sin omisión de transacciones, eventos, hechos económicos u operaciones que influyan en las decisiones de los usuarios de la información y las conclusiones del equipo auditor.

— Completitud de la información de los procesos misionales que permita al auditor llegar a conclusiones sobre la gestión y resultados de los mismos.

— Confiabilidad de que la información financiera y presupuestal representa fielmente la realidad económica del sujeto vigilado.

— Neutralidad y objetividad en la información presentada en los estados financieros, que indique que se encuentra libre de sesgos[64].

— Comprensibilidad en la información contenida en los estados financieros, de tal manera que sea clara, concisa y que no esté abierta a interpretaciones significativamente diferentes[65].

— Consistencia de la información financiera y presupuestal en comparativo con los diferentes reportes contables, presupuestales, de tesorería y con los demás procesos asociados a las operaciones y hechos económicos del sujeto vigilado.

— Cumplimiento del principio de legalidad en las actividades financieras, presupuestales y misionales.

2.5. ENFOQUE GENERAL DE AUDITORÍA

Se debe determinar un enfoque general de auditoría tomando como referencia el resultado consolidado del diseño de controles teniendo en cuenta la Matriz de Riesgos y Controles de la AGR. El enfoque de auditoría puede ser:

— De control. Cuando el resultado de la evaluación del diseño de control es eficiente, entonces existe

63 Resolución 533, *Régimen de contabilidad pública. Marco normativo para entidades de gobierno, Marco conceptual numeral 5: Principios de contabilidad pública.* Contraloría General de la República: 2015.
64 INTOSAI. *ISSAI 200: Principios de auditoría financiera,* 24.
65 Ibíd, 24.

la confianza en él y, por lo tanto, en términos generales se realizan pruebas con el fin de determinar la efectividad del mismo.

— Sustantivo. Cuando el resultado de la evaluación del diseño de controles es ineficiente o inexistente; en términos generales, se aplicarán pruebas de detalle y analíticas.

— Combinado. Cuando el resultado de la evaluación del diseño de controles es parcialmente adecuado; por tanto, en términos generales, se aplicarán pruebas de controles y pruebas sustantivas.

Una vez definido el enfoque general de la auditoría, el equipo auditor debe establecer un enfoque de auditoría específico para los riesgos asociados a los procesos clave, identificados y valorados en la fase de planeación, con el propósito de estructurar los procedimientos de auditoría y las pruebas a aplicar en la fase de ejecución para realizar la evaluación a los mismos, mediante las siguientes actividades:

— Analizar la calificación final de los riesgos combinados contenida en el Papel de Trabajo Matriz de Riesgos y Controles, con el fin de establecer prioridades en el diseño de los procedimientos de auditoría, para lo cual tendrá en cuenta:

  – Los riesgos combinados cuya calificación final es crítica, alta o media, lo que quiere decir que no existe control o es inefectivo.

  – Los riesgos combinados cuya calificación es baja porque cuentan con un control bien diseñado.

  – Los riesgos calificados como de fraude o significativos que afecten el presupuesto de la entidad, pues deben elaborarse para ellos pruebas sustantivas con el fin de verificar si tales riesgos se materializaron. Para los riesgos calificados como de fraude, las pruebas a diseñar deben tener características específicas, como el factor sorpresa, entre otras.

— Determinar si se diseñarán procedimientos de control, sustantivos o combinados, para lo cual se tendrán en cuenta principalmente los aspectos relacionados con el resultado del diseño del control y la criticidad del riesgo combinado, de conformidad con la Matriz de Riesgos y Controles.

  – **De control.** Riesgo combinado bajo:

    • Sus controles son automáticos y calificados por el equipo de auditoría como "Eficientes" o bien diseñados;

    • La calificación del control fiscal interno en la auditoría anterior como "Efectivo";

    • No se identificaron incorrecciones materiales en la prueba de recorrido.

  – **Sustantivos.** Riesgo combinado alto o crítico. Se pueden presentar una o varias de las siguientes circunstancias:

    • Sus controles no mitigan la probabilidad o impacto del mismo y fueron calificados por el equipo de auditoría como "Ineficientes" o mal diseñados;

- La calificación del control fiscal interno en la auditoría anterior como "Inefectivo";
- Se identificaron incorrecciones materiales en la prueba de recorrido;
- Se determinó el riesgo como de fraude o significativo que afecta el presupuesto de la entidad.

– **Combinados**. Riesgo combinado medio. Se puede presentar una o varias de las siguientes circunstancias:

- Sus controles son automáticos y manuales en proporciones similares y calificados en su diseño por el equipo de auditoría como "Parcialmente adecuados;
- La calificación del control fiscal interno en la auditoría anterior "Con deficiencias";
- No se identificaron incorrecciones materiales en la prueba de recorrido;
- Se determinó el riesgo como de fraude o significativo que afecta el presupuesto de la entidad.

2.6. FASE DE PLANEACIÓN

En esta fase de la auditoría financiera y de gestión se deberán desarrollar las siguientes actividades:

2.6.1. Alcance

Determinar de conformidad con la evaluación de los riesgos y procesos críticos identificados el alcance y el tiempo disponible para la realización del encargo de auditoría.

En todo caso, el alcance de la auditoría financiera y de gestión deberá incluir la evaluación de los estados financieros y del presupuesto para determinar su razonabilidad y la evaluación de la gestión de los procesos misionales evaluados, así como, la efectividad del plan de mejoramiento y del control fiscal interno.

2.6.2. Conocimiento del sujeto de control

De acuerdo con las normas ISSAI los auditores deben tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, incluyendo los procedimientos de control interno que sean relevantes para la auditoría, que les permitan planear y realizar la auditoría de manera eficaz[66]. Este conocimiento del sujeto de control incluye:

— Conocer de manera integral al sujeto de control, su estructura, marco normativo, manuales,

66 INTOSAI. *ISSAI 200: Principios fundamentales de auditoría financiera*., 85 – 86.

procedimientos, políticas de operación y normas institucionales, departamentales, distritales o municipales que le sean aplicables.

— Examinar mediante pruebas analíticas la información rendida en la cuenta respecto del proceso financiero, presupuestal y de los procesos misionales, para determinar riesgos, inconsistencias u omisiones de información, conservando en todo momento, una actitud de escepticismo profesional.

— Identificar si existen denuncias en trámite que hayan sido trasladadas al proceso auditor.

— Tener un claro conocimiento del entorno de control[67] y su aplicación en los procesos clave a auditar.

— Identificar si existen denuncias en trámite que hayan sido trasladadas al proceso auditor relacionadas con la entidad a auditar.

— Conocer informes, opiniones, hallazgos y planes de mejoramiento anteriores.

— Aplicar pruebas analíticas que permitan determinar la observación de los principios de la gestión pública de eficiencia, eficacia y economía en el desarrollo del plan estratégico y los procesos misionales.

2.6.3. Procesos clave a auditar

A partir del conocimiento de la entidad, de los riesgos identificados en la revisión de la cuenta y del resultado de las pruebas de recorrido realizadas sobre dichos riesgos, se deberán determinar los procesos y subprocesos financieros, presupuestales y misionales clave a auditar.

Las pruebas de recorrido determinadas de acuerdo con el juicio profesional del auditor sobre las actividades y operaciones, desde el inicio hasta su finalización, permiten confirmar la correcta y completa comprensión o ajuste de la percepción previa de los procesos claves a evaluar, así como a identificar los riesgos y existencia de controles en dichos procesos, incluyendo los riesgos significativos debidos a fraude o error.

Se deberán incluir en el proceso de vigilancia y control, las denuncias de control fiscal, conforme lo señala la normatividad vigente.

2.6.4. Respuesta a los riesgos valorados[68]

— Los auditores deberán diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que les permitan obtener una evidencia suficiente y adecuada a los riesgos de incorrección material identificados.

— Los auditores deberán diseñar y aplicar pruebas de cumplimiento, procedimientos analíticos

67 Ibíd., 87.
68 Ibíd., 41-43. Respuesta a los riesgos valorados.

y pruebas de detalle globales, con el fin de responder a los riesgos de incorrección material en los estados financieros, en el proceso presupuestal y en los resultados de los procesos que en desarrollo de su gestión impacten transversal y financieramente al ente auditado.

— De acuerdo con el análisis de probabilidad de ocurrencia e impacto generado por la materialización del riesgo y la evaluación del diseño de controles, los auditores podrán determinar las pruebas de control o sustantivas a aplicar para abordar el riesgo identificado.

2.6.5. Determinación de la materialidad en la fase de planeación

Tal como se describió en el numeral 1.5.1. de esta Guía denominado "Principios Generales que el Auditor debe considerar antes y durante la auditoría según las ISSAI", la materialidad vista como el grado de error a partir del cual se considera que un elemento individual o un grupo de elementos tomados en su conjunto, afecta la gestión de una entidad; se convierte en un elemento fundamental para la auditoría financiera y de gestión.

Para determinar la materialidad en la auditoría financiera y de gestión es de gran importancia el juicio profesional de los auditores de la AGR; se debe aplicar el concepto de importancia relativa o materialidad desde el punto de vista cuantitativo y cualitativo al planificar y ejecutar la auditoría, y al evaluar los resultados.

Al planificar la auditoría, los auditores deben determinar la materialidad general para los estados financieros, teniendo en cuenta el nivel de tolerancia de las incorrecciones que podrían influir en las decisiones de los usuarios. Una vez determinado dicho nivel de importancia relativa, el auditor deberá reducir a un nivel aceptable, el riesgo de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros, supere la materialidad global antes determinada[69].

Establecer este nivel de importancia relativa en la fase de planeación, le permite al auditor seleccionar las operaciones que se van verificar en la ejecución de la auditoría.

2.6.6. Plan de Trabajo y Programa de Auditoría

De conformidad con las Normas ISSAI[70], los auditores deberán realizar un Plan de Trabajo y un Programa de Auditoría para garantizar que el ejercicio se llevará a cabo de manera eficaz y eficiente. El plan y el programa de auditoría deberán actualizarse en el desarrollo del proceso auditor teniendo en cuenta cuestiones o acontecimientos inesperados si se presentaran, que afecten la evaluación del riesgo o a la ejecución de la auditoría[71].

— Determinar el Plan de Trabajo y el Programa de Auditoría y definir la muestra para cada uno de los procesos a auditar, de conformidad con el enfoque y los riesgos identificados.

69 Ibíd., 33-34.
70 Ibíd.,31 Planificación.
71 Ibíd., 32.

— Formular con la diligencia debida, los procedimientos de auditoría a ejecutar que permitan a los auditores, obtener una evidencia suficiente y adecuada, que responda y reduzca a un nivel aceptablemente bajo, el riesgo de afirmaciones materiales tanto en los estados financieros como en la ejecución presupuestal asociada a la ejecución del gasto en el desarrollo de los procesos a auditar.

— Diseñar pruebas de auditoría de detección de daños al erario cuando analizada la rendición de cuenta, se identifiquen riesgos de fraude, afectación al presupuesto, desviaciones o sesgos en la información.

— Aplicar procedimientos para la determinación del tamaño de la muestra de cada uno de los procesos a auditar, a través de métodos o técnicas de muestreo estadístico y/o no estadístico[72].

— Realizar las actividades relacionadas con la elaboración y aprobación del Plan de Trabajo y el Programa de Auditoría, detalladas en el Procedimiento para la Auditoría Financiera y de Gestión – PA-210-P03.

2.7. FASE DE EJECUCIÓN

En esta etapa de la auditoría financiera y de gestión, se desarrollará el plan de trabajo y el programa de auditoría, mediante el desarrollo de las siguientes actividades:

2.7.1. Aplicación del concepto de materialidad en la fase de ejecución

El auditor debe aplicar el concepto de materialidad o importancia relativa de manera apropiada al ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta que un error puede considerarse como significativo, si evaluado de manera individual o combinada con otros errores, influye razonablemente en las decisiones de los usuarios de los estados financieros o del presupuesto. Esta materialidad debe ser valorada a partir de aspectos tanto cuantitativos como cualitativos, para lo cual será de gran importancia el juicio profesional del auditor.

Para emitir su opinión, los auditores considerarán los estados financieros en su conjunto, por lo cual no serán responsables de detectar errores que no sean globalmente significativos. Sin embargo, deberán identificar y documentar los errores cuantitativos no significativos, teniendo en la cuenta la posibilidad de que dichos errores en su conjunto sean materiales[73].

2.7.2. Aplicación de pruebas

Para la aplicación de pruebas, los auditores de la AGR deberán tener en cuenta los procedimientos sustantivos y de control mencionados en el numeral 2.6.4. de esta Guía, desarrollados en respuesta a los riesgos valorados en la etapa de planeación, para lo cual los auditores deberán:

72 INTOSAI. ISSAI de auditoría financiera. Manual de implementación. Noruega: INTOSAI, 2018, 6.32 pág. 77.

73 INTOSAI. *ISSAI 200: Principios de auditoría financiera.* Viena, 58-59, 62.

— Desarrollar con la diligencia debida y conservando una actitud de escepticismo profesional, los procedimientos de auditoría adecuados que les permita reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de auditoría sobre las operaciones, hechos económicos y demás actividades de gestión del sujeto de control.

— Reunir evidencia válida, suficiente y adecuada, con el propósito de aportar bases razonables que soporten el dictamen a los estados financieros, la opinión presupuestal, el concepto sobre la gestión de los procesos misionales y el pronunciamiento sobre la cuenta rendida, mediante la aplicación de procedimientos de auditoría.

— Aplicar las pruebas de auditoría de detección de riesgos de fraude, afectación al presupuesto, desviaciones o sesgos en la información, diseñadas en la fase de planeación.

— Evaluar el cumplimiento y la efectividad del plan de mejoramiento de auditorías anteriores.

— Modificar el Plan y Programa de Auditoría cuando se considere necesario y los demás instrumentos de planeación que soportan dicho plan.

— Elaborar y preparar los papeles de trabajo que soportan el desarrollo del Plan y Programa de Auditoría.

2.7.3. Identificación y análisis de observaciones de auditoría

— Identificar y elaborar las observaciones de auditoría con sus correspondientes connotaciones, teniendo en cuenta la condición, criterio, causa y efecto, como elementos indispensables en la redacción de las mismas.

— Analizar y evaluar la evidencia y consistencia de las observaciones de auditoría para establecer la afectación de las situaciones detectadas sobre las opiniones, concepto y pronunciamiento, además de ser insumo para la evaluación de la efectivad del control fiscal interno.

2.7.4. Evaluación de la efectividad del control interno contable

Evaluar la efectividad del control interno contable aplicado por el sujeto de control, verificando su aplicación de conformidad con el procedimiento establecido en la normatividad legal vigente.

2.7.5. Evaluación de la efectividad del control fiscal interno

Una vez identificados los riesgos materializados que dieron origen a las observaciones, se debe proceder a evaluar la efectividad de los controles diseñados por la entidad para conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno, de acuerdo con lo establecido en el numeral 1.3.5. de esta Guía y con la Matriz de Riesgos y Controles.

2. 7. 6. Procedimientos finales

— Desarrollar procedimientos finales que le permitan al auditor llevar a cabo una revisión analítica final para determinar que en el proceso de auditoría fueron considerados los aspectos significativos y los hechos posteriores ocurridos entre la fecha de corte de los estados financieros, de la información presupuestal y de los procesos misionales y la fecha del informe de auditoría.

— Formular a partir de evidencia apropiada, suficiente y pertinente, las conclusiones, observaciones y hallazgos de la auditoría.

— Realizar mesas de trabajo de revisión, análisis y validación de observaciones, y de cierre de la etapa de ejecución de auditoría.

2.8. INFORMES DE AUDITORÍA

En el informe de auditoría financiera y de gestión la AGR proporcionará un dictamen sobre los estados financieros, una opinión sobre la gestión presupuestal y un concepto sobre la gestión de los procesos misionales, formados a partir de la aplicación de la "Matriz de Evaluación de la Gestión Fiscal", así mismo, un concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno y un concepto sobre el plan de mejoramiento, formados a partir de la aplicación de la "Matriz de Riesgos y Controles" y de la resolución que reglamenta la evaluación del plan de mejoramiento vigente en la Entidad.

2.8.1. Dictamen sobre los estados financieros

El Dictamen sobre los estados financieros se podrá emitir con opinión limpia o favorable u opinión modificada:

— **Opinión limpia o favorable.** Se emite esta opinión, si basado en evidencia suficiente y adecuada se concluye que los estados financieros en su conjunto fueron preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco normativo aplicable y se encuentran libres de incorrecciones materiales por fraude o error.

— **Opinión Modificada[74].** El auditor deberá modificar la opinión contenida en su informe si concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrecciones materiales o si no fue posible para los auditores obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para llegar a una conclusión. Bajo este precepto, se pueden emitir tres tipos de opiniones modificadas sobre los estados financieros:

  – **Opinión con Salvedades o con reservas.** Se emite esta opinión, si con base en evidencia suficiente y adecuada se concluye que, los estados financieros en su conjunto, no están libres de incorrecciones materiales, aunque éstas no son generalizadas.

74 Ibíd., 63-64.

- **Opinión adversa, negativa o desfavorable.** Si con base en evidencia suficiente y adecuada se concluye que, los estados financieros no fueron preparados de conformidad con el marco normativo aplicable y que las incorrecciones detectadas en los estados financieros consideradas individualmente o en su conjunto, son materiales y generalizadas.

- **Abstención o denegación de opinión.** En alguno de estos dos casos: (i) cuando los auditores no hayan podido obtener evidencia suficiente y adecuada, pero concluyan que los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas, en caso de que existieran podrían ser materiales y generalizadas. (ii) Cuando dada la existencia de incertidumbres concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia, no puede formarse una opinión debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros[75].

2.8.2. Opinión sobre la gestión presupuestal

La opinión sobre la gestión presupuestal puede ser razonable, con salvedades, no razonable o con abstención[76]:

— **Opinión Razonable.** cuando se concluya que el presupuesto fue preparado y ejecutado en todos los aspectos materiales de conformidad con la normatividad presupuestal aplicable.

— **Opinión con salvedades.** cuando las incorrecciones evidenciadas, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas.

— **Opinión no razonable.** cuando las incorrecciones evidenciadas, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas.

— **Abstención de opinión.** cuando las limitaciones al trabajo de los auditores son materiales y generalizadas.

2.8.3. Concepto sobre la gestión de los procesos misionales

Se deberá emitir un concepto sobre la gestión de los procesos misionales que puede ser favorable, con observaciones o desfavorable:

— **Concepto favorable.** Cuando la evaluación efectuada refleja en los procesos evaluados: i) el cumplimiento de lineamientos normativos y/o procedimentales, ii) el logro de los objetivos planeados y iii) el logro del propósito misional.

— **Concepto con observaciones.** Cuando la evaluación efectuada refleja deficiencias no generalizadas en los procesos evaluados y no afectan considerablemente: i) el cumplimiento de

75 Norma Internacional de Auditoría 705, *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente,* 2009, 9-10.

76 Contraloría General de la República. Guía de auditoría financiera, en el marco de las normas de auditoría para entidades fiscalizadoras superiores - ISSAI – GAT. Bogotá: Contraloría General de la República, 2020, numeral 4.1., 55.

lineamientos normativos y/o procedimentales, ii) el logro de los objetivos planeados y iii) el logro del propósito misional.

— **Concepto desfavorable.** Cuando la evaluación efectuada refleja deficiencias generalizadas en los procesos evaluados que consideradas individualmente o en su conjunto afectan considerablemente: i) el cumplimiento de lineamientos normativos y/o procedimentales, ii) el logro de los objetivos planeados y iii) el logro del propósito misional.

2.8.4. Concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno

Se debe emitir un concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno a partir de los resultados obtenidos a través de la aplicación de la "Matriz de Riesgos y Controles" de la AGR.

2.8.5. Concepto sobre el plan de mejoramiento

Se emitirá un concepto sobre el cumplimiento y efectividad de las acciones suscritas por el sujeto vigilado en el Plan de Mejoramiento, que se encuentren en estado activas en el aplicativo Plan de Mejoramiento del Módulo PGA del SIA Misional, de conformidad con los parámetros determinados por la AGR en la Resolución de Plan de Mejoramiento vigente.

2.8.6. Características del informe

En el informe de auditoría se deben plasmar los conceptos, pronunciamiento, opiniones, conceptos y los resultados de la evaluación de la gestión fiscal, por tal razón es el principal producto del proceso auditor la AGR.

— **Informe Preliminar.** El Informe preliminar es el producto inicial de los resultados de la auditoría que sintetiza el cumplimiento de los objetivos, la aplicación de pruebas, las conclusiones y observaciones de auditoría. Su propósito fundamental es presentar dichos resultados de manera preliminar al sujeto de control y garantizar el derecho de contradicción y réplica que les asiste.

— **Informe final.** De acuerdo con lo establecido en las normas ISSAI[77] y en el régimen de control fiscal colombiano, las opiniones y conceptos de los auditores con base en la evaluación de las conclusiones, de la evidencia de auditoría y de los argumentos de la contradicción de la entidad, se deben expresar claramente en un informe que describa las bases de dichas opiniones y conceptos.

En consonancia con lo anterior, el informe de la auditoría financiera y de gestión en la AGR deberá contemplar los siguientes aspectos y propósitos:

— Expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos

77 INTOSAI. *ISSAI 200: Principios de auditoría financiera,* 143.

significativos, de conformidad con el marco legal aplicable y si se encuentran libres de errores materiales, ya sea por fraude o error.

— Expresar una opinión sobre la razonabilidad del presupuesto, teniendo en cuenta la normatividad aplicable.

— Conceptuar sobre la gestión de los procesos misionales, en términos de eficiencia y eficacia en aplicación de los sistemas de control de legalidad, de gestión y de resultados.

— Emitir un concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno.

— Emitir un concepto sobre el cumplimiento y efectividad del plan de mejoramiento.

— Realizar un pronunciamiento sobre la cuenta rendida.

— Comunicar los hallazgos validados y aprobados.

— Proporcionar insumos para que el ente auditado formule el plan de mejoramiento.

— Suministrar insumos para el control político que ejercen las corporaciones públicas.

— Mantener informada a la ciudadanía sobre la gestión y resultados de los sujetos vigilados.

Traslado de hallazgos. El equipo auditor deberá realizar el correspondiente traslado de hallazgos a la autoridad competente, de conformidad con su connotación, una vez comunicado el informe final de auditoría, para lo cual se utilizará la forma determinada por la AGR y se anexarán las pruebas obtenidas en el ejercicio auditor.

Actividades anexas al proceso auditor. Durante todo el proceso de auditoría se deberán llevar a cabo conforme con los roles de auditoría, las actividades relacionadas con el cargue de la información que dé cuenta de la trazabilidad del ejercicio de auditoría en el Módulo PGA del SIA Misional, de conformidad con el Procedimiento para la Auditoría Financiera y de Gestión – PA-210-P03 y el instructivo correspondiente.

REFERENCIAS

— Contraloría General de la República. Guía de auditoría financiera, en el marco de las normas de auditoría para entidades fiscalizadoras superiores - ISSAI – GAT. Bogotá: Contraloría General de la República. 2020.

— Decreto 403 de 2020, Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal. Diario Oficial. Núm. 51.258. 16 de marzo de 2020.

— Instructivo de rendición electrónica de cuentas, AGR – Módulo SIREL SIA MISIONAL

— INTOSAI. ISSAI 100: Principios fundamentales de auditoría del sector público. Viena: INTOSAI: 2019.

— INTOSAI. ISSAI 200: Principios de auditoría financiera. Viena: INTOSAI. 2020.

— INTOSAI. ISSAI 200: Principios fundamentales de auditoría financiera. Viena: INTOSAI

— INTOSAI. ISSAI 300: Principios fundamentales de la auditoría de desempeño. Viena: INTOSAI. 2013.

— INTOSAI. ISSAI de auditoría financiera. Manual de implementación. Noruega: INTOSAI. 2018.

— Norma Internacional de Auditoría 705, Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente. 2009.

— Resolución 533, Régimen de contabilidad pública. Marco normativo para entidades de gobierno, Marco conceptual, numeral 5: Principios de contabilidad pública. Contraloría General de la República: 2015.

AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

AUDITORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA - COLOMBIA
TRANSFORMANDO EL CONTROL FISCAL

3. AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

3.1. GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

3.1.1. Comportamiento especial de la auditoría de desempeño

La naturaleza de la auditoría de desempeño implica un comportamiento especial respecto de los otros tipos de auditoría, aunque siempre considera de manera particular el mandato, condiciones y estructura de cada entidad de vigilancia y control fiscal.

Esta auditoría se enfoca más en la actividad y los resultados que en los informes o cuentas ya que el objetivo principal es promover la economía, eficiencia y eficacia asociados al desempeño de las entidades vigiladas, más que informar sobre el cumplimiento.

Las ISSAI y el documento "Auditoría de Desempeño Manual de Implementación de las ISSAI" establecen unas características propias de tal comportamiento especial:

— Se debe mantener una comunicación eficaz y apropiada con la entidad auditada durante todo el proceso de auditoría de desempeño porque su participación contribuye a aclarar los hechos, compartir los resultados, efectuar ajustes al informe final, logrando acentuar el impacto de la auditoría y mejoras reales en la gobernanza[78].

— Lo anterior implica que, durante el ejercicio se vayan comunicando los resultados, hallazgos y conclusiones relevantes, respecto del desempeño de la entidad auditada para que, al terminar la ejecución de la auditoría, la entidad los haya controvertido o comentado, logrando expedir un informe que tenga en cuenta la argumentación de la entidad y que garantice el debido proceso.

— Existe la posibilidad de aplicar una amplia variedad de métodos de investigación y evaluación, lo que implica una gran capacidad de análisis[79].

78 INTOSAI. *Auditoría de desempeño: Manual de implementación de las ISSAI.* Viena: INTOSAI, 2020, Capítulo 5, 116.

79 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma para la auditoría de desempeño.* Viena: INTOSAI, 2016, numeral 15.

— Puede desarrollarse con base en la formulación y resolución de preguntas o hipótesis, que se pueden dividir en sub - preguntas más precisas [80].

— Este tipo de auditoría contempla como etapa adicional a la planeación, ejecución e informe, el seguimiento. La publicación del informe no significa el final del proceso, sino que se debe realizar un seguimiento del impacto positivo generado por la auditoría, que deberá ser medido de forma cualitativa o eventualmente cuantitativa, de acuerdo con las normas y el procedimiento para la Identificación y Medición de los beneficios de Control Fiscal de la AGR, para comunicar, en un informe independiente los resultados del seguimiento[81].

— El alcance y temporalidad de una auditoría de desempeño puede superar una anualidad, dependiendo de los objetivos trazados, resultados esperados y el seguimiento de la AGR[82].

— Si es pertinente se deben proporcionar recomendaciones constructivas a la entidad auditada que contribuyan significativamente a abordar las debilidades o problemas identificados por la auditoría[83].

3.1.2. Definición de auditoría de desempeño

Tal como se definió en el numeral 1.3.3.2 de esta Guía, la Auditoría de Desempeño es un proceso sistemático posterior y selectivo, que permite determinar si las políticas institucionales, programas, planes y proyectos de los sujetos vigilados se desempeñan de acuerdo con los principios de la economía, la eficiencia y la efectividad, y si existe margen para la realización de mejoras[84]. Sumado a lo anterior y en aplicación del régimen de control fiscal colombiano, a través de esta auditoría se podrá determinar si los sujetos de control operan teniendo en cuenta los principios de valoración de costos ambientales y desarrollo sostenible[85].

Una auditoría de desempeño proporciona conocimiento o valor a la entidad auditada a través de perspectivas analíticas más amplias; facilita el entendimiento del asunto o materia evaluada por parte de los interesados; suministra una conclusión independiente basada en evidencias, y proporcionan insumos para la mejora continua de la entidad auditada[86].

80 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma auditoría de desempeño,* 38.
81 INTOSAI. *GUID 3920: El proceso de auditoría de desempeño.* INTOSAI, 2019, numeral 145.
82 Ibíd.
83 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma para la auditoría de desempeño.* Viena: INTOSAI, 2016, numeral 126
84 INTOSAI. *ISSAI 300: Principios fundamentales de la auditoría de desempeño.* Viena: INTOSAI, 2013, numeral 9.
85 *Decreto 403 de 2020, Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal*. Diario Oficial. Núm. 51.258. 16 de marzo de 2020, Artículo 3.
86 INTOSAI. *ISSAI 300: Principios auditoría desempeño,* numeral 10.

3.1.3. Objetivos de la auditoría de desempeño

Objetivo general

La auditoría de desempeño tiene por objetivo contribuir a mejorar la economía, eficiencia y eficacia del sector público y contribuir a la buena gobernanza, a la rendición de cuentas y a la transparencia. La auditoría de desempeño busca aportar nueva información, análisis o perspectivas, además de recomendaciones de mejora, cuando esto último aplique[87].

En la AGR el objetivo de esta auditoría es promover constructivamente la gobernanza económica, eficaz y eficiente de los sujetos de control, aportando insumos para mejorar y fortalecer su gestión en el cumplimiento de la función pública de vigilancia y control fiscal que realizan sobre el manejo de fondos o bienes públicos, así como proporcionar elementos para el análisis y orientación de la política pública de control fiscal.

Objetivos específicos[88]

— Evidenciar si los criterios evaluados son implementados eficiente y eficazmente para satisfacer las necesidades de los ciudadanos.

— Proporcionar informes de auditoría que incentiven la mejora continua.

— Brindar información útil al ciudadano y demás usuarios.

— Proporcionar a las corporaciones públicas un examen independiente acerca de los problemas de economía, eficiencia y eficacia en las actividades de las entidades auditadas.

— Informar en qué medida las entidades han logrado los objetivos y las causas de las desviaciones.

— Verificar si los sujetos de control fiscal están utilizando debidamente sus recursos para cumplir los objetivos asociados a sus políticas[89].

— Contribuir con la rendición de cuentas y el control social a partir de la publicación de los resultados de este tipo de auditoría, pues los ciudadanos estarán en condiciones de exigir resultados a los custodios de los recursos públicos[90].

— Contribuir con la transparencia al brindar una perspectiva clara y real acerca de la gestión y los resultados de los asuntos auditados[91].

---

87 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma para la auditoría de desempeño,* numeral 18.

88 INTOSAI. *ISSAI 300: Principios auditoría desempeño*, numeral 12.

89 INTOSAI. *Auditoría de desempeño: Manual de implementación de las ISSAI.* Viena: INTOSAI, 2020, Capítulo 1, 9.

90 INTOSAI. INTOSAI-P 12. *El valor y beneficio de las entidades fiscalizadoras superiores. Marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos*. Viena: INTOSAI, 2019, numeral 1.

91 INTOSAI. *Auditoría desempeño: Manual de implementación de las ISSAI,* Capítulo 1, 14.

3.1.4. Características especiales de la auditoría de desempeño

La AGR identificó las características especiales de la auditoría de desempeño por ser menos comunes que las de los otros tipos de auditoría; por su parte, la financiera y de gestión añade valor al brindar certeza acerca de la confiabilidad y relevancia de la información financiera y de los resultados de la gestión de las entidades auditadas, y la de cumplimiento, abarca un amplio espectro de evaluación sobre el cumplimiento de las regulaciones de todo orden frente a actividades, operaciones, transacciones financieras o información, entre otras.

Esto conlleva a que los auditores de la Entidad deban identificar claramente las características especiales y comprender sus implicaciones conforme con el contenido del numeral 3.1.1 de esta Guía, para realizar el ejercicio de manera apropiada.

3.1.5. Fases de la auditoría de desempeño

Durante la construcción del Plan de Vigilancia y Control Fiscal como fase de planeación estratégica de las auditorías que realiza la AGR, se identificarán y seleccionarán los temas para las auditorías de desempeño de la vigencia.

Las fases para esta auditoría se pueden sintetizar de la siguiente manera:

3.1.5.1. Fase de planeación

La planeación de la auditoría de desempeño inicia con la realización de una investigación para el análisis de riesgos o evaluación de problemas del tema a evaluar. Las actividades diseñadas deberán permitir que la auditoría se realice de manera económica, eficiente, eficaz y oportuna, y contribuir con resultados de alta calidad bajo buenas prácticas en el ejercicio de auditoría[92].

3.1.5.2. Fase de ejecución

Durante la ejecución de la auditoría de desempeño, se debe obtener evidencia suficiente y apropiada para establecer observaciones, hallazgos, formular conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de auditoría y emitir recomendaciones cuando éstas sean relevantes[93]. El proceso analítico en esta auditoría implica una consideración continua por parte de los auditores respecto de las preguntas de auditoría, evidencia y métodos empleados que podrían conllevar a reformular los objetivos y preguntas iniciales[94].

92 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma auditoría de desempeño*, numeral 96.
93 Ibíd., numeral 106.
94 Ibíd., numeral 112.

3.1.5.3. Fase de informe

Los informes de la auditoría de desempeño deben ser integrales, convincentes, oportunos, amigables y equilibrados[95]; exponer conclusiones substanciales asociadas a las preguntas de auditoría; formular recomendaciones prácticas; expresar el porqué de la realización de la auditoría y describir el contexto del asunto o materia auditada[96].

3.1.5.4. Fase de seguimiento

El seguimiento se refiere a un examen en torno a las medidas adoptadas en respuesta a los resultados de la auditoría para determinar si estas remediaron los problemas y/o debilidades subyacentes. Es una actividad independiente que incrementa el valor del proceso auditor proporcionando un aprendizaje interno a la entidad auditada y a la propia AGR[97].

3.2. PRINCIPIOS EVALUADOS EN LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

La auditoría de desempeño evaluará los principios de economía, eficiencia o efectividad relacionados con los objetivos de auditoría definidos[98], a través del análisis de las condiciones que son necesarias para garantizar que las políticas institucionales, programas, planes y proyectos de los sujetos vigilados se desempeñan de acuerdo con estos principios.

En aplicación del régimen de control fiscal colombiano, a través de esta auditoría se podrá determinar en la evaluación realizada, si los sujetos de control operan teniendo en cuenta los principios de valoración de costos ambientales y desarrollo sostenible[99].

3.3. ENFOQUE

El enfoque y diseño del trabajo de la auditoría es determinado por el objetivo de la misma[100]; establece la naturaleza del tipo de examen a realizar, define el conocimiento, la información y los datos necesarios, y los procedimientos de auditoría requeridos.

El enfoque de la auditoría de desempeño sigue uno de tres enfoques o una combinación de éstos, para facilitar un buen diseño de la auditoría:

95 Ibíd., numeral 116
96 INTOSAI. *Auditoría desempeño: Manual de implementación de las ISSAI,* Capítulo 7, 171.
97 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma auditoría de desempeño,* numeral 139.
98 INTOSAI. *GUID 3920: El proceso de auditoría de desempeño*, numeral 24.
99 *Decreto 403 de 2020, normas fortalecimiento control fiscal*, Artículo 3.
100 INTOSAI. *ISSAI 300: Principios auditoría de desempeño*, numeral 25.

3.3.1. Enfoque orientado al sistema

A través de este enfoque se examina el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión en función de los principios de la buena gestión. El resultado de la auditoría realizada con este enfoque, permite comunicar un informe que proporcione respuestas a una amplia variedad de preguntas que describan el modo en que las actividades se están realizando; las observaciones y hallazgos informarán sobre las debilidades en el desempeño de los sistemas de gestión en relación con el modo en que ellas inciden en las operaciones y los resultados, y las recomendaciones, se enfocarán en el grado de mejoramiento potencial de los sistemas.

3.3.2. Enfoque orientado a resultados

Mediante el enfoque orientado a resultados se evalúa si los objetivos de auditoría asociados con los resultados o productos de la entidad auditada, se han logrado de la manera prevista o si los servicios funcionan del modo deseado; en este tipo de enfoque las observaciones y hallazgos se expresan como una desviación de los criterios establecidos y las recomendaciones apuntarán a rectificar tales desviaciones.

Orientar la auditoría a resultados supone estudiar el desempeño en el contexto de los principios evaluados y relacionar sus observaciones con las metas, objetivos, estándares o criterios de la auditoría.

3.3.3. Enfoque orientado al problema

Este enfoque permite examinar, verificar y analizar las causas de los problemas particulares o desviaciones de los criterios de auditoría establecidos, siendo importante analizar las causas de dichas situaciones desde perspectivas diferentes, análisis que se describirán en las conclusiones y recomendaciones, en lugar de contrastar la evidencia con los criterios de auditoría.

Los tres enfoques pueden alcanzarse desde las siguientes perspectivas:

— De arriba hacia abajo. La auditoría se centra principalmente en los requerimientos, intenciones, objetivos y expectativas de Estado.

— De abajo hacia arriba. La auditoría se centra en problemas de importancia real para las personas y la comunidad[101].

3.4. PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Los requisitos para la planeación de la auditoría de desempeño buscan establecer el enfoque general de este ejercicio. La planeación tiene dos partes principales, la primera, trata sobre la selección de temas

101 Ibíd., numeral 26.

y se relaciona principalmente con el proceso de planificación estratégica de la AGR para incorporar las auditorías de desempeño en el PVCF después de realizar las actividades correspondientes. La segunda, se refiere al diseño individual de cada auditoría, centrándose en qué auditar, qué criterios aplicar y qué métodos de recopilación y análisis de datos se van a utilizar[102].

3.4.1. Planeación estratégica

Se deben seleccionar los temas de auditoría a través del proceso de planificación estratégica de la AGR para la construcción del Plan de Vigilancia y Control Fiscal de cada vigencia, analizando los temas potenciales y realizando una investigación previa para identificar los riesgos y problemas de las políticas institucionales, programas, planes y proyectos de los sujetos vigilados que sean significativos, auditables y coherentes con el mandato de la AGR como requisito de selección[103].

Las diferentes dependencias de la AGR, principalmente las Gerencias Seccionales, la Dirección de Control Fiscal y la Oficina de Estudios Especiales y Apoyo Técnico, pueden contribuir a este proceso en sus respectivos campos, compartiendo conocimientos especializados, de interés común, de auditorías anteriores y resultados de estudios realizados, proporcionando información importante para la planificación estratégica y el trabajo posterior de auditoría.

Las técnicas formales para preparar el proceso de planeación estratégica, como el análisis de riesgos o las evaluaciones de problemas, pueden ayudar a estructurar el proceso, requiriendo ser complementadas por el juicio profesional de los auditores para evitar evaluaciones unilaterales o parciales[104].

Identificación y selección de tema – entendimiento del tema

— Los temas seleccionados deben lograr un alto impacto en los resultados[105]. Para la auditoría de desempeño, los auditores deben tener pleno conocimiento y entendimiento de las políticas institucionales, programas, planes o proyectos que son el objeto de la evaluación, así como las causas de fondo relevantes y los impactos posibles. El entendimiento implica un proceso de aprendizaje y el desarrollo de metodologías de evaluación como parte de la propia auditoría[106] proporcionando los elementos fundamentales para orientar los objetivos de la auditoría de desempeño:

— La selección de los temas debe realizarse a partir de un análisis de la importancia e impacto de los mismos, pues se pueden identificar gran cantidad de posibilidades, pero generalmente la capacidad de los organismos de control para asumirlas suele ser limitada; adicionalmente, la selección de los temas a evaluar puede tener un alcance sobre varias vigencias [107].

102 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño,* numeral 7.
103 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma para la auditoría de desempeño,* numerales 89 y 90.
104 INTOSAI. *ISSAI 300: Principios auditoría de desempeño,* numeral 36.
105 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma para la auditoría de desempeño*, numeral 91.
106 INTOSAI. *ISSAI 300: Principios auditoría de desempeño*, numeral 30.
107 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño,* numeral 8.

— La selección de los temas podrá realizarse en función a consideraciones estratégicas respecto del tipo de auditoría de desempeño y las reformas dentro del sector público. Una opción estratégica sería contribuir en la modernización de la administración del gobierno, enfocándose en la evaluación de políticas institucionales, programas, planes y proyectos que muestren importantes problemas en su desempeño; otra, sería elegir temas específicos sobre actividades del sector público; y una opción alternativa podría ser la evaluación de la capacidad para cumplir los objetivos y metas en relación con la economía, la eficiencia y la eficacia[108].

— La selección de los temas de auditoría puede resultar de un análisis previo de los riesgos, el problema identificado y la materialidad, teniendo en cuenta que los riesgos son la probabilidad y el impacto de un evento que puede afectar el logro de los objetivos del sujeto de vigilancia y control fiscal, representado en un problema para el cual, la materialidad indicará, los elementos financieros, sociales y/o políticos, que afectan a la comunidad, la transparencia o el buen gobierno[109].

— El análisis de temas potenciales debe considerar la posibilidad de maximizar el impacto esperado de una auditoría, por lo cual al analizar los posibles temas y realizar investigaciones para identificar los riesgos y problemas, es importante considerar que: i) a mayor riesgo del desempeño, en términos de economía, eficiencia y efectividad, mayor importancia tendrán los problemas y ii) se proporcionará un mayor valor agregado auditando políticas o asuntos que no han sido previamente cubiertos por auditorías u otras revisiones[110].

3.4.2. Planeación de la auditoría

Después de haber realizado las actividades correspondientes en la etapa de planeación estratégica y haber seleccionado los temas que se evaluarán mediante este tipo de auditoría, se efectuará la planeación individual de cada una por parte de los equipos responsables, lo que implica la realización de un estudio previo mediante el cual se conocerá en detalle el tema objeto de la auditoría, con el propósito de realizar el diseño de la misma.

3.4.2.1. Estudio previo y conocimiento en detalle

La auditoría de desempeño por lo general requiere que el conocimiento específico, sustantivo y metodológico del tema se adquiera antes de la realización del ejercicio de vigilancia y control[111].

Una vez seleccionado el tema de auditoría, los auditores deberán recopilar información sobre el estado del arte del tema que se pretende evaluar y sobre la gestión realizada al respecto por la entidad auditada[112]; deberán realizar un diagnóstico y caracterización del mencionado tema, así como de los objetivos, planes, estrategias e impactos del mismo, con el propósito de profundizar

108 Ibíd., numeral 10.
109 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño,* numeral 12.
110 Ibíd., numeral 14.
111 INTOSAI. *ISSAI 300: Principios auditoría desempeño,* numeral 37.
112 INTOSAI. *Auditoría de desempeño: Manual de implementación de las ISSAI*, capítulo 4º, 72.

en el conocimiento del sistema, los resultados o el problema en que enfocará el ejercicio a realizar, determinando la auditabilidad del tema.

El conocimiento del tema objeto de auditoría comprende:

— Consulta y análisis de la información del tema o asunto a auditar.

— Aplicación de técnicas de diagnóstico.

— Evaluación de riesgos y controles.

— Vinculación de expertos (en caso de requerirse).

— Identificación de aspectos claves.

Los auditores deben consultar y analizar la información disponible en los sistemas de información de la AGR, entidades nacionales y territoriales encargadas del asunto, y otras fuentes; utilizar diferentes métodos y herramientas para que el auditor obtenga un entendimiento holístico del tema y una visión de conjunto del ente u objeto a auditar; aplicar técnicas de diagnóstico con el fin de conocer en detalle la operación y actores involucrados, así como, identificar con mayor precisión los riesgos, puntos críticos asociados al asunto a evaluar.

3.4.2.2. Diseño de la auditoría

La auditoría se debe planificar de tal forma que su ejecución se realice de manera económica, eficiente, eficaz y oportuna y de conformidad con las buenas prácticas en el ejercicio de auditoría, para lo cual los auditores deben: i) adquirir suficiente conocimiento del asunto en cuestión por lo que antes de iniciar la ejecución de la auditoría, es necesario llevar a cabo un trabajo de investigación o estudio previo para desarrollar conocimiento, ii) detallar y articular los objetivos para establecer claramente las preguntas de la auditoría y para permitir un desarrollo lógico del diseño y iii) diseñar procedimientos de auditoría para recopilar evidencia suficiente y apropiada, que responda a los objetivos y preguntas[113].

Para lograr un adecuado diseño de la auditoría y alcanzar los anteriores propósitos se deberá: a) realizar un estudio previo para comprender mejor el tema, b) determinar el enfoque, c) establecer los objetivos, d) formular las preguntas para orientar áreas específicas de la auditoría, e) priorizar y seleccionar los temas, f) identificar criterios adecuados para medir el desempeño de la entidad auditada en relación con lo que se espera, g) desarrollar la metodología que oriente la recopilación y análisis de la información, h) documentar el diseño y elaborar cronograma de auditoría[114]. Estas actividades se desarrollarán de acuerdo con el Procedimiento para la Auditoría de Desempeño – PA-210-P04.

---

113 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma auditoría de desempeño,* numerales 36, 96, 98, 101.
114 INTOSAI. *Auditoría de desempeño: Manual de implementación de la ISSAI*, Capítulo 4, 71.

3.4.2.3. Características del diseño de la auditoría:

— Establecer si existen las condiciones para una auditoría de desempeño y, de ser así, preparar una propuesta con un plan de trabajo y un diseño de investigación[115].

— Para el diseño se deben tener en cuenta las necesidades e intereses de los principales usuarios previstos porque estas podrían influir en la selección de los objetivos de auditoría y los análisis a realizar, garantizando que el informe de auditoría sea útil y comprensible[116].

Considerar todos los elementos indispensables para el diseño de la auditoría: a) evaluar la auditabilidad, b) comprender el tema auditado, c) definir los objetivos de auditoría y preguntas de auditoría, d) definir el alcance de la auditoría, e) establecer los criterios de la auditoría, f) elegir los métodos para reunir evidencia de auditoría, g) buenas prácticas para la ejecución de la auditoría, h) revisión y aprobación del plan y programa de auditoría, i) gestionar riesgos de auditoría, j) comunicación en la fase de planificación.

3.4.2.4. Alcance y naturaleza de la auditoría de desempeño

El alcance es el límite de la auditoría y está directamente vinculado al asunto y a los objetivos de la misma. El alcance se define identificando qué sujetos o puntos se incluirán en la auditoría, lo que se auditará sobre políticas, planes, programas, proyectos, sistemas, entre otros, y puede comprender actividades con sus productos, resultados e impactos, o situaciones existentes, incluidas causas y consecuencias.

Se debe tener en cuenta que los objetivos, las preguntas y el alcance de auditoría, estén interrelacionados y deben considerarse de forma conjunta porque incluso pequeños cambios en los objetivos o las preguntas pueden tener un impacto importante en el alcance general de la auditoría.

El alcance además debe definir el periodo de tiempo que va a ser revisado y podrá incluir la identificación de las dependencias, áreas, o puntos que serán objeto de control[117].

3.4.2.5. Criterios de evaluación[118]

Los criterios son puntos de referencia utilizados para evaluar el tema, que en la auditoría de desempeño son normas razonables y específicas contra las cuales se pueden evaluar y valorar la economía, la eficiencia y la eficacia de las operaciones, así como la valoración de costos ambientales o el desarrollo sostenible. Estos criterios:

---

115 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño,* numeral 17.
116 Ibíd., numeral 19.
117 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma auditoría de desempeño*, 30. INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño*, numeral 35 y 36.
118 INTOSAI. *ISSAI 300: Principios auditoría de desempeño*, numeral 27.

— Brindan una base para evaluar la evidencia, desarrollar los hallazgos de auditoría y formular conclusiones sobre los objetivos de la auditoría.

— Constituyen un elemento importante de análisis por parte de los miembros y demás partes interesadas en la auditoría al interior de la AGR.

— Deben corresponder a las preguntas de auditoría y relacionarse con los principios de economía, eficiencia y eficacia, o con los principios de valoración de costos ambientales y desarrollo sostenible.

— Pueden ser cualitativos o cuantitativos y ser generales o específicos.

— Deben enfocarse en lo que se espera de acuerdo con las buenas prácticas de la gestión pública, o lo que podría ser, en mejores condiciones.

— Pueden utilizarse diversas fuentes para identificar los criterios: a) marcos de medición del desempeño, b) leyes y regulaciones que rigen el funcionamiento de la entidad auditada, c) objetivos políticos o declaraciones del órgano legislativo, d) decisiones políticas, e) indicadores clave de desempeño establecidos por la entidad auditada o por el gobierno, f) estándares tomados de la investigación, literatura u organizaciones profesionales y/o internacionales, g) puntos de referencia internacionales de buen desempeño, h) procedimientos detallados para una función o actividad, i) puntos de referencia: la misma entidad, diferentes años; diferentes entidades misma actividad, j) documentos de planificación, contratos y presupuestos de la entidad auditada, k) gestión general y literatura sobre el tema, l) criterios utilizados anteriormente en auditorías similares o por otras entidades de control fiscal y, m) identificación de lo que podría ser dadas las mejores condiciones.

— Deben ser relevantes, comprensibles, completos y confiables dentro del contexto del tema o asunto a evaluar.

— Los objetivos, preguntas y el enfoque de la auditoría determinan la relevancia y el tipo de criterios a evaluar.

— Proporcionan en gran parte la confianza del usuario en los hallazgos y las conclusiones de la auditoría.

3.4.2.6. Determinación de la materialidad

La materialidad puede ser entendida como la importancia relativa de una política, plan, programa o proyectos objeto de auditoría en el contexto en el que se está considerando. Para determinar la materialidad en la auditoría de desempeño:

— Se debe tener en cuenta la magnitud de sus impactos.

— La misma dependerá de si la actividad es comparativamente menor, si las deficiencias en el área en cuestión pudieran influir otras actividades dentro de la entidad auditada o, considerando

de mayor importancia un asunto cuando el tema sea especial y las mejoras tengan un impacto significativo.

— Se debe considerar en todas las etapas del proceso de auditoría y no sólo en lo financiero sino también en los aspectos sociales y políticos del asunto en cuestión, con el propósito de entregar tanto valor agregado como sea posible.

— Se debe considerar que habrá menos materialidad (o relevancia relativa) donde la actividad sea de naturaleza rutinaria y el impacto del bajo desempeño pudiera estar restringido a un área pequeña o de índole mínima.

— Se debe considerar lo que es social o políticamente significativo y tener en cuenta que esto varía con el tiempo y depende de la perspectiva de los usuarios relevantes y de las partes responsables.

La materialidad constriñe a todos los aspectos de las auditorías de desempeño, tales como la selección de los temas, la definición de los criterios, la evaluación de la evidencia y la documentación y la gestión de los riesgos de producir hallazgos de auditoría o informes inapropiados o de bajo impacto y su evaluación requiere un juicio cuidadoso por parte del auditor[119].

3.4.2.7. Plan de Trabajo y Programa de Auditoría - procedimientos

Después de realizar las anteriores actividades, se debe diseñar el plan de trabajo, el programa y los procedimientos de auditoría para asegurar la recopilación de evidencia suficiente y apropiada, que permita al auditor desarrollar hallazgos, conclusiones y recomendaciones en respuesta a los objetivos y preguntas de auditoría[120]

El objetivo de un plan y programa de auditoría es establecer si existen las condiciones para ejecutarla, de ser así, preparar una propuesta de auditoría con un plan de trabajo y un diseño de investigación[121].

El plan debe resumir y documentar los análisis previos dirigidos al diseño de la auditoría, integrando todas las consideraciones y los elementos relacionados con dicho diseño; incluye una matriz de diseño, un cronograma del proyecto y cualquier otra documentación de auditoría vinculada con decisiones clave sobre los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría. En su conjunto, los elementos deberían incluir:

— La información y los conocimientos de referencia necesarios para comprender el asunto o materia de la política, plan, programa, proyecto o actividad objeto de auditoría y las entidades auditadas.

— Los objetivos, las preguntas, los criterios y el alcance de la auditoría y el período abarcado.

— Los resultados de la evaluación de riesgos.

119 Ibíd., numeral 33.
120 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma auditoría de desempeño,* numeral 101 y 102.
121 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño,* numeral 17.

— Los métodos para la recopilación de evidencia y la realización de análisis de auditoría.

— El plan de realización de tareas que incluye actividades clave, plazos, hitos y recursos.

3.4.2.8. Riesgos de auditoría[122]

Una buena práctica es identificar los riesgos específicos de auditoría y cómo se planea mitigarlos desde el Plan y Programa de Auditoría o antes del estudio previo. La evaluación de riesgos puede tomar muchas formas, y se podría abordar con las siguientes preguntas:

— ¿Hay suficientes datos disponibles y son datos de buena calidad?

— ¿El equipo de auditoría posee las habilidades y conocimientos suficientes para esta auditoría en particular?

— ¿Son suficientes el tiempo y los recursos necesarios para realizar la auditoría?

— ¿El tema de la auditoría es sensible, altamente visible o controvertido?

— ¿La auditoría y/o el tema son muy complejos?

— ¿Existe algún riesgo relacionado con la integridad de la gestión o las relaciones entre las entidades?

Si el riesgo de auditoría es significativo, es posible que sea necesario desarrollar estrategias para mitigar los riesgos y/o modificar el plan de auditoría. Se puede modificar la estrategia de recopilación de evidencia para reducir el riesgo de auditoría.

3.4.2.9. Recopilación de evidencia[123]

Desde la planeación de la auditoría es importante determinar los métodos que se utilizarán para recopilar y analizar los datos, teniendo en cuenta que los objetivos, las preguntas, el alcance y los criterios de auditoría son los factores que determinan qué evidencia se necesita y los métodos más apropiados para obtenerla.

El propósito de la metodología es enfocarse sistemáticamente en lo que los auditores necesitan saber para responder las preguntas de la auditoría, abordar los criterios e identificar de dónde y cómo se puede obtener la información.

Para la auditoría de desempeño se pueden utilizar variadas técnicas de recopilación de información como encuestas, entrevistas, inspecciones y obtención de datos administrativos y documentos escritos. Los métodos de muestreo estadístico, las encuestas y los casos de estudio combinados con otras pruebas, permiten realizar estimaciones generales y profundizar en los análisis. La conexión entre los tipos de evidencia de auditoría y los diferentes métodos de recopilación se puede observar en el Procedimiento para la Auditoría de Desempeño – PA-210-P04.

122 Ibíd., numeral 61 y 62.
123 Ibíd., numerales 44, 45 y 48.

3.5. EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Después de haber realizado una adecuada selección de temas y diseño de la auditoría de desempeño, los auditores de la AGR deben estar en capacidad de aplicar los requisitos para la ejecución de la auditoría, que se refieren a la obtención de evidencia de auditoría suficiente y apropiada y, al uso de esta evidencia para responder al objetivo de auditoría y a las preguntas de auditoría[124].

3.5.1. Evidencia de la auditoría

La evidencia de auditoría deriva de la recopilación y análisis de información cualitativa y cuantitativa, utilizable para respaldar un argumento que se pretende sostener con relación a las preguntas de auditoría, por lo tanto, es el respaldo de las observaciones y hallazgos[125].

En una auditoría de desempeño, la naturaleza de la evidencia requerida se determina por el asunto en cuestión, los objetivos y preguntas de auditoría, por lo tanto, la naturaleza de la evidencia requiere ser específica para cada uno de estos aspectos[126]. Se desprende de las ISSAI que, la evidencia para este tipo de auditoría puede ser documental, testimonial, física y analítica.

3.5.2. Suficiencia e idoneidad de la evidencia[127]

La obtención de evidencia de auditoría debe ser suficiente y apropiada para establecer observaciones y hallazgos, formular conclusiones en respuesta a los objetivos y a las preguntas, y emitir recomendaciones cuando éstas sean relevantes y viables.

La evidencia recopilada en la ejecución de la auditoría debe ser suficiente en relación con la cantidad, e idónea en relación con la calidad, para garantizar que los hallazgos de auditoría sean razonables:

— **Suficiencia.** Es una medida de la cantidad de evidencia de auditoría empleada para apoyar los hallazgos y conclusiones relacionados con los objetivos y preguntas. Al evaluar la suficiencia de la evidencia, se debe determinar si se ha obtenido la cantidad necesaria para que las conclusiones, observaciones, hallazgos y recomendaciones sean coherentes y razonables.

— **Idoneidad.** Es la calidad de la evidencia de auditoría e implica que posea los siguientes atributos:

  – Relevancia. Se refiere al grado en que la evidencia de auditoría tiene una relación lógica e importancia respecto de los objetivos y preguntas.

  – Validez. Se refiere al grado en que la evidencia de auditoría es una base significativa o razonable para medir lo que se evalúa.

124 Ibíd., numeral 68.
125 INTOSAI. *Auditoría desempeño: Manual de implementación de las ISSAI,* Capítulo 5, 109.
126 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma para la auditoría de desempeño, numeral 111.*
127 Ibíd., numerales 106 al 110.

– Confiabilidad. Se refiere a la congruencia de los resultados obtenidos al medir o comprobar la información, por lo tanto, la evidencia debe ser verificable o tener un respaldo.

3.5.3. Metodología para recopilación de evidencia

Se puede recopilar información mediante diversos métodos, enfocando toda la labor de auditoría en obtener evidencia suficiente e idónea, que además de sustentar el contenido del informe, aporte análisis nuevos. Los métodos de mayor utilización para recabar información son: i) entrevistas, ii) recopilación de documentos, iii) observación e inspección directas, y iv) encuestas[128], tal como se describe en el Procedimiento para la Auditoría de Desempeño – PA-210-P04.

3.5.4. Gestión de los riesgos de auditoría

Es importante hacer seguimiento a los riesgos de auditoría y a las estrategias de mitigación planificadas desde el diseño de la misma para ajustarse a cualquier circunstancia cambiante cuando sea necesario. Adicionalmente, considerar si los riesgos de auditoría han cambiado de forma tal que pueda llevar a conclusiones inadecuadas o no agregarle valor. En este sentido, es importante tener procedimientos adecuados de control de calidad y supervisión[129].

3.5.5. Análisis de la información

Una vez aplicadas las estrategias definidas en el diseño de la auditoría y haber recopilado la información suficiente e idónea, se debe analizar para asegurarse de que el contenido del informe, las observaciones, hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría, se ponen en perspectiva y responden a los objetivos y preguntas, reformulando dichos objetivos y preguntas según sea necesario[130].

La auditoría de desempeño involucra una serie de procedimientos analíticos que evolucionan gradualmente a través de la interacción mutua, permitiendo que las preguntas y métodos empleados se desarrollen en profundidad. Todo el ejercicio de auditoría está estrechamente relacionado con el contenido del informe, pues este es una parte esencial del proceso analítico que culmina en respuestas a los objetivos y preguntas de la auditoría[131]. Los procedimientos analíticos para llegar a los resultados de la auditoría se pueden describir de esta manera[132]:

— **Criterios de auditoría.** Es "lo que debería ser" respecto del asunto de la auditoría y se identifican en la fase de planificación.

128 INTOSAI. *Auditoría desempeño: Manual de implementación de las ISSAI,* pág. 117 y 118.
129 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño,* numeral 99.
130 INTOSAI. *ISSAI 3000: auditoría desempeño*, numeral 112.
131 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño,* numeral 79.
132 Ibíd., numerales 80 al 83.

— **Evidencia de auditoría.** Es "lo que es" la situación real respecto del asunto de auditoría, que se establece tras reunir y evaluar pruebas.

— **Hallazgos de la auditoría.** Es "lo que es" en comparación con "lo que debería ser" y es el resultado soportado en la evidencia para responder a los objetivos y las preguntas de auditoría.

— **Determinar las causas y los efectos del hallazgo.** Cuando se ha identificado una desviación entre "lo que debería ser" y "lo que es", es necesario determinar de ser posible, por qué ocurrió la desviación (causa) y cuáles son las consecuencias (efectos).

— **Desarrollar conclusiones basadas en los hallazgos.** Requieren del juicio e interpretación profesional de los auditores a fin de responder a las preguntas y objetivos de la auditoría, considerando el contexto, todos los argumentos relevantes y las diferentes perspectivas.

3.5.6. Efecto disuasivo

En virtud de este principio, la vigilancia y el control fiscal a través de la auditoría de desempeño, debe procurar que sus hallazgos, conclusiones y recomendaciones generen conciencia en los sujetos auditados, comunicándoles durante el desarrollo del ejercicio de la auditoría, las consecuencias negativas que les puede acarrear un bajo cumplimiento del desempeño esperado respecto del tema o asunto evaluado[133].

Adicionalmente, los auditores deben tener la habilidad para transmitir la información de tal forma que logren disuadir a la entidad de adoptar medidas para corregir los errores y mejorar los resultados.

3.5.7. Hallazgos de la auditoría de desempeño

Los auditores de la AGR deben asegurarse que los hallazgos de auditoría son el resultado de los análisis realizados a la información recopilada y que responden a los objetivos y preguntas de auditoría.[134]

Es importante que los análisis consideren la evidencia específica y su relación con los criterios de auditoría para lograr que los hallazgos respondan a los resultados esperados y que a su vez sirvan de base para extraer conclusiones. La estructura del hallazgo debe contener los criterios, entendidos como lo que debería ser; la evidencia, como lo que es; las posibles causas, que informen el por qué hay una desviación de los criterios; y los efectos que indiquen cuáles son las consecuencias de la ocurrencia de la desviación[135].

Lo anterior significa que para los informes de auditoría, hallazgos, conclusiones y recomendaciones si fuere el caso, los resultados no pueden obedecer a interpretaciones personales ni subjetividades. La evidencia es fundamental para sustentar el contenido y proporcionar seguridad.

133 *Decreto 403 de 2020, normas fortalecimiento control fiscal,* artículo 3, Literal i).
134 INTOSAI. *ISSAI 3000: auditoría desempeño*, numeral 112.
135 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño,* numeral 84.

El hecho de que se cumplan o se excedan los criterios de la evaluación, puede indicar buenas prácticas que conducen a un buen desempeño, en cambio no cumplir con los criterios indicaría que se necesitan mejoras. Sin embargo, es importante considerar que un desempeño satisfactorio no significa un desempeño perfecto, la satisfacción con la gestión y el desempeño de la entidad se basa en la materialidad seleccionada, teniendo en cuenta las circunstancias particulares de la misma[136].

Para la realización de la auditoría de desempeño y la calidad de sus resultados, la articulación, comunicación y discusión de los temas entre el equipo auditor, con pares y con la entidad sujeta a vigilancia y control, proporcionan información esencial para evaluar y redactar los hallazgos y las conclusiones[137].

Determinar la causa y efecto de un hallazgo es importante, no obstante, las causas deben ser presentadas con precaución y deben ser respaldadas por evidencia de auditoría suficiente y apropiada. De igual forma, es relevante considerar los puntos de vista de la entidad auditada sobre los motivos de los problemas o debilidades del desempeño; si las opiniones de la entidad auditada no cuentan con el respaldo suficiente, pero son razonables de acuerdo con el juicio profesional del auditor, se puede optar por presentarlas en el informe[138]. Por otra parte, al identificar los efectos, se debe comparar la situación real con la condición ideal en la que se cumplirían los criterios, identificándolos como algo que ya ha ocurrido o como algo que puede tener un impacto futuro con base en el razonamiento lógico[139].

3.5.8. Desarrollo de conclusiones después de considerar los hallazgos

La evaluación de la evidencia puede conducir a la realización de hallazgos de auditoría y, sobre la base de dichos hallazgos, es posible extraer conclusiones y formular recomendaciones. Las conclusiones permiten manifestar una argumentación concisa y persuasiva acerca de la necesidad de tomar medidas para abordar una deficiencia o aprovechar una oportunidad, estableciendo los fundamentos de cualquier recomendación; permiten presentar la opinión con base en la evidencia y añadir significado a los hallazgos.

Es claro que en la auditoría de desempeño, las conclusiones deben estar directamente relacionadas con los hallazgos de auditoría y las posibles recomendaciones; su formulación, requiere una medida importante del juicio profesional e interpretación de los auditores con el objetivo de responder a las preguntas de auditoría; de igual forma las conclusiones dependen de la sensibilidad y materialidad del aspecto de la auditoría que esté bajo análisis y se debe considerar el contexto de todos los argumentos relevantes, los pros y contras, y las diferentes perspectivas antes de llegar a conclusiones[140].

Una vez que se han establecido los hallazgos, determinado las causas de por qué los criterios no se están cumpliendo, y las posibles consecuencias o efectos de dicho incumplimiento, se deben declarar las conclusiones. Dado que las auditorías de desempeño señalan deficiencias en los aspectos de economía, eficiencia, efectividad, valoración de costos ambientales y/o desarrollo sostenible, las conclusiones deben especificar las razones por las cuales estos aspectos no se cumplen completamente[141].

136 Ibíd., numeral 85.
137 Ibíd., numeral 86.
138 Ibíd., numeral 88.
139 Ibíd., numeral 90.
140 INTOSAI. *ISSAI 3000: auditoría desempeño*, numeral 115.
141 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño*, numeral 92.

Las conclusiones deben agregar significado a los hallazgos del informe y presentar la opinión de los auditores de la AGR; deben explicar las situaciones relevantes evidenciadas y pueden incluir la identificación de un tema general o cierto patrón en los hallazgos. Deben resultar de manera lógica de los hallazgos, los problemas de desempeño o debilidades y sus causas y efectos; los auditores deben comparar las conclusiones con la evidencia, siendo receptivos a las opiniones y argumentos de sus pares y de la entidad sujeta a vigilancia y control fiscal, así como considerar diferentes perspectivas y mantener una actitud abierta y objetiva[142].

3.5.9. Discusión de hallazgos y conclusiones preliminares – interna y externamente

A medida que la auditoría de desempeño avanza se deben incorporar en el informe las observaciones en un orden estructurado y de acuerdo con las discusiones internas y externas. El texto se redacta, evalúa y reescribe; los detalles se verifican y se discuten las conclusiones. La comunicación es esencial en el proceso analítico porque los auditores tienen que considerar el contexto, todos los argumentos y las diferentes perspectivas antes de consolidar los hallazgos y extraer las conclusiones preliminares. Por esta razón, los auditores necesitan mantener una comunicación efectiva y adecuada con la entidad auditada y las partes interesadas relevantes[143].

Internamente para lograr un consenso respecto de los hallazgos y conclusiones de la auditoría y prepararse para la redacción del informe, los auditores pueden reflexionar acerca de los resultados en relación con los objetivos y preguntas de la auditoría, considerando la contundencia y confiabilidad de la evidencia asociada a cada respuesta, y detectar y abordar la ambigüedades o incertidumbres de dicha evidencia, que, de presentarse, podría ser necesario recopilar evidencia adicional[144].

Externamente, es necesario discutir los principales problemas que surgieron durante la auditoría garantizando que la base fáctica de las descripciones sea precisa y justa, y que los análisis sean exhaustivos y aborden las causas de los problemas identificados. Las reuniones con la entidad auditada pueden servir para confirmar hechos y promover el desarrollo de hallazgos y recomendaciones de auditoría. Una práctica es sostener reuniones de grupos focales, en las que se invite a las partes interesadas y expertos a debatir los hallazgos, conclusiones y recomendaciones preliminares agregando valor a la auditoría[145].

3.5.10. Aportar recomendaciones después de desarrollar las conclusiones

Los auditores deben aportar recomendaciones constructivas que contribuyan a abordar las debilidades o problemas identificados durante la auditoría, en la medida que sean relevantes de acuerdo con el mandato[146] de la AGR relacionado con la coadyuvancia en la transformación, depuración y modernización de los órganos instituidos para el control de la gestión fiscal[147].

---

142 Ibíd., numerales 93, 94, 95 y 97.
143 Ibíd., numeral 102.
144 INTOSAI. *Auditoría desempeño: Manual de implementación de las ISSAI,* 169.
145 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño,* numerales 104 y 105.
146 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma auditoría de desempeño*, numeral 126.
147 *Decreto 272 de 2000, Por el cual se determina la organización y funcionamiento de la Auditoría General de la República*,

Una recomendación constructiva[148]:

— Está bien fundamentada.

— Agrega valor.

— Es práctica y está vinculada a los objetivos, hallazgos y conclusiones de auditoría.

— Evita obviedades.

— Aborda las causas de los problemas y deficiencias identificadas.

— Contribuye a mejorar las políticas, planes, programas, operaciones, desempeño y calidad del ejercicio de vigilancia y control realizado por las entidades sujetas a vigilancia y control fiscal.

— No interfiere o traspasa las responsabilidades propias de la entidad auditada.

— Debe resultar, de manera lógica y analítica, de los hechos y argumentos presentados, logrando que la entidad auditada que tiene la responsabilidad y competencia para su implementación, la asuma.

— Transfiere conocimiento.

— Pretende asegurar el cumplimiento de las normas aplicables al desempeño del asunto o materia evaluado.

— No valida, refrenda o autoriza decisiones de competencia única y exclusiva de las entidades sujetas a vigilancia y control fiscal.

3.5.11. Análisis de hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría con la entidad auditada

Como último paso antes de comenzar a redactar el informe, los auditores de la AGR deben comunicar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones a la entidad auditada y analizarlos con ellas. Es posible que los resultados conlleven a realizar algún ajuste después de considerar sus perspectivas. Si durante la ejecución de la auditoría se mantiene una comunicación estrecha con el sujeto vigilado, este paso no debería presentar inconvenientes ni imprevistos[149].

Un requerimiento de las ISSAI es que se debe otorgar a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones antes de liberar el informe correspondiente, registrando en los papeles de trabajo adoptados, el análisis realizado a dichos argumentos, incluyendo las razones para hacer cambios al informe de auditoría o bien para rechazar los comentarios recibidos[150].

artículo 3, Diario Oficial. Núm. 43.905. 22 de febrero de 2000.

148 INTOSAI. *ISSAI 3000: Norma auditoría de desempeño*, numerales 127 y 128.

149 INTOSAI. *Auditoría desempeño: Manual de implementación de las ISSAI,* 169.

150 INTOSAI. *ISSAI 3000: auditoría desempeño*, numerales 129, 130.

Los comentarios de la entidad auditada contribuirán a la redacción de un informe equilibrado, ayudarán a resolver cualquier desacuerdo y a corregir errores fácticos antes de que se finalice el informe de auditoría. El registro de los análisis sobre cualquier cambio al proyecto de informe con base en estos comentarios, favorece la transparencia[151] y garantiza el debido proceso.

3.6. INFORME DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

La AGR debe proporcionar informes de auditoría de desempeño que sean integrales, convincentes, oportunos, amigables al lector y equilibrados[152]:

— **Integral**. Completo, con toda la información y argumentos relacionados con los objetivos y las preguntas de auditoría, detallados para favorecer la comprensión del tema o asunto auditado, y con los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría. El contenido mínimo debe describir el tema auditado, los objetivos y/o las preguntas de auditoría, los criterios y fuentes, los métodos utilizados para la recopilación de datos y el análisis aplicado, el periodo de tiempo cubierto, las limitaciones, los hallazgos, las conclusiones y recomendaciones cuando sea el caso[153].

— **Convincente**. Debe estar estructurado lógicamente y presentar una clara relación entre el objetivo de la auditoría, los criterios, los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones. Debe presentarse de manera persuasiva objetiva, precisa, basado en hechos, con un lenguaje neutral y debe convencer a los lectores sobre la validez de los hallazgos, la razonabilidad de las conclusiones y los beneficios de implementar las recomendaciones[154].

— **Oportuno**. Es necesario que sea emitido en tiempo para ponerlo a disposición de la entidad auditada y de las otras partes interesadas. Debe proporcionar información accesible, concisa y actualizada, que pueda utilizarse para realizar mejoras y evidencia relevante para responder a las necesidades de los usuarios previstos[155].

— **Amigable**. En la medida que lo permita el asunto en cuestión, se debe emplear un lenguaje sencillo, claro y no ambiguo, de ilustraciones y de información concisa, para asegurar que el informe de auditoría no sea más extenso de lo necesario, facilitando la transmisión del mensaje[156].

— **Equilibrado**. Debe ser imparcial en el contenido y en el tono que se utilice para su elaboración, no puede presentar evidencias u opiniones sesgadas porque se podría incurrir en el riesgo de exagerar o hacer un énfasis excedente del desempeño deficiente. Se requiere que se expliquen las causas y las consecuencias de los problemas detectados, porque esto permitirá que el lector comprenda de mejor forma la magnitud del problema y también alentará la acción correctiva y conducirá a mejoras por parte de la entidad auditada[157].

151 Ibíd., numerales 131 y 132.
152 Ibíd., numeral 116.
153 Ibíd., numeral 117.
154 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño,* numeral 115.
155 INTOSAI. *ISSAI 3000: auditoría desempeño,* numeral 119.
156 Ibíd., numeral 120.
157 Ibíd., numeral 121.

En una auditoría de desempeño, se informa sobre la economía y eficiencia con la que los recursos son adquiridos y usados, y la eficacia con la que se cumplen los objetivos, y, teniendo en cuenta el asunto o materia a auditar, la valoración de los costos ambientales y el desarrollo sostenible. El informe debe explicar por qué y cómo los problemas señalados en los hallazgos afectan el desempeño.

3.6.1. Propósitos del informe de auditoría

El propósito del informe de auditoría es: i) comunicar los resultados de las auditorías a los usuarios previstos; ii) hacer que los resultados sean menos susceptibles a malentendidos; iii) poner los resultados a disposición del público para crear transparencia, a menos que esté específicamente restringido por la legislación; y, iv) facilitar el seguimiento para determinar si se han tomado las acciones correctivas apropiadas[158].

3.6.2. omunicación y publicación del informe

La AGR debe hacer ampliamente accesibles sus informes de auditoría de desempeño, tomando en consideración las regulaciones existentes sobre confidencialidad de información[159].

Distribuir y publicar los informes de auditoría de manera amplia promueve la credibilidad en la función de vigilancia y control fiscal, por lo cual, es necesario comunicarlos a la entidad auditada y demás partes interesadas y publicarlos en un sitio web visible para todos los interesados. Un buen informe de auditoría de desempeño permite al legislativo y corporaciones políticas administrativas, hacer un balance eficaz del desempeño de la entidad auditada e influye en quienes toman decisiones para hacer cambios o ajustes que conduzcan a mejores resultados en el desempeño[160].

3.7. SEGUIMIENTO DE LA AUDITORÍA - COMPORTAMIENTO ESPECIAL DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

La comunicación del informe no significa el final del proceso de auditoría, es un requisito la realización de un seguimiento del impacto de la misma[161] y del tratamiento de los hallazgos y recomendaciones previamente presentados. El seguimiento debe ser informado adecuadamente con el fin de proporcionar retroalimentación a las partes interesadas, si es posible, con las conclusiones de todas las medidas correctivas relevantes.

Es una actividad independiente que aumenta el valor del proceso de auditoría y alienta a las entidades auditadas a la mejora y solución de problemas a través del cumplimiento de las acciones propuestas. Esta actividad se enfoca en si la entidad auditada, ha abordado adecuadamente los problemas y

158 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño,* numeral 107.
159 INTOSAI. ISSAI 3000: auditoría desempeño, numeral 133.
160 Ibíd, numeral 134 y135.
161 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño*, numeral 145.

remediado las condiciones subyacentes tras un periodo razonable de tiempo, concentrándose en los hallazgos y recomendaciones que siguen siendo relevantes al momento del seguimiento y adoptando un enfoque imparcial e independiente; los resultados del seguimiento pueden ser informados individualmente o como un informe consolidado[162].

El seguimiento de los hallazgos y recomendaciones de la auditoría puede servir a cuatro objetivos principales[163]:

— Identificar en qué medida las entidades auditadas han implementado cambios en respuesta a los hallazgos y recomendaciones de la auditoría.

— Determinar los beneficios del control fiscal atribuibles a la auditoría.

— Identificar las áreas que serían útiles para el seguimiento en el trabajo futuro.

— Proporcionar una base para evaluar el desempeño de la AGR como una herramienta de autoevaluación que permita un mejor conocimiento del impacto de sus prácticas.

La AGR realizará la fase de seguimiento de la auditoría de desempeño, mediante la práctica de un ejercicio de vigilancia y control adicional, con las características descritas en el procedimiento de Auditoría de Desempeño.

REFERENCIAS

— Decreto 272 de 2000, Por el cual se determina la organización y funcionamiento de la Auditoría General de la República. Diario Oficial. Núm. 43.905. 22 de febrero de 2000.

— Decreto 403 de 2020, Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal. Diario Oficial. Núm. 51.258. 16 de marzo de 2020.

— INTOSAI. Auditoría de desempeño: Manual de implementación de las ISSAI. Viena: INTOSAI. 2020.

— INTOSAI. GUID 3920: El proceso de auditoría de desempeño. INTOSAI. 2019.

— INTOSAI. INTOSAI-P 12. El valor y beneficio de las entidades fiscalizadoras superiores. Marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos. Viena: INTOSAI. 2019.

— INTOSAI. ISSAI 300: Principios fundamentales de la auditoría de desempeño. Viena: INTOSAI. 2013.

— INTOSAI. ISSAI 3000: Norma para la auditoría de desempeño. Viena: INTOSAI. 2016.

162 INTOSAI. *ISSAI 300: auditoría desempeño*, numeral 42.
163 INTOSAI. *GUID 3920: auditoría desempeño*, numeral 147.

AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

AUDITORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA - COLOMBIA
TRANSFORMANDO EL CONTROL FISCAL

4. AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

4.1. GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

4.1.1. Definición de auditoría de cumplimiento

La Auditoría de Cumplimiento es un proceso sistemático, posterior y selectivo, que permite verificar y determinar si un asunto, materia, actividades, operaciones financieras y/o información cumplen en todos los aspectos significantes con las regulaciones o disposiciones identificadas como criterios de evaluación en la entidad auditada. Se pueden incluir como criterios de evaluación, reglas, leyes, reglamentos, resoluciones, políticas, códigos establecidos, términos acordados o principios generales[164], es decir, disposiciones de todo orden emanadas de organismos o entidades competentes que han sido identificadas como criterios de evaluación.

4.1.2. Objetivos de la auditoría de cumplimiento

Objetivo general

La Auditoría de Cumplimiento tiene como objetivo general determinar en qué medida la entidad auditada ha observado las leyes, reglamentos, políticas, códigos, estipulaciones contractuales, entre otros asuntos emanados de organismos o entidades competentes, que han sido identificadas como criterios de evaluación por parte de los auditores para obtener resultados de medición acerca de estos asuntos, proporcionando garantías a los destinatarios acerca del resultado de su evaluación o medición[165].

164 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios fundamentales de auditoría del sector público, Artículo 22*. Viena: INTOSAI: 2019.

165 INTOSAI. ISSAI 4100: *Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros, numeral 2*. Viena: INTOSAI.

Objetivos específicos[166]

— Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para llegar a una conclusión sobre si la información acerca de la materia o asunto en cuestión resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con un conjunto determinado de criterios.

— Informar de las constataciones y conclusiones a otras entidades cuando sean de su competencia.

4.1.3. Fases del proceso de auditoría de cumplimiento

Las fases para esta auditoría se pueden sintetizar de la siguiente manera:

4.1.3.1. Fase de planeación

Los auditores habrán de planificar sus tareas de manera tal que aseguren una auditoría de alta calidad y que su realización se ajuste a los principios de economía, eficiencia, eficacia y oportunidad. Además, quienes planifiquen la auditoría deben conocer la normatividad aplicable a la entidad auditada y mantener una actitud de escepticismo profesional al planificar y ejecutar las auditorías[167].

4.1.3.2. Fase de ejecución

Los auditores habrán de elegir y aplicar acciones y procedimientos de auditoría apropiados para obtener evidencia, actualizando constantemente la planificación, el análisis de riesgos y la documentación, manteniendo una comunicación permanente y efectuando control de calidad.

Esas acciones y esos procedimientos deberán estar orientados a obtener pruebas suficientes, apropiadas y pertinentes para justificar razonablemente los conceptos y conclusiones del auditor[168].

Al iniciar el proceso de auditoría se suscribirá la Carta de Compromiso para garantizar y formalizar los compromisos y responsabilidades de la AGR y de los sujetos vigilados con relación al asunto o materia evaluada y actividades del proceso auditor, y al finalizar la fase de ejecución, se deberá suscribir por parte del sujeto de control, la Carta de Salvaguarda para sustentar la calidad y confiabilidad de la información entregada durante la ejecución de la auditoría.

4.1.3.3. Fase de informe

Los auditores habrán de elaborar un informe al final de cada auditoría que ponga de manifiesto los hechos evidenciados, dictámenes, conclusiones y pronunciamientos relevantes, así como las

166 Ibíd., numeral 24.
167 Ibíd., numeral 32 y 33.
168 Ibíd., numeral 7 y 88.

desviaciones y posibles infracciones identificando responsabilidades, con el fin de que la entidad auditada controvierta el contenido y de manera posterior, una vez en firme el contenido del informe, se adopten medidas correctivas.

4.2. PRINCIPIOS EVALUADOS EN LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

La auditoría de cumplimiento evaluará los principios que como consecuencia del conocimiento del asunto o materia a evaluar y los riesgos asociados, sean afines a los criterios seleccionados para su comprobación.

4.3. ENFOQUE

La auditoría de cumplimiento se enfoca principalmente en leyes, reglamentos, políticas, códigos, estipulaciones contractuales, entre otras disposiciones emanadas de organismos o entidades competentes, que han sido identificadas como criterios de evaluación, y debe considerar los riesgos y controles asociados a dichas disposiciones.

El enfoque de este tipo de auditoría puede ser:

— De control. Cuando la evaluación del diseño de control es eficiente, entonces existe la confianza en él y, por lo tanto, en términos generales se realizan pruebas con el fin de determinar la efectividad del mismo.

— Sustantivo. Cuando la evaluación del diseño de controles es ineficiente o inexistente, en términos generales, se aplicarán pruebas de detalle y analíticas.

— Combinado. Cuando la evaluación del diseño de controles es parcialmente adecuada, por tanto, en términos generales, se aplicarán tantas pruebas de controles como sustantivas.

4.4. PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

4.4.1. Planeación estratégica de la auditoría de cumplimiento

Se seleccionan los temas y se incluyen en el Plan de Vigilancia y Control Fiscal -PVCF- de la AGR, se determina el nivel de aseguramiento razonable o limitado teniendo en cuenta los principios éticos y el procedimiento de control y calidad, con el objetivo de producir un informe que tome en cuenta la documentación aportada por el sujeto de control[169].

169 INTOSAI. *ISSAI de Auditoría de cumplimiento: Manual de implementación. Capítulo 2, numeral 2.3.* Viena: INTOSAI, 2018.

Por una parte, las auditorías de aseguramiento razonable comprenden el análisis de riesgos, la aplicación de procedimientos de auditoría para hacer frente a los riesgos analizados y una valoración de la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida, mientras que, en las auditorías de aseguramiento limitado, los procedimientos de auditoría suelen estar limitados a estudios y otras actuaciones de carácter analítico[170].

Se debe planear la auditoría para lograr que se conduzca de manera eficaz y eficiente[171] y se determinan los siguientes aspectos:

— El asunto o materia a evaluar

— El objetivo general

— Los objetivos específicos

— El marco normativo que en principio se tendrá para la evaluación, el cual está relacionado con el asunto o materia a evaluar, y que se tendrá como referencia inicial para la determinación de los criterios de auditoría.

4.4.2. Fase de planeación de la auditoría de cumplimiento

Los auditores de la AGR deben elaborar y preparar el Plan y Programa de Auditoría que describa la materia o asunto a evaluar, el modo en que se efectuará el encargo, los recursos necesarios para ello y la organización del trabajo para emitir informes que sean apropiados en función de las circunstancias[172] .

Las actividades de la Fase de Planeación de la auditoría de cumplimiento se realizarán teniendo en cuenta lo establecido en el Procedimiento para la Auditoría de Cumplimiento – PA-210-P05.

Esta fase comprende el conocimiento de la entidad, del asunto o materia a auditar, del marco legal que le aplica y de los riesgos y controles relevantes relacionados con el asunto o materia a auditar. Adicionalmente se debe:

— Identificar de forma clara y precisa el alcance y los límites de la auditoría en términos de los criterios a evaluar a fin de asegurar la comprensión de la asignación de las actividades.

— Determinar los criterios de evaluación para la auditoría, los cuales pueden corresponder a: disposiciones de todo orden emanadas de Organismos o Entidades competentes o, a las regulaciones que emita la AGR en cumplimiento de su función de organismo de control fiscal[173].

— Comprender los objetivos generales y específicos de la auditoría y el control fiscal interno de la entidad respecto de la materia o asunto a auditar[174].

— Determinar la materialidad o importancia relativa que comprende factores cuantitativos y

170 INTOSAI. ISSAI 4100: *Directrices auditorías cumplimiento,* numeral 17.
171 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios auditoría sector público,* numeral 48.
172 INTOSAI. ISSAI 4100: *Directrices auditorías cumplimiento,* numeral 137.
173 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios auditoría sector público,* numeral 13.
174 Ibíd., numeral 45.

cualitativos en una auditoría de cumplimiento[175], a efecto de:

- Complementar la planeación.
- Valorar la evidencia obtenida y la repercusión de los actos de incumplimiento detectados.
- Presentar los resultados de la auditoría.

— Conducir una evaluación de riesgos o análisis del criterio presuntamente incumplido para dar respuesta a los resultados esperados de la auditoría [176].

— Identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoría[177].

El resultado de las anteriores actividades se incluirá en el Plan de Trabajo y el Programa de Auditoría de Cumplimiento.

4.4.3. Entendimiento del asunto o materia a auditar

Determinar y analizar el asunto o materia a auditar y los criterios adecuados es fundamental en la ejecución de una auditoría de cumplimiento. Esto implica conocer la entidad auditada y las circunstancias que rodean la auditoría con el objeto de disponer de un marco de referencia para la aplicación del juicio profesional a lo largo de todo el proceso, determinar la materialidad y analizar los riesgos[178].

4.4.4. Alcance y naturaleza de la auditoría de cumplimiento

El alcance y naturaleza de esta auditoría pueden estar determinados en las leyes, los reglamentos y otras disposiciones que debe observar la entidad auditada. Lo anterior constituye el insumo fundamental para la planeación y ejecución de la auditoría permitiéndole a la AGR presentar un informe constructivo a los interesados[179].

Para la determinación del alcance de esta auditoría pueden influir entre otros factores[180]:

— Las obligaciones contenidas en el mandato de la AGR o las leyes y los reglamentos pertinentes.

— Los anteriores actos de incumplimiento de la entidad, como pueden ser los hallazgos que se hayan identificado en auditorías previas.

— Un análisis de riesgos practicado que indique ámbitos concretos en donde existe riesgo de incumplimiento.

— El interés público y las denuncias ciudadanas.

175 INTOSAI. ISSAI 4100: *Directrices auditorías cumplimiento,* numeral 68.
176 INTOSAI. *ISSAI 100: Principios auditoría sector público,* numeral 46.
177 Ibíd., numeral 47.
178 INTOSAI. ISSAI 4100: *Directrices auditorías cumplimiento,* numeral 58.
179 Ibíd., numeral 10.
180 Ibíd., numeral 11.

— Los resultados del proceso de certificación anual de gestión de las contralorías territoriales realizado por la AGR.

4.4.5. Criterios de evaluación

En las auditorías de cumplimiento, se identifican los criterios con los cuales comparar la materia o el asunto a evaluar[181].

Los criterios deben ser adecuados y reunir las siguientes características[182]:

— **Pertinentes**. Responden de forma significativa a las exigencias de información y decisión de los sujetos de control destinatarios del informe de auditoría.

— **Fiables**. Dan lugar a conclusiones razonablemente coherentes.

— **Completos**. Son suficientes para los fines de la auditoría y no omiten factores pertinentes.

— **Objetivos**. Son neutrales y no responden a prejuicios de los auditores o de la dirección de la entidad auditada.

— **Comprensibles**. Son claros, permiten llegar a conclusiones precisas y fáciles de entender por los sujetos de control y no dan pie a interpretaciones.

Al fijar criterios adecuados, se analizará la materialidad o importancia relativa en relación con el riesgo de incumplimiento para cada uno de ellos. El análisis de la materialidad englobará aspectos cuantitativos (magnitud) y cualitativos (naturaleza y características)[183]. Por ello, evaluar los sistemas de control interno de la entidad y los riesgos de que dichos sistemas no permitan prevenir o detectar actos de incumplimiento, es una tarea a realizar en una auditoría de cumplimiento[184].

4.4.6. Determinación de la materialidad

Como se mencionó anteriormente, determinar la materialidad también denominada umbral de importancia relativa, de forma cuantitativa o cualitativa, es una cuestión de juicio profesional del equipo de auditoría, que consiste en determinar el límite máximo tolerable de incorrecciones, que no se consideran relevantes a efectos de los resultados de la auditoría en función de los objetivos establecidos para la misma.

La determinación de la materialidad depende de los datos obtenidos en las actividades de conocimiento del asunto o tema a auditar y valoración de los riesgos y diseño de controles relacionados con dicho asunto. Si la entidad sujeta a vigilancia y control fiscal comporta buenas prácticas y en los análisis

181 Ibíd., numeral 42.
182 Ibíd., numeral 44.
183 Ibíd., numeral 50.
184 Ibíd., numeral 88.

previos se observan niveles medios y bajos de riesgo y un diseño de controles asertivo, los niveles de materialidad serán altos y medios.

Por el contrario, cuando el análisis proporciona evidencia de riesgos altos y ausencia de controles sobre el tema o asunto en cuestión, la materialidad se mantendrá en niveles bajos, de forma que se puedan poner de manifiesto irregularidades que, si bien en su totalidad podrían no ser elevadas, constituyen incumplimientos de la normativa[185].

4.4.7. Plan de Trabajo y Programa de Auditoría

La elaboración del plan de trabajo y el programa de auditoría son los pasos finales del proceso de planeación, por lo tanto, estos instrumentos establecen cómo se realizará la auditoría desde el principio hasta el final mediante el examen de todos los aspectos críticos para llegar a un entendimiento sobre lo que se hará y cómo se hará[186].

El Plan de Trabajo y el Programa de Auditoría son documentos que describen entre otros, los objetivos, alcance, tiempo, orientación de la auditoría y procedimientos a ejecutar en el ejercicio de vigilancia y control de forma más detallada y debe incluir como mínimo[187]:

— El conocimiento de la entidad sujeta a vigilancia y control fiscal.

— Antecedentes del asunto o materia auditar.

— Marco regulatorio del asunto o materia a evaluar (fuentes de criterio y criterios de auditoría).

— La evaluación del riesgo y de los controles internos relevantes para la auditoría.

— Alcance y oportunidad de las pruebas.

— Los procedimientos de auditoría diseñados como respuesta a los riesgos.

— La posible evidencia a recopilar durante la ejecución de la auditoría.

— Objetivos de la auditoría.

— Alcance de la auditoría.

— Determinación de la materialidad.

— Determinación del enfoque de auditoría.

— Determinación de las muestras.

185 INTOSAI. ISSAI-ES 400. *Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento, numeral 43.* Valencia: INTOSAI, 2014.

186 INTOSAI. *ISSAI de Auditoría de cumplimiento: Manual de implementación,* Capítulo 4, numeral 4.6. Viena: INTOSAI, 2018.

187 Ibíd., Capítulo 4, numeral 4.6.1.

— Identificación de los recursos necesarios para llevar a cabo la auditoría.

— Cronograma de actividades.

Si en la fase de ejecución se requiere la inclusión de criterios no contemplados inicialmente, ajustes a la materialidad o hechos que requieran mayor profundización, se realizará la actualización del plan de auditoría, de acuerdo con lo establecido en el Procedimiento para la Auditoría de Cumplimiento – PA-210-P05.

4.4.8. Procedimientos de la auditoría de cumplimiento

Los procedimientos de la auditoría de cumplimiento deben diseñarse como respuesta al riesgo y su aplicación debe permitir la recolección de evidencias utilizando diversas técnicas de recopilación, para poder llegar a la conclusión de la auditoría y expresar el concepto sobre si la información acerca de la materia o asunto auditado cumple con los criterios aplicables[188].

Se desprende del numeral 5.3.1 de "ISSAI de Auditoría de cumplimiento Manual de implementación", que para la realización de los procedimientos de auditoría se debe seleccionar una combinación de técnicas para la obtención de evidencia en la fase de ejecución, aunque también se pueden aplicar individualmente. Lo que se busca es mayor confiablidad y conclusiones con el nivel de aseguramiento que ha sido seleccionado.

Estas técnicas podrían ser la observación, inspección, entrevista, confirmación externa, repetición del desempeño, repetición de los cálculos, procedimientos analíticos y pruebas de controles, todas estas descritas en el Procedimiento para la Auditoría de Cumplimiento – PA-210-P05.

4.5. EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Después de realizar una apropiada planeación para la auditoría de cumplimiento, los auditores de la AGR deben tener la capacidad de aplicar pruebas y evaluar todo tipo de evidencia, la cual debe ser suficiente y adecuada y debe considerar la importancia que representa dicha evidencia para el alcance de la auditoría y el asunto en cuestión[189].

4.5.1. Ejecutar procedimientos

Los procedimientos de auditoría aplicables dependerán del asunto o materia en cuestión, de los criterios identificados y del juicio profesional del auditor; tienen que guardar estrecha relación con los riesgos detectados y adaptarse al asunto particular de cada ejercicio de auditoría para poder obtener evidencia suficiente y adecuada[190], además de resultados consistentes con los objetivos esperados.

188 Ibíd., Capítulo 5, numeral 5.3.1
189 INTOSAI. ISSAI-ES 400. *Principios fiscalización de cumplimiento, numeral 39.* Valencia: INTOSAI, 2014.
190 INTOSAI. ISSAI 4100: *Directrices auditorías cumplimiento,* numeral 89.

4.5.2. Realizar pruebas

El numeral 44 de la ISSAI 400 establece que los ejercicios de vigilancia y control fiscal deben estar adecuadamente documentados y dirigidos a la obtención de pruebas suficientes, pertinentes y fiables para fundamentar los resultados las observaciones, conceptos y conclusiones de los informes de auditoría.

Por otra parte, el numeral 53 de la ISSAI 400 establece para la aplicación de pruebas de auditoría, que los auditores deberán tener en cuenta los criterios de evaluación, la materia objeto de análisis y el alcance del ejercicio de vigilancia y control fiscal, identificando la naturaleza y las fuentes de la evidencia necesarias para el objetivo establecido.

Para tal fin, los auditores de la AGR deberán tener en cuenta las técnicas para recopilar las pruebas mencionadas en los numerales 98 al 110 de la ISSAI 4100 y las descritas en el Procedimiento para la Auditoría de Cumplimiento – PA-210-P05.

4.5.3. Recopilar evidencia

El proceso de recopilación de evidencias es sistemático e iterativo y comporta lo siguiente: i) obtención de evidencia mediante la aplicación de procedimientos de auditoría idóneos, ii) evaluación de la evidencia obtenida en términos de suficiencia (cantidad) e idoneidad (calidad) y iii) riesgo de reevaluación y obtención de pruebas adicionales en caso de ser necesario.[191]

Según los lineamientos de la ISSAI 400, los auditores deben obtener evidencia de auditoría suficiente y pertinente para establecer la base de dictámenes y de conclusiones y pronunciamientos relevantes.

Por su parte, la suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia requerida y la cantidad depende del riesgo de auditoría, pues cuanto más grande sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia. Por su parte, la pertinencia se relaciona con la calidad, importancia, validez y fiabilidad de la misma y admite que cuanto mayor sea la calidad de la evidencia, menor cantidad requerida; en todo caso, los auditores deben respetar la confidencialidad de toda la evidencia de auditoría e información recibida[192].

Para recopilar la evidencia, los auditores de la AGR podrán aplicar i) pruebas de controles o ii) pruebas de confirmación, descritas en el Procedimiento para la Auditoría de Cumplimiento – PA-210-P05.

4.5.4. Evaluar evidencia

Se desprende del numeral 54 de la ISSAI 400 que después de obtener la evidencia, los auditores deben revisarla para i) evaluar si es suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, ii) llegar a una conclusión o emitir un dictamen, iii) considerar la mejor manera de formular las conclusiones, iv) determinar la consistencia de evidencias obtenidas de diferentes fuentes

191 Ibíd., numeral 94.
192 INTOSAI. ISSAI-ES 400. *Principios fiscalización de cumplimiento,* numeral 53.

sobre el mismo asunto y, si se presentan dudas sobre la fiabilidad de la evidencia, deberán determinar qué modificaciones a las pruebas de auditoría resolverían la inconsistencia y dudas detectadas y, v) considerar las implicaciones de las inconsistencias para todos los aspectos de la auditoría.

Así mismo, establece que evaluar la evidencia requiere tomar en consideración aquella que soporta el informe y aquella que lo contradice, e incluye la verificación de la materialidad respecto de los resultados de auditoría.

4.5.5. Documentar en papeles de trabajo

El ejercicio de vigilancia y control fiscal debe documentarse adecuada y detalladamente y dar cuenta de la suficiencia y pertinencia de las pruebas aplicadas, de la evidencia recopilada y de la fiabilidad de los análisis sobre los cuales se van a fundamentar los resultados. Debe comprender la relación entre la materia o asunto en cuestión, los criterios utilizados, el alcance, el análisis de los asuntos significativos que requirieran un juicio profesional y la evaluación del riesgo, entre otros[193].

Al concluir la auditoría, los auditores revisarán la documentación de la misma para determinar si la materia objeto de análisis ha sido analizada de manera suficiente y adecuada. También debe definir si la evaluación del riesgo y la determinación inicial de importancia relativa (materialidad) fueron adecuadas a la luz de la evidencia recopilada, o si es necesario revisarlas[194].

4.6. INFORME DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Después de aplicar adecuadamente los procedimientos y pruebas de auditoría, los auditores de la AGR deben preparar un informe que presente los resultados del ejercicio de vigilancia y control fiscal; debe redactarse en forma lógica, objetiva e imparcial, poniendo de manifiesto los hechos o situaciones detectadas, de tal forma que se expongan los dictámenes, conclusiones, pronunciamientos relevantes, observaciones y hallazgos, de acuerdo con los objetivos planteados y los criterios de evaluación seleccionados.

4.6.1. Aspectos relevantes a considerar en el informe

De acuerdo con las normas ISSAI el informe de auditoría debe estar fundamentado en los siguientes principios[195]:

— **Integridad**. Se debe considerar toda la evidencia significativa de la auditoría antes de emitir el informe. La relación entre los objetivos de la auditoría, los hallazgos y las conclusiones debe ser completa y debe estar claramente expuesta.

— **Objetividad**. Aplicación del juicio y escepticismo profesional para garantizar que todos los hechos

193 Ibíd., numeral 44.
194 Ibíd., numeral 54.
195 INTOSAI. *ISSAI 4000: Norma para la auditoría de cumplimiento, numeral 202.* Viena: INTOSAI, 2016.

descritos sean correctos y que los resultados y conclusiones se presenten de manera equilibrada y ponderada.

— **Oportunidad**. Elaborar el informe en el tiempo debido.

— **Contradicción**. Verificar la exactitud de los hechos con la entidad auditada e incorporar sus respuestas, según corresponda.

Así mismo, el informe debe enfocarse en[196]:

— Describir limitaciones al alcance de la auditoría si llegaran a presentarse.

— Consignar los criterios evaluados sobre la materia o asunto evaluado para que la entidad auditada pueda entender la base sobre la que se sustenta la auditoría y las conclusiones de los auditores[197].

— Manifestar claramente la relevancia de los criterios utilizados.

— Establecer el nivel de seguridad proporcionado.

— Exponer claramente el concepto sobre el cumplimiento de criterios evaluados.

4.6.2. Atributos y características del informe de auditoría

El informe debe elaborarse teniendo en cuenta los atributos y características que para la AGR han sido significativas en el ejercicio de auditoría, tal como lo ha establecido en manuales anteriores:

— **Preciso**. Debe ser exacto y puntual. Su redacción debe ser sencilla, clara, ordenada, coherente y en orden de importancia.

— **Conciso**. La redacción debe ser breve, pero sin omitir lo relevante, la brevedad permite mayor impacto.

— **Soportado**. Las afirmaciones, conceptos, observaciones y hallazgos, deben estar respaldados con evidencia válida, suficiente, pertinente y competente.

— **Constructivo**. La información plasmada en el informe debe contribuir a la toma acertada de decisiones por parte de la entidad auditada, de manera que permita mejorar los resultados de su gestión.

— **Redacción de observaciones y hallazgos.** Se deben redactar en forma corta pero que contengan la información suficiente sobre la condición o situación detectada, incluir el criterio de auditoría, la causa y el efecto.

— **Objetividad de observaciones y hallazgos.** Deben reflejar una situación real, manejada con criterios técnicos, analíticos e imparciales.

196 INTOSAI. ISSAI-ES 400. *Principios fiscalización cumplimiento,* numeral 55.
197 INTOSAI. ISSAI 4100: *Directrices auditorías cumplimiento,* numeral 145.

4.6.3. Exigencias relativas a la elaboración de informes

La exigencia de la ISSAI respecto de la comunicación de los resultados del informe, es que se exprese a modo de conclusión o concepto[198].

En función del alcance de la auditoría, el concepto puede revestir la forma de una declaración de confiabilidad sobre el asunto o materia evaluados o de una respuesta más detallada a preguntas de auditoría específicas[199].

En el informe pueden generarse diferentes tipos de conclusiones o conceptos de acuerdo con el estado de cumplimiento de criterios seleccionados sobre el asunto o materia evaluada y el nivel de seguridad conforme con el tipo de compromiso de la auditoría (informe directo), definido en el numeral 1.4.4. de esta guía.

En el informe deben comunicarse también, las razones y la base en que se sustentan las conclusiones o conceptos, mediante la descripción de los actos de incumplimiento significativo en un párrafo o sección anterior al mencionado concepto[200].

Lo anterior significa que en las conclusiones o conceptos de los informes de la auditoría de cumplimiento que emita la AGR, se incluirá tanto lo evidenciado respecto del cumplimiento de la entidad con los criterios evaluados, como la seguridad que se puede proporcionar respecto de la información suministrada por la entidad auditada sobre la cual se fundamentan dichas conclusiones o conceptos.

4.6.3.1. Nivel de seguridad y tipo de compromiso proporcionados en el informe

Como exigencia de las normas ISSAI, los auditores de la AGR deben comunicar el nivel de seguridad de la información de manera transparente[201], suministrando a los usuarios confianza en los resultados de la auditoría a través de una explicación razonable y equilibrada sobre la forma en que se seleccionaron los criterios de evaluación, se llegó a las conclusiones y se construyeron las observaciones y hallazgos[202].

La AGR establece que, para las auditorías de cumplimiento, el compromiso consiste en la elaboración de un informe directo en el que los auditores declararán implícitamente si la conclusión se proporciona con una seguridad razonable o limitada, de acuerdo con las definiciones del numeral 1.4.3. de esta guía.

4.6.3.2. Conceptos de la auditoría de cumplimiento

Los conceptos expresados por la AGR en los informes de auditoría respecto del cumplimiento,

198 INTOSAI. *ISSAI 4000: Norma para la auditoría de cumplimiento,* numeral 191.
199 INTOSAI. ISSAI 4100: *Directrices auditorías cumplimiento,* numeral 147.
200 Ibíd., numeral 150.
201 Ibíd., numeral 188.
202 Ibíd., numeral 189.

además de manifestar el nivel de seguridad (razonable o limitada) que proporcionan a los usuarios, establecerán si los mismos se emiten sin modificaciones o con modificaciones.

Un concepto sin modificaciones está relacionado con la ausencia de hechos de incumplimiento de importancia material, es decir que se logra evidenciar el cumplimiento del deber ser respecto del asunto o materia en cuestión por lo tanto el concepto se emitirá sin reservas.

Por su parte, el concepto con modificaciones se relaciona con incumplimientos significativos que afectan el asunto o materia auditada, razón por la cual, es necesario modificar el concepto respecto del cumplimiento del deber ser, emitiendo concepto con reservas o adverso.

En ocasiones, cuando no se logre obtener evidencia suficiente para conceptuar con o sin modificaciones, los auditores se abstendrán de emitir concepto.

A continuación, se describen los conceptos que se pueden emitir como resultado de una auditoría de cumplimiento, de acuerdo con el tipo de seguridad que proporciona la información suministrada por la entidad vigilada y el nivel de materialidad identificado en el asunto o materia evaluada.

Tabla 3. Tipo de conceptos de la auditoría de cumplimiento

En un contexto de seguridad razonable (***cuando la evidencia obtenida sobre el asunto o materia en cuestión es suficiente y apropiada***)		**En un contexto de seguridad limitada** (***cuando no fue posible obtener evidencia suficiente y apropiada sobre el cumplimiento de los criterios del asunto o materia en cuestión por lo que se presenta una limitación al alcance de auditoría***)	
Concepto sin Modificaciones:		**Concepto sin Modificaciones:**	
Concepto sin reservas	Conforme con los criterios aplicados en todos sus aspectos significativos.	**Concepto sin reservas con seguridad limitada**	Los hechos no evidenciados no afectan significativamente el cumplimiento de la materia o asunto auditado.
Concepto Modificado:		**Concepto Modificado:**	
Concepto con reservas	Incumplimiento material, significativo, pero no generalizado.	**Concepto con reservas con seguridad limitada**	Cuando no hubiera sido posible obtener evidencia suficiente y apropiada respecto de criterios evaluados que pudiesen afectar significativamente el asunto o materia auditada, pero los otros criterios seleccionados, resultan conformes en todos los aspectos significativos.
Concepto adverso	Cuando se encuentra que los casos de incumplimiento son significativos y generalizados.	**Abstención**	Cuando no hubiera sido posible obtener evidencia suficiente y apropiada sobre el cumplimiento de los criterios de la materia o asunto.

Fuente: Construcción propia

— Cuando no se hayan identificado hechos de incumplimiento de importancia material, ni limitaciones en el alcance de la auditoría (seguridad razonable), el resultado será un concepto sin modificaciones y no irá acompañado de reservas:

— **Concepto sin reservas.** Cuando en un contexto de seguridad razonable y de conformidad con la evaluación efectuada se considera que la información obtenida sobre el asunto o materia en cuestión resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con los criterios aplicados, el concepto se presentará sin reservas[203].

— Cuando se evidencia un incumplimiento material pero no se presentaron limitaciones en el alcance de la auditoría (seguridad razonable), el resultado será un concepto con modificaciones expresando las reservas o la adversidad:

  – **Concepto con reservas.** Cuando en un contexto de seguridad razonable y en el desarrollo de la auditoría se ha identificado algún incumplimiento material, es decir significativo, pero no generalizado, el concepto se presentará con reservas, es decir con modificaciones[204].

  – **Concepto adverso.** Cuando en un contexto de seguridad razonable se encuentra que los casos de incumplimiento son significativos y generalizados, es decir que la información sobre el asunto o materia en cuestión no resulta conforme con los criterios aplicados, el concepto se presentará como adverso[205].

— Cuando se presenta una limitación al alcance de la auditoría el resultado será un concepto sin modificar o modificado con seguridad limitada:

  – **Concepto sin reservas con seguridad limitada.** Cuando en un contexto de seguridad limitada, a pesar de no haber tenido acceso a toda la información, ningún hecho llama la atención de los auditores para creer que la materia o asunto en cuestión no cumple, en todos sus aspectos significativos, con los criterios aplicados, el concepto se presentará sin reservas con seguridad limitada[206]. Es decir que los hechos no evidenciados no afectan significativamente el cumplimiento de la materia o asunto auditado.

  – **Concepto con reservas con seguridad limitada.** En un contexto de seguridad limitada donde no hubiera sido posible obtener evidencia suficiente y apropiada respecto de criterios evaluados que pudiesen afectar significativamente el asunto o materia auditada, pero los otros criterios seleccionados resultan conformes, en todos los aspectos significativos, el concepto se presentará con reservas con seguridad limitada[207].

  – **Abstención.** Cuando en un contexto de seguridad limitada donde no hubiera sido posible

203 INTOSAI. *ISSAI 4000: auditoría cumplimiento, numeral 193.*
204 INTOSAI. ISSAI 4100: *Directrices auditorías cumplimiento*, numeral 149. INTOSAI. *ISSAI 4000: auditoría cumplimiento*, numeral 194.
205 Ibíd.
206 INTOSAI. *ISSAI 4000: auditoría cumplimiento*, numeral 195.
207 INTOSAI. ISSAI 4100: *Directrices auditorías cumplimiento*, numeral 149. INTOSAI. *ISSAI 4000: auditoría cumplimiento*, numeral 194.

obtener evidencia suficiente y apropiada sobre el cumplimiento de los criterios de la materia o asunto en cuestión, no es posible emitir un concepto por no contar con los soportes necesarios para hacerlo[208].

4.6.4. Estructura del informe de auditoría

La estructura del informe escrito puede variar según las circunstancias, pero es necesario que tenga un alto grado de consistencia y uniformidad que permita mayor entendimiento de las partes intervinientes sobre el ejercicio de vigilancia y control fiscal realizado y los resultados[209]. La estructura de un informe de auditoría de cumplimiento en la AGR contiene los siguientes elementos mínimos[210]:

— Portada

— Objetivos, alcance de la auditoría y período evaluado

— Identificación o descripción de la información acerca del asunto o materia evaluada

— Fuente de criterios

— Criterios identificados

— Carta de conclusiones

— Identificación de las normas de auditoría aplicadas

— Observaciones (informe preliminar)

— Concepto

— Respuestas de la entidad (informe final)

— Hallazgos (informe final)

— Anexos

4.6.5. Comunicaciones y traslados

4.6.5.1. Comunicación de informes

Una buena comunicación con la entidad auditada durante todo el ejercicio de vigilancia y control fiscal contribuirá a que resulte más eficaz y constructivo; para el caso específico de la fase de elaboración de

208 Ibíd.
209 INTOSAI. ISSAI 4100: *Directrices auditorías cumplimiento*, numeral 138.
210 INTOSAI. ISSAI-ES 400. *Principios fiscalización cumplimiento,* numeral 55.

los informes, se espera que la comunicación a la entidad auditada y corporaciones públicas, así como la publicación en la página web de la AGR para que la ciudadanía tenga acceso a la información que le interesa, se realice dentro de los plazos establecidos[211].

4.6.5.2. Respuestas de la entidad auditada

Los auditores de la AGR se asegurarán de que los informes presentados responden a la realidad y que las constataciones se exponen de forma equilibrada y desde la perspectiva justa. Esto supone respetar el principio contradictorio comprobando los hechos expuestos con la entidad auditada e incorporando, cuando corresponda, la respuesta de los funcionarios responsables en el informe[212].

La AGR brindará los sujetos vigilados la oportunidad de comentar los resultados de la auditoría contenidos en el informe preliminar, para que en ejercicio de su derecho a la contradicción proporcione respuestas y comentarios sobre su acuerdo o desacuerdo con la validez y la integridad del informe, las cuales deberán ser analizada por los auditores, asegurándose de que los argumentos válidos que han sido planteados por el auditado, se tengan en cuenta al redactar el informe final contribuyendo a consignar conclusiones y hallazgos eficaces[213].

4.6.5.3. Traslado de hallazgos

Los actos significativos de incumplimiento identificados deben ser comunicados al representante de la entidad sujeta a vigilancia y control fiscal y, si procede, a otras entidades del Estado, a las que, los actos significativos mencionados, les competa para la toma de decisiones conducente a la mejora de la gobernanza. Asimismo, deben comunicarse otras cuestiones relevantes que surjan durante la auditoría y que sean directamente pertinentes para la entidad.

4.6.6. Seguimiento

De conformidad con lo establecido por las normas ISSAI, las entidades que ejercen la vigilancia y control fiscal tienen un papel de supervisión respecto de las acciones correctivas que adopte la entidad auditada, en respuesta a los hallazgos planteados en el informe de auditoría. La supervisión se realizará a través de un plan de seguimiento que se elabora tras la publicación del informe y contiene preguntas sobre si la entidad ha abordado adecuadamente los hallazgos. Si las acciones por parte de la entidad auditada son insuficientes o insatisfactorias, la AGR podrá elaborar un nuevo informe[214].

El seguimiento a los casos de incumplimiento expresados en los hallazgos de la auditoría, facilitará la implementación eficaz de la acción correctiva y proporcionará una retroalimentación valiosa

211 INTOSAI. ISSAI 4100: *Directrices auditorías cumplimiento*, numeral 115.
212 Ibíd., numeral 137.
213 INTOSAI. *ISSAI Auditoría cumplimiento: Manual de implementación*, Capítulo 6, numeral 6.7 y 6.8.
214 INTOSAI. *ISSAI 4000: auditoría cumplimiento,* numeral 233.

a la entidad auditada y a los auditores cuando requieran dicha información, para la planeación de auditorías futuras sobre el mismo asunto o materia. En las auditorías que se llevan a cabo regularmente, el resultado del seguimiento formará parte de la evaluación de riesgos para años posteriores[215].

Los resultados del seguimiento se incluirán en un informe que se comunicará a la entidad auditada de acuerdo con lo establecido en la Resolución de Plan de Mejoramiento vigente en la entidad.

REFERENCIAS

— INTOSAI. ISSAI 100: Principios fundamentales de auditoría del sector público. Viena: INTOSAI: 2019.

— INTOSAI. ISSAI 4000: Norma para la auditoría de cumplimiento. Viena: INTOSAI, 2016.

— INTOSAI. ISSAI 4100: Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros. Viena: INTOSAI.

— INTOSAI. ISSAI de Auditoría de cumplimiento: Manual de implementación. Viena: INTOSAI, 2018.

— INTOSAI. ISSAI-ES 400. Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento. Valencia: INTOSAI, 2014.

215 INTOSAI. ISSAI-ES 400. *Principios fiscalización cumplimiento,* numeral 56.

ACTUACIÓN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN

AUDITORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA - COLOMBIA
TRANSFORMANDO EL CONTROL FISCAL

5. ACTUACIÓN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN

5.1. DEFINICIÓN DE ACTUACIÓN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN

La actuación especial de fiscalización es una acción de control fiscal breve y sumaria, de respuesta rápida frente a un hecho o asunto que adquiere connotación fiscal por su afectación al interés general, la moralidad administrativa[216], los resultados de la gestión y el patrimonio público que sea de conocimiento de la AGR a través de los siguientes medios:

— Alertas del sistema de Control Interno.

— Medios de comunicación social.

— Denuncia en el control fiscal.

5.2. OBJETIVOS DE LA ACTUACIÓN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN

Objetivo general

La Actuación Especial de Fiscalización tiene como objetivo evaluar las posibles incidencias fiscales de los hechos o asuntos con las afectaciones señaladas en la definición anterior, para determinar si existe o no detrimento al patrimonio público o afectación a la gestión y resultados, siguiendo los lineamientos establecidos en el Procedimiento para la Actuación Especial de Fiscalización – PA-210-P06, de manera inmediata cuando los conozca la AGR y no puedan ser incluidos en las auditorías ya programadas en Plan de Vigilancia y Control Fiscal.

Objetivos específicos

— Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para llegar a una conclusión sobre el hecho o asunto puesto en conocimiento de la AGR.

— Determinar la existencia de presuntas irregularidades por el uso indebido de los recursos públicos, la inequitativa inversión pública o el daño al medio ambiente.

216 *Decreto 403 de 2020, Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal, artículo 76.* Diario Oficial. Núm. 51.258. 16 de marzo de 2020.

— Resolver de fondo e integralmente las denuncias en el control fiscal que den origen a la Actuación Especial de Fiscalización.

— Dar una opinión sobre la efectividad y calidad del sistema de control fiscal interno, en relación con los riesgos relacionados con el hecho o asunto puesto en conocimiento de la AGR.

5.3. PRINCIPIOS EVALUADOS

La actuación especial de fiscalización evaluará el cumplimento de los principios que puedan verse afectados por los presuntos hechos o asuntos puestos en conocimiento de la AGR.

5.4. FASES DEL PROCESO DE LA ACTUACIÓN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN

Las fases de la Actuación especial de Fiscalización son las siguientes:

5.4.1. Fase de Planeación

El equipo de auditoría deberá orientar la etapa de planeación a: i) conocer los procesos, actividades u operaciones que se relacionen con los hechos objeto de la actuación especial, ii) utilizar todas las herramientas de información disponibles y accesibles para orientar la actuación especial de fiscalización, iii) identificar las fuentes de criterio que rigen los hechos o asuntos a evaluar, iv) diseñar las estrategias, establecer los instrumentos, programar los tiempos, y determinar las pruebas de auditoría de manera rigurosa y estricta para garantizar que la actuación especial de fiscalización cumpla con los principios de economía, eficiencia, eficacia y oportunidad y v) determinar con precisión los puntos que deben absolverse en la actuación especial fiscalización y en lo que se refiere a las denuncias en el control fiscal, los aspectos que se deben abordar para dar respuesta de fondo al denunciante.

— **Plan de Trabajo y Programa de Auditoría:** El Plan de Trabajo y el Programa de Auditoría son el resultado de la etapa de planeación y deberá incluir:

  – Objetivo general y objetivos específicos coherentes con los hechos o asuntos sobre los que versará la acción de vigilancia y control fiscal.

  – Alcance de conformidad con la evaluación de los riesgos y procesos críticos identificados.

  – Asuntos, procesos, actuaciones u operaciones a evaluar.

  – Fuentes de criterio.

  – Criterios de selección de la muestra.

  – Diseño de los procedimientos de auditoría.

  – Recursos necesarios para su desarrollo.

  – Cronograma de ejecución.

5.4.2. Fase de Ejecución

En esta etapa los auditores deben aplicar los procedimientos diseñados previamente, practicar las pruebas y obtener evidencia pertinente y suficiente para comprobar de manera integral sí los hechos o asuntos denunciados afectaron el patrimonio público, la gestión o los resultados del sujeto vigilado. Para registrar las actuaciones que soportan técnicamente la labor de la actuación especial de fiscalización, se utilizará el Modelo Papeles de Trabajo para Ejecución.

5.4.3. Fase de Informe

Los auditores de la AGR elaborarán el informe preliminar con base en las evidencias y conclusiones obtenidas, formulando las observaciones a que haya lugar garantizando el derecho de contradicción al sujeto vigilado.

Una vez recibida la contradicción y analizado su contenido, se procederá a consolidar y remitir el informe final con los resultados definitivos. Si durante la realización de la actuación especial de fiscalización se identificaron situaciones con presunta connotación disciplina o penal, se procederá a ponerlas en conocimiento de las entidades competentes. Finalmente, si como resultado del ejercicio se materializaron hallazgos, la entidad sujeta a vigilancia y control, deberá suscribir las acciones de mejoramiento correspondientes e incluirlas en el plan de mejoramiento que tenga vigente, el cual será objeto de seguimiento y evaluación por parte de la AGR.

— Contenido mínimo del informe preliminar y final

  – Antecedentes que originaron la actuación especial de fiscalización.

  – Hechos relevantes evidenciados.

  – Conclusiones y resultados.

  – Observaciones y hallazgos de actuación especial de fiscalización.

  – Beneficios de control fiscal cuando hubiere lugar.

  – Opinión sobre la efectividad y calidad del sistema de control fiscal interno.

5.4.4. Comunicaciones

El informe final de actuación especial de fiscalización deberá ser comunicado al sujeto vigilado y una copia de este documento se enviará con la respuesta de fondo al ciudadano, medio de comunicación o autoridad que haya puesto en conocimiento de la AGR los hechos evaluados, así como también, a las corporaciones de elección popular que ejerzan control político sobre la entidad auditada.

En cumplimiento de los principios de publicidad y transparencia se cargará el informe con los resultados en la página web de la AGR para conocimiento general de la ciudadanía.

REFERENCIAS

— Decreto 403 de 2020, Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal. Diario Oficial. Núm. 51.258. 16 de marzo de 2020.

GUÍA DE AUDITORÍA EN EL MARCO CONSTITUCIONAL Y
LEGAL DE VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL ARMONIZADO CON
LAS NORMAS INTERNACIONALES - ISSAI

VERSIÓN 1.0
BOGOTÁ D.C.
2021
©

AUDITORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
NIT: 830.0653741-1
DIRECCIÓN: AV CALLE 26 # 69-76 ED. ELEMENTO, TORRE 4 (AGUA), PISOS 17 Y 18
PBX: (571) 31186800 - 3816710
LÍNEA GRATUITA DE ATENCIÓN CIUDADANA: 018000-120205
CORREO ELECTRÓNICO: PARTICIPACION@AUDITORIA.GOV.CO
PÁGINA WEB: WWW.AUDITORIA.GOV.CO

AUDITORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA - COLOMBIA
TRANSFORMANDO EL CONTROL FISCAL