

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
ESCUELA DE CONTADURIA PUBLICA**



**"Lineamientos Básicos para la Elaboración de  
Procedimientos de Auditoría a Proyectos Administrados  
por Unidades Ejecutoras Gubernamentales Financiados  
por BID/BIRF".**

Trabajo de Graduación Presentado por:

**Iliana Margarita Brizuela Artiga  
Morena Guadalupe Colorado Laínez  
Wendy Guadalupe Menjívar Díaz**

Para Optar al Grado de:

**Licenciada en Contaduría Pública**

DICIEMBRE 2000

San Salvador, El Salvador, Centro América

## I N D I C E

Resumen	i
Introducción	iii
<b>CAPITULO I:</b>	
<b>DISPOSICIONES GENERALES DE PROYECTOS DESARROLLADOS POR UNIDADES EJECUTORAS GUBERNAMENTALES CON FONDOS EXTERNOS</b>	
1.1 ANTECEDENTES DE LA ASISTENCIA EXTERNA EN EL SALVADOR	1
1.2 GENERALIDADES DE LAS UNIDADES EJECUTORAS GUBERNAMENTALES	9
1.2.1 Definiciones	9
1.2.2 Captación de Fondos	9
1.3 ASPECTOS GENERALES DE LA CONTABILIDAD APLICABLES A UNIDADES EJECUTORAS GUBERNAMENTALES	12
1.3.1 Principios de Contabilidad	13
1.3.2 Estados Financieros	18
1.4 CICLO DE LOS PROYECTOS	20
1.4.1 Identificación del Proyecto	22
1.4.2 Formalización del Proyecto	23
1.4.3 Ejecución del Proyecto	26
1.4.4 Liquidación del Proyecto	40
1.5 ESTRUCTURA CONTABLE DE LOS PROYECTOS	41
1.6 DISPOSICIONES REFERENTES A AUDITORIA REQUERIDA POR DIB/BIRF	42
1.6.1 Informes Financieros	43
1.6.2 Auditorias	47

1.7	DISPOSICIONES REFERENTES A LA CONTRATACION DE AUDITORIAS A PROYECTOS DESARROLLADOS POR UNIDADES EJECUTORAS GUBERNAMENTALES	49
1.8	ASPECTOS GENERALES DE LAS ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORIA A PROYECTOS FINANCIADOS POR BID/BIRF	52
1.8.1	Planeación	54
1.8.2	Desarrollo de la Auditoría	64
1.8.3	Cierre de la Auditoría	65

## **CAPITULO II**

### **DISEÑO METODOLOGICO DE LA INVESTIGACION**

2.1	DESCRIPCION DE LA METODOLOGIA	67
2.1.1	Metodología de la Investigación	67

## **CAPITULO III**

### **ANALISIS Y DIAGNOSTICO DE LA INVESTIGACION**

3.1	HIPOTESIS DE LA INVESTIGACION	74
3.2	RESULTADOS Y DIAGNOSTICO DE LA INVESTIGACION	74
3.2.1	Aspectos Generales de la Auditoría a Proyectos	74
3.2.2	Experiencia de las Firmas en la Elaboración de Programas de Auditoría a Proyectos	79
3.2.3	Bases para Elaborar Procedimientos de Auditoría	86

## **CAPITULO IV**

### **LINEAMIENTOS BASICOS PARA LA ELABORACION DE PROCEDIMIENTOS A PROYECTOS BID/BIRF**

4.1	DESARROLLO DE LA GUIA PARA LA ELABORACION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	90
-----	--------------------------------------------------------------------------	----

4.1.1	Planeación	94
4.1.2	Ejecución	124
4.1.3	Cierre	130

## **CAPITULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

5.1	CONCLUSIONES	135
5.2	RECOMENDACIONES	136

	BIBLIOGRAFIA	138
--	--------------	-----

### **ANEXOS**

1.	Cuestionario para la evaluación del control interno	1
2.	Modelo de memorandum de planeación	6
3.	Programas de auditoría	12
4.	Indice de archivo administrativo	21
5.	Indice de archivo permanente	22
6.	Indice de archivo corriente	23
7.	Encuesta del trabajo de investigación	24

## RESUMEN

La afluente ayuda recibida de los Organismos Internacionales ha permitido que el Estado implemente o cree unidades especializadas para que administren los recursos provenientes de dichas instituciones por lo tanto, los entes financieros requieren entre otras cosas, de la contratación de firmas privadas para la realización de auditorías a proyectos. De ahí surge la inquietud de conocer las bases que se utilizan en la practica para la elaboración de procedimientos de auditoría y cuales son las principales dificultades que enfrentan los profesionales en esta etapa.

Se realizó una investigación de campo con el objetivo de determinar la experiencia que poseen las firmas de auditoría en el área de proyectos y basándose en ello proponer un documento que contenga la información que unifique en cierta medida los criterios para la preparación de procedimientos de auditoría.

Para la recolección de información se utilizó la investigación bibliográfica, encuestas y entrevistas dirigidas a firmas auditoras.

Los resultados obtenidos de la información mostraron que la mayoría de firmas no cuenta con bibliografía completa que les permita conocer a cerca de las exigencias de los Organismos Financieros y sobre la ejecución de los proyectos, por lo que la base principal para brindar los servicios al cliente es la experiencia de su personal, y la rotación de este ocasiona serias deficiencias en prestación de los servicios de auditoría al cliente, puesto que la mayoría de veces el profesional no cuenta con los conocimientos mínimos sobre el área de auditoría a proyectos, observándose la necesidad de la elaboración de una guía que contenga la información referida; principalmente en lo relacionado con la elaboración de procedimientos, ya que a través de ellos se obtiene la suficiente evidencia para formarse una opinión y emitir el respectivo informe.

## INTRODUCCION

La obtención de fondos por medio de Organismos Internacionales para la realización de proyectos orientados al desarrollo económico y social para El Salvador, es una práctica que siempre se ha implementado por los problemas civiles que según la historia ha vivido el país lo que ha frenado el desarrollo de este, catalogándole como uno de los países subdesarrollados. Es con la firma de los acuerdos de paz que la visión de obtener mas ayuda para el proceso de reconstrucción es más evidente, trayendo consigo la afluencia de proyectos, así como también exigencias por parte de los Organismos Financieros, para tener seguridad que los fondos se han utilizado para el fin específico que fueron donados y/o prestados. Uno de los mecanismos para vigilar el adecuado uso de los fondos es la contratación de auditorías externas, por lo que la auditoría a proyectos se ha convertido en una especialización de la auditoría, de la que no se cuenta con la literatura suficiente para que el profesional obtenga los conocimientos básicos que le permitan desempeñar su trabajo en forma eficiente; esta situación reveló la necesidad de elaborar un documento que

contribuya a subsanar la situación antes descrita, específicamente una herramienta que ayude a la elaboración de procedimientos, puesto que uno de los pasos fundamentales en la planificación de la auditoría es la elaboración o diseño de procedimientos ya que con ellos se obtiene la evidencia suficiente que sustenta la opinión del auditor.

La investigación bibliográfica y de campo se presenta en cinco capítulos cuyo contenido se describe a continuación.

En el Capítulo I, se presenta el marco teórico conceptual en el cual se incluyen los antecedentes de la asistencia externa en El Salvador y las generalidades de la contabilidad y auditoría aplicables a proyectos.

El Capítulo II, señala la metodología a seguir en la investigación, incluyendo el tipo de estudio, los instrumentos utilizados en la recopilación de datos, así como el plan de tabulación y análisis de los mismos.

En el Capítulo III, se presenta la hipótesis planteada, el análisis y diagnóstico de la investigación, en donde se pone de manifiesto la necesidad de contar con una guía para la elaboración de procedimientos que contribuya a la unificación de metodología para diseñarlos.



El Capítulo IV, presenta los lineamientos generales para elaborar o diseñar los procedimientos de auditoría a proyectos, comprendiendo su estructura básica y el desarrollo de una guía para su elaboración, la cual para facilitar su comprensión y aplicación se ha dividido en fases.

Finalmente, en el Capítulo V se presentan las conclusiones y recomendaciones a las que se han llegado, después del análisis e interpretación de los resultados de la investigación.

## **CAPITULO I.**

### **DISPOSICIONES GENERALES DE PROYECTOS DESARROLLADOS POR UNIDADES EJECUTORAS GUBERNAMENTALES CON FONDOS EXTERNOS.**

#### **1.1 ANTECEDENTES DE LA ASISTENCIA EXTERNA EN EL SALVADOR**

Los fondos otorgados por Organismos Internacionales para El Salvador han sido un apoyo que se ha recibido constantemente en forma directa, es decir, del Organismo Internacional al gobierno central o indirectamente a través de organizaciones no gubernamentales sin fines de lucro (ONG's); la ayuda internacional se debe a que El Salvador necesita de mayores recursos financieros y tecnológicos para su mejor desarrollo, así como para afrontar situaciones imprevistas.

La dependencia externa se hace más evidente a partir del año 1913, cuando el "Banco Nacional", uno de los tres más grandes de esa época se declara en bancarrota ante su imposibilidad para atender una desmedida ola de retiros. Un año después, el estallido de la Primera Guerra Mundial ataca gravemente la economía salvadoreña al interrumpir el tráfico de barcos entre América y Europa, como consecuencia, el transporte del café se vuelve imposible y eso significa que más del 80% de las exportaciones quedan

paralizadas; incurriendo en una crisis económica nacional por lo que El Salvador ve frenado su crecimiento económico<sup>1</sup>.

Para afrontar la crisis, el Gobierno obtiene crédito a través de Inglaterra. Para los inicios de los años 20, El Salvador enfrenta una presión Inglesa para que pague sus deudas; al mismo tiempo que Estados Unidos ofrece financiamiento. Son los años en que esa nación se ha lanzado a una "conquista" de los países de América Central. En 1922 la emergente potencia adquiere los derechos sobre el total de deudas que afronta el país. La operación consiste en el desembolso de un préstamo por 19 millones de dólares, que sirven para cancelar la deuda Inglesa de 8 millones de dólares y la deuda interna que es de un monto similar. A partir de 1923 el prestamista hace efectivo el cobro con el 70% de los derechos aduanales para amortizar la deuda<sup>2</sup>.

Durante el período de 1945 - 1960. El Salvador fue receptor de un fuerte caudal de financiamiento externo, debido a que se tuvo mayor conciencia de la necesidad de modernizar la economía del país, y para llevar a cabo esta meta era

---

<sup>1</sup> Reportaje del SIGLO, Prensa Gráfica Publicado el 26 de Febrero de 1999.

<sup>2</sup> IBID

necesario desarrollar la infraestructura económica principalmente en lo que se refería a recursos energéticos. Al carecer de recursos financieros indispensables para su desarrollo, el Gobierno de El Salvador (GOES) recurre a una serie de préstamos, tal es el caso que a fines del año de 1949 se contrato con el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF) un préstamo, el más grande después de 1922 por ¢ 38.8 millones destinados para financiar la construcción y equipamiento de la planta hidroeléctrica 5 de noviembre. La afluente ayuda recibida y la responsabilidad contraída por el gobierno requerían del crecimiento del aparato estatal creando en el año de 1961 un organismo de planificación económico que después de varias reorganizaciones se convierte en el Ministerio de Planificación y Coordinación del Desarrollo Económico y Social (MIPLAN)<sup>3</sup>, que dentro de sus objetivos se encontraban:

---

<sup>3</sup> En decreto ejecutivo No.45 de fecha 1 de junio de 1995 se sustituye por el Ministerio de Coordinación de Desarrollo Económico y social (MICDES) y derogando a este el decreto No.109 de 23 de diciembre de 1995 para crear el Ministerio de Relaciones Exteriores (MIREX), que asumió las facultades, obligaciones y compromisos que hubiere adquirido a la fecha el Ministerio de Coordinación del Desarrollo Económico y Social.

- Administrar programas y proyectos de inversión
- Procurar la participación de todas las unidades de la administración pública, en la formulación, creación y coordinación de los planes, programas y proyectos de corto, mediano y largo plazo.

En la década de los años 70's se elaboró planes basados en el uso intensivo de capitales. Para tal efecto contemplaban programas de industrialización, modernización de la agricultura y los servicios, obras de infraestructura como: caminos, puentes, hospitales y escuelas, lo que permitió acelerar el crecimiento económico. Para llevar a cabo el plan se hace necesario un nuevo financiamiento externo, por medio de los préstamos y las donaciones de cooperantes, debido a carencia de los recursos financieros para desarrollar las actividades económicas y sociales, lo que trae consigo la profundización de la dependencia externa salvadoreña.

Para los años 80`s la crisis económica y social que vivía el país como consecuencia de la guerra civil, permitía que los Organismos Internacionales no ejercieran la suficiente exigencia, en la administración y uso de los recursos proporcionados. Gran parte de los recursos otorgados

durante esa época por los Organismos Cooperantes tuvieron un carácter "no tradicional", tales como préstamos para apoyo a la Reforma Agraria, reposición de infraestructura sabotada etc.<sup>4</sup> La poca organización del gobierno para la administración de los fondos, provocaba la desviación de éstos, obstruyendo la ejecución de los proyectos, por lo que con el propósito de disponer de una administradora de los fondos provenientes de la Cooperación Externa, para que utilizando procedimientos especiales, ejerciera un mejor control sobre el uso de los recursos y al mismo tiempo fuera ágil y oportuna el otorgar financiamiento, así como ser un instrumento legal que proporcionara eficiencia al proceso de ejecución de proyectos, se crea la Secretaría Técnica de Financiamiento Externo (SETEFE)<sup>5</sup>, cuyas funciones son:

- Asesorar el nivel político decisorio en materia de financiamiento externo.
- Gestionar y negociar el financiamiento de programas y proyectos.

---

<sup>4</sup>Estudio de la Asistencia Económica de Estados Unidos a El Salvador durante la década de 1980. Tesis presentada por Calderón Góñez y Otros.

<sup>5</sup> Decreto Legislativo No.206 de 29 de Abril de 1983, publicado en el Diario Oficial No.80 Tomo 279 del 2 de mayo de 1983. Decreto Ejecutivo 109 del 20 de Dic. De 1995, Diario Oficial 239 Tomo 329 de fecha de 23 de Dic. De 1995.

- Asignación de proyectos a unidades ejecutoras gubernamentales y a organizaciones no gubernamentales sin fines de lucro (ONG's).
- Coordinar la formulación de planes y programas de actividades de las instituciones participantes para la ejecución de sus proyectos.

El 16 de enero de 1992<sup>6</sup> se logra la firma de los acuerdos de paz entre el movimiento guerrillero Frente Farabundo Martí para la Liberación Nacional (FMLN) y el Gobierno de El Salvador (GOES), por lo que este último se ve en la necesidad de implementar un Plan de Reconstrucción Nacional, que tiene como objetivo principal "El desarrollo integral de las zonas afectadas por el conflicto", incluyendo programas orientados a la generación de empleos, fomento de la educación, salud, construcción y rehabilitación de la estructura económica y social.

Dada la fuerte cantidad de recursos adicionales que se necesitarían para implementar dicho plan, se promovió en mayor escala la cooperación externa. Los recursos

---

<sup>6</sup> Acuerdos hacia una nueva nación "Recopilación de los Acuerdos de Paz Suscritos con el Gobierno de El Salvador", Frente Farabundo Martí para la Liberación Nacional, El Salvador 1992.

Proporcionados a través de convenios suscritos con entidades internacionales requieren de mayores controles en la administración de los fondos originando que éstos demandaran de los Organismos Beneficiarios ciertas condiciones tales como:

- Someter anualmente los Estados Financieros al examen de una entidad auditora.
- Cumplimiento del Convenio, Leyes y Regulaciones aplicables para los Proyectos
- Contratación de auditorías especializadas en la determinación de la capacidad de los proyectos y organismos en recibir y administrar fondos.

Dentro de los entes cooperantes externos que han contribuido al desarrollo económico y social en El Salvador tenemos:

Agencia para el Desarrollo Internacional (USAID)

Fondo Internacional para el Desarrollo Agrícola (FIDA)

Banco Interamericano para el Desarrollo (BID)

Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF)

Programa de las Naciones Unidas Para el Desarrollo (PNUD)

Banco Interamericano de Integración Económica (BCIE)

Unión Europea (UE)



Por tanto se consideró la organización del aparato estatal a través de la creación de Unidades Ejecutoras Gubernamentales o Unidades Especiales para llevar a cabo los proyectos.

Algunas de las entidades gubernamentales que poseen unidades especiales para la ejecución de proyectos son los siguientes Ministerios: Agricultura y Ganadería, Justicia, Presidencia, Educación, Salud Pública y Asistencia Social, Trabajo, Economía, Del Interior. Y otras instituciones tales como: Instituto Salvadoreño de Desarrollo Municipal (ISDEM) y Fondo de Inversión Social para el Desarrollo Local (FISDL).

De lo anterior, se resume que el país ha sido objeto de un gran número de préstamos para realizar proyectos que contribuyan al desarrollo económico social de éste, y que a la vez ha requerido de una mejor organización para su administración. De ahí la importancia de las Unidades Ejecutoras Gubernamentales, las cuales son un medio para brindar confianza a los Organismos Internacionales en la administración de los fondos donados o prestados por éstos. Debido a la cantidad de proyectos desarrollados y las

exigencias en los controles por parte de los entes cooperantes, a permitido el acrecentamiento de los servicios profesionales de Auditoría Externa a proyectos.

## **1.2. GENERALIDADES DE LAS UNIDADES EJECUTORAS GUBERNAMENTALES**

### **1.2.1 Definición.**

Las unidades ejecutoras gubernamentales son las que se encargan de la ejecución de uno o más proyectos, creadas por medio de Acuerdos y Decretos Legislativos o Ejecutivos basándose en las necesidades que reporten las entidades del Gobierno, cuya regulación son las de aplicación general que le competen a las organizaciones públicas.

### **1.2.2 Captación de Fondos.**

Los fondos provenientes de Organismos Internacionales donantes y prestamistas se realizan a través de dos modalidades:

**a) Captación de fondos en forma directa.**

Consiste en celebrar convenios<sup>7</sup> entre el prestatario o donante y la máxima autoridad del Ministerio o institución gubernamental el cual asumirá la representación del Gobierno de El Salvador, es decir, que actuará en nombre de éste. El desembolso de los fondos se realizará directamente a una Cuenta Especial a través del Ministerio de Hacienda manejada por la Unidad Ejecutora, la que forma parte de la institución gubernamental prestamista o beneficiaria.

**b) Captación de fondos a través de una Administradora.**

Esta se refiere a la obtención de recursos a través de la Secretaría Técnica de Financiamiento Externo (SETEFE), creada especialmente para administrar los fondos provenientes de la cooperación externa. Esta recibe los fondos directamente de los organismos financieros luego se encarga de asignar proyectos a las diferentes unidades ejecutoras. En este caso la SETEFE es la responsable del manejo de los fondos ante el ente prestamista o donante.

---

<sup>7</sup> Ver Ciclo de Proyectos "Formalización de Proyectos", página No.23

El financiamiento de proyectos llevados a cabo por unidades ejecutoras gubernamentales se realiza por medio de dos formas:

**a)** Aportaciones en su totalidad del Organismo Internacional.

Implica que el organismo donante o prestamista aportará el monto total requerido para el desarrollo del proyecto. Para el caso de préstamos el Organismo Financiero en algunas ocasiones se establece que una parte de éste tenga el carácter de "no reembolsable", estos fondos pueden estar destinados a asistencia técnica, proporcionada por el ente cooperante o destinar una parte del financiamiento para la contratación de dichos servicios. Esta modalidad de "no reembolsable" puede estipularse dentro de una cláusula del Convenio de Préstamo o suscribir un Convenio por este concepto.

**b)** Fondos de contrapartida o costos compartidos.

Esta modalidad se da cuando los fondos proporcionados por el ente donante o prestamista no cubren el monto total para el desarrollo del proyecto, requiriendo de recursos adicionales para la ejecución de éstos los que

pueden ser aportados por el Gobierno de El Salvador o por otros Organismos Internacionales.

### **1.3 ASPECTOS GENERALES DE LA CONTABILIDAD APLICABLES A UNIDADES EJECUTORAS GUBERNAMENTALES.**

Debido al nuevo rol que asume la Dirección General de Contabilidad Gubernamental, que trae consigo la responsabilidad de implementar y optimizar el Sistema Contable a manera de resolver los requerimientos institucionales de información del sector público, los registros contables de las Unidades Ejecutoras Gubernamentales son elaborados de acuerdo a la normativa que rige la Contabilidad Gubernamental, la que tiene como objetivo recopilar, registrar, supervisar y procesar en forma sistemática las transacciones expresables en términos monetarios, generadas en el sector público a fin de proveer de información de apoyo a la toma de decisiones en las distintas jerarquías administrativas, responsables de la gestión financiera y presupuestaria en el ámbito público<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Diario Oficial 239, Tomo 329, fecha 22 de diciembre de 1995

Dentro de la información que se revela en los Estados Financieros de la unidad ejecutora se incluyen los gastos imputables a proyectos o grupos de proyectos acumulados en la cuenta de Gastos de Inversión que se clasificaran según la naturaleza de la operación y objetivo del proyecto <sup>9</sup>

### **1.3.1 Principios de Contabilidad Gubernamental.**

La información financiera se prepara de conformidad a los Principios de Contabilidad Gubernamental. Estos proporcionan guías para determinar cómo y cuando se reconocen, se valúan, se clasifican, se registran, se resumen, y finalmente se informan las transacciones financieras.

Los Principios de Contabilidad Gubernamental son los siguientes.<sup>10</sup>

#### ■ Ente Contable.

Determina que el sector público llevará contabilidad de los recursos y obligaciones que administra, tanto en el ámbito global como de cada una de las instituciones o

---

<sup>9</sup> Norma No.1 Sobre Inversiones de Proyectos. Normativa del Sistema de Contabilidad Gubernamental. Ministerio de Hacienda. Dirección General de Contabilidad Gubernamental. febrero de 1996.

<sup>10</sup> Principios de Cont. Guber. Gral. Aceptados. Ministerio de Hacienda, Direc, Gral. de Cont. Gub. Feb/96

fondos legalmente creados, según lo determinen las leyes o las autoridades competentes.

■ **Medición Económica.**

El principio precisa que la contabilidad gubernamental registrará todos los hechos que puedan modificar los recursos y obligaciones del sector público, empleando como una medida la moneda nacional de curso legal en el país, independientemente de la interpretación que los usuarios puedan darle a la información contable. Excepcionalmente, cuando las circunstancias técnicas lo ameriten y previa autorización del Ministerio de Hacienda, podrá llevarse contabilidad en moneda extranjera, en cuyo caso será necesario fijar los mecanismos de conversión de los datos.

■ **Dualidad Económica.**

Reconocerá como método de registro en la Contabilidad Gubernamental la partida doble, y consecuentemente, la ecuación del Balance: Recursos = Obligaciones, o bien, Activo = Pasivo + Patrimonio

■ **Devengado.**

El principio establece que la Contabilidad Gubernamental registrará los recursos y obligaciones en

el momento que se generen independientemente de la percepción o pago de dinero, y siempre que sea posible cuantificarlos objetivamente.

■ Realización.

Los resultados económicos para medir la relación costos y gastos con los ingresos que se generan, serán registrados en la medida que se haya cumplido con la norma jurídica vigente y/o la práctica de general aceptación en el campo comercial, teniendo en consideración los posibles efectos futuros de los hechos económicos.

■ Costo como Base de Valuación.

Precisa que toda transacción se contabiliza al precio acordado al momento de formalizar el hecho económico entre las partes involucradas excluyendo toda posible incorporación de un valor diferente al pactado, salvo que determinada circunstancia justifique la aplicación de un criterio diferente de valuación.

■ Provisiones Financieras.

Reconoce como mecanismo contable plenamente valido registrar ajustes periódicos que permitan depurar y actualizar los valores que demuestran los recursos y



obligaciones, a fin de lograr una adecuada razonabilidad en la presentación de la información contable.

■ **Período Contable.**

La contabilidad gubernamental definirá intervalos de tiempo para dar conocer el resultado de la gestión presupuestaria y situación económica financiera, que permitan efectuar comparaciones validas, lo cual no impide la preparación de salidas de información en la oportunidad que se requiera como medio de apoyo al proceso de toma de decisión o elemento de control.

■ **Exposición de Información.**

Los estados financieros que se generen de la contabilidad gubernamental, incluirán información necesaria para una adecuada interpretación de las situaciones presupuestarias y económica-financiera, reflejando razonable y equitativamente los legítimos derechos de los distintos sectores interesados.

■ **Existencia Permanente.**

Toda entidad obligada a llevar Contabilidad Gubernamental tiene continuidad en el tiempo, excepto que una disposición legal establezca existencia temporal o disolución de la misma.

■ Cumplimiento y Disposición Legal.

El principio tiene como finalidad precisar que frente a diferencias que puedan originarse entre la Normativa Técnica que se establezca para la contabilidad gubernamental y las disposiciones legales, prevalecerán estas últimas aún cuando sean contrarias a los criterios técnicos establecidos.

■ Consistencia.

Reconoce la existencia de un sistema de contabilidad gubernamental como medio destinado a registrar todos los recursos y obligaciones del sector público, como también los cambios que se produzcan en el volumen y composición de los mismos; que es aplicable a todos y cada uno de los entes que lo integran, no siendo admisible la existencia de sistemas paralelos y que se debe de contabilizar sobre bases iguales y consistentes los hechos económicos de igual naturaleza.

Cabe mencionar que la diferencia esencial entre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y los Principios de Contabilidad Gubernamental (PCG), estriba en que estos últimos incluyen el Principio de

Devengado, además dentro del Principio de Cumplimiento y Disposición legal se establece que lo legal prevalecerá sobre lo técnico a diferencia de los PCGA.

Los desembolsos imputables a proyectos o grupos de proyectos deberán registrarse según la naturaleza de la operación y en armonía con los elementos de la clasificación presupuestaria de egresos<sup>11</sup>

Cada proyecto desarrollado por una misma unidad ejecutora, posee sus propios registros contables y por ende sus correspondientes Estados Financieros básicos.

### **1.3.2 Estados Financieros**

Las Normas de Contabilidad Gubernamental constituyen el marco general que se debe seguir en la presentación de los estados financieros y deben incluir todas aquellas operaciones y transacciones sujetas a cuantificación y registro en términos monetarios, así como también los recursos financieros y materiales que posee.

---

<sup>11</sup>Normativa del Sistema de Contabilidad Gubernamental, Dirección General de Contabilidad Gubernamental febrero de 1996. Normas sobre inversiones de proyectos.

Los estados financieros básicos requeridos en Contabilidad Gubernamental son<sup>12</sup>:

**a) Estado de Situación Financiera.**

Refleja los recursos que poseen para generar los beneficios futuros y además las obligaciones a favor de terceros y propias.

**b) Estado de Flujo de Fondos.**

Identifica el saldo disponible al ejercicio contable corriente, el resultado operacional neto y no operacional neto proveniente de los diferentes conceptos tanto de fuentes como de usos, el financiamiento de terceros, que comprenden los empréstitos contratados menos las amortizaciones de los mismos, el resultado de inversión neta proveniente de los diferentes conceptos de fuentes y usos de inversión y el saldo disponible al final del ejercicio.

**c) Estado de Ejecución Presupuestaria.**

El informe deberá contener, además de identificar los conceptos relacionados con la gestión operacional, tanto en los ingresos como egresos corrientes de capital, los

---

<sup>12</sup> Norma de Contabilidad Financiera No.25 "Divulgación para la Preparación de Informes Contables y Presentación de los Estados Financieros Gubernamentales". (No hay ninguna NIC aplicable).

conceptos relacionados con la transformación de recursos y fuentes de financiamientos, así como las inversiones para formación de capital y el servicio de la deuda, el presupuesto de ejecución y el porcentaje del déficit o superávit presupuestario.

**d) Estado de Rendimiento Económico.**

Revela los diferentes conceptos de ingresos y gastos en forma comparativa, obteniéndose el resultado del ejercicio, que puede ser positivo o negativo.

**1.4 CICLO DE LOS PROYECTOS.**

La asistencia económica de los Organismos Internacionales se proporciona con el fin de desarrollar ciertos sectores de un país, cuando estos no han tenido acceso a suficientes recursos.

De acuerdo a la investigación realizada se ha determinado que para la obtención de fondos las unidades ejecutoras gubernamentales identifican el siguiente proceso que conforma el ciclo del proyecto.

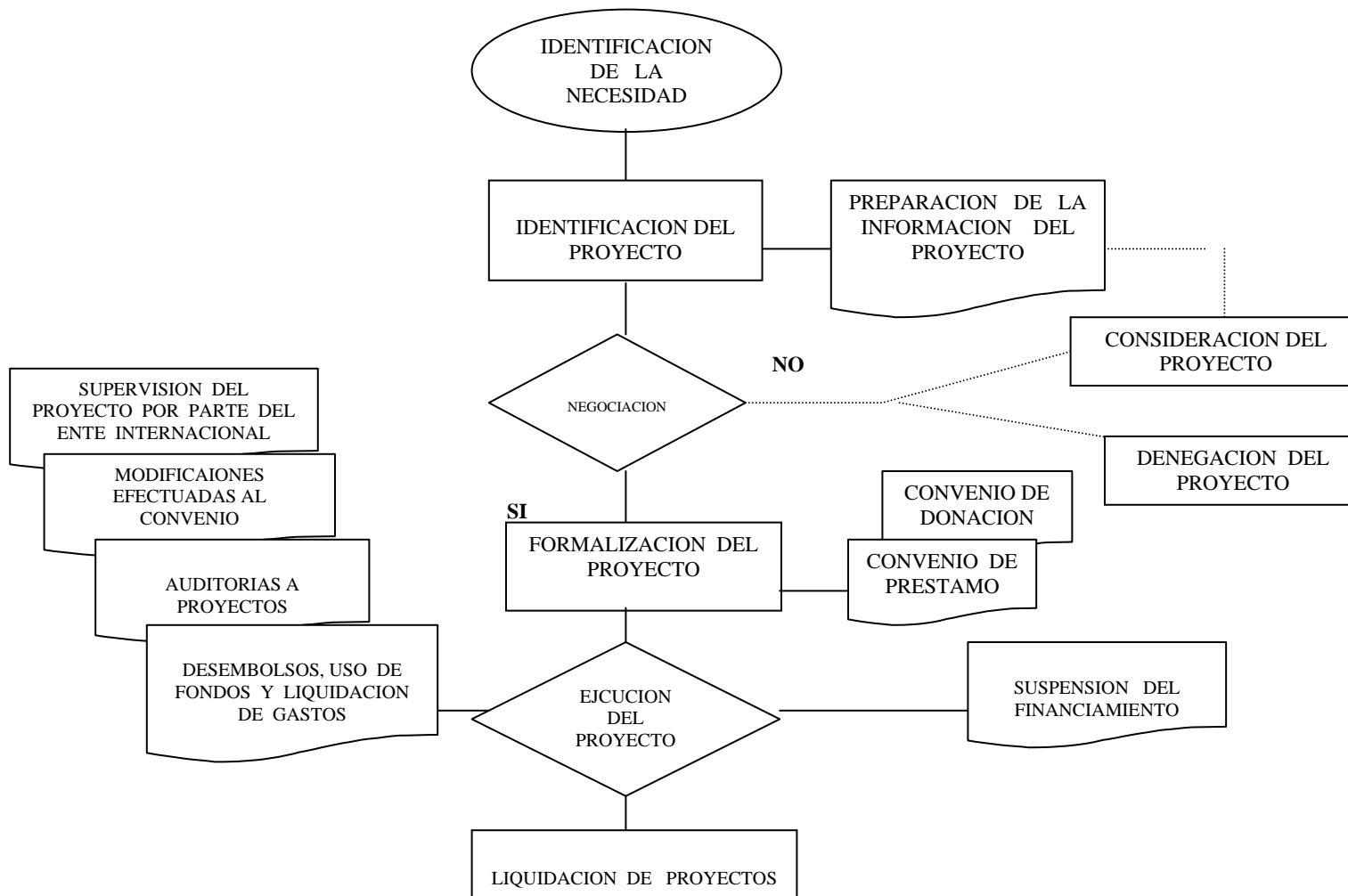


Figura No.1 Ciclo de los Proyectos.

#### **1.4.1 Identificación del Proyecto.**

Esta fase inicia con la identificación de las necesidades, la cual surge por la falta de recursos suficientes en ciertos sectores económicos y/o sociales de un país, para ello se realizan las evaluaciones necesarias que permita determinar el grado de factibilidad y alcance de los beneficios que se obtendrían al implementar el proyecto o proyectos. Una vez identificado el proyecto el prestatario prepara un documento, que describe la organización de la unidad se encargará de ejecutar el proyecto, título, justificación económica y social del proyecto, logros alcanzados en años anteriores, objetivos, estrategias, y actividades, el sector al cual beneficia el proyecto, resultados esperados, insumos requeridos anualmente y si existe, la relación del proyecto con otros similares, para que con ello, el Organismo Financiero realice los análisis necesarios que permitan determinar la conveniencia de otorgar o negar los recursos. Dicha revisión debe incluir aspectos tales como<sup>13</sup>:

- Sistema de Presupuesto y de Contabilidad, incluyendo los Principios de Contabilidad.

---

<sup>13</sup> Manual de Contabilidad, Informes Financieros y Auditoría. Banco Mundial, enero 1995.

- Sistema y procedimientos de Control Interno.
- Organización del sistema de información, incluida la relación con los indicadores de gestión.

#### **1.4.2 Formalización del Proyecto.**

La formalización de un proyecto culmina en la celebración de uno o más convenios entre el prestatario y el Organismo Internacional, en los que se define el proyecto con precisión y se especifica el programa que habrá de seguirse para alcanzar sus objetivos. El convenio es el principal documento jurídico, y puede ser:

- a) Por Donación: El propósito principal es transferir dinero, propiedades, servicios o cualquier otra cosa de valor al beneficiario con el objeto de lograr una finalidad pública. El beneficiario mantiene libertad sustancial pero ello no excluye que la entidad implementadora tenga que aprobar planes antes de la adjudicación, visitas de campo, someter reportes financieros y auditorias, etc.



**b) Por Cooperación o Préstamo:** El propósito es proporcionar bienes o valores al beneficiario con el objeto de lograr un fin público. Se establece un involucramiento sustancial entre la entidad implementadora y el beneficiario durante el cumplimiento de la actividad, aplicando los siguientes aspectos.

- Revisión y aprobación de una etapa antes que el trabajo comience y que de inicio a la siguiente fase en el período del convenio, basados en dictámenes de auditorías independientes.
- Revisión y aprobación de las provisiones de los sub-convenios y sub-contratos.

Dentro de los principales términos y condiciones que posee un convenio se encuentran:<sup>14</sup>

- Disposiciones Generales. Que incluye:
  - Disposiciones relativas a la moneda incluida la valoración de la misma.
  - Reembolso, intereses y otros.
  - Retiro de fondos
  - Condiciones generales para la entrada en vigor.

---

<sup>14</sup> IBID

- Cláusula de Arbitraje.
- Anulación, suspensión y terminación, etc.
- Plazos y Condiciones Financieras.
- Detalle de las partidas que financiará el Organismo donante o prestamista (gastos elegibles)
- Método que habrá de emplearse para las adquisiciones de bienes y servicios.
- Estipulaciones relativas a Auditoría, niveles de ingreso, cambio de carácter orgánico y cualquier otra situación a la que debe prestarse especial atención.

Dicho documento puede ser modificado por el organismo financiero, notificando al prestatario las modificaciones, así como también, puede existir un mutuo acuerdo para efectuar cambios en el documento; para ello normalmente el ente cooperante firma la carta (Carta de Implementación), en la que consta los cambios realizados y solicita al beneficiario refrendarla con su firma a fin de confirmar la aceptación de estos.

### **1.4.3 Ejecución del Proyecto.**

La Unidad Ejecutora Gubernamental es responsable de la ejecución del proyecto y debe demostrar a satisfacción del ente financiero que la misma procede en la forma prevista y que hay probabilidades de que se logren los objetivos de los recursos proporcionados. En esta etapa se identifican los siguientes aspectos.

#### **a. Desembolsos**

La ejecución del proyecto o proyectos inicia con la Fase de Desembolsos, para ello la unidad ejecutora debe notificar al ente financiero quienes son las personas autorizadas para solicitar los fondos, los cuales tendrán que estar debidamente afianzadas<sup>15</sup>. Generalmente los fondos provenientes de convenios con Organismos Financieros son canalizados por medio del Presupuesto Ordinario, las unidades ejecutoras del proyecto se relacionan con el Ministerio de Hacienda a efecto de tener acceso de los recursos.

---

<sup>15</sup> Esto se debe a que en las Normas Técnicas de Control Interno, de la Corte de Cuentas de la República No. 110-05 "Principios de Control Interno" establece: todo servidor público que maneje recursos, deberá estar respaldados por una fianza.

De acuerdo al Convenio Constitutivo se establecen las instrucciones referentes al retiro y manejo de fondos, que generalmente son las siguientes:

**a.1** Apertura de una única cuenta corriente captadora de los desembolsos.

Generalmente esta cuenta es aperturada en el Banco Central del país beneficiario denominada "Cuenta Especial", y funciona como un fondo rotativo que se financiará con los anticipos de fondos, ya sea en concepto de depósito inicial o reembolso de pagos efectuados a los contratistas suministrantes de bienes o servicios, y se utilizará exclusivamente para sufragar la proporción que le corresponde financiar al Organismo Internacional de los gastos admisibles, tanto en moneda nacional como en el extranjero<sup>16</sup>. Para el retiro de los fondos de esta cuenta, el Ministerio de Hacienda emite un instructivo específico para cada proyecto.

---

<sup>16</sup> Instructivo para el Manejo y Control de los Fondos Emitido por el Ministerio de Hacienda.

## **a.2** Solicitud de Retiro de Fondos

Es el documento por medio del cual se efectúa la requisición de recursos,<sup>17</sup> para la ejecución de proyectos y se utiliza en los casos siguientes:

- Solicitar el reembolso de un pago o pagos ya hechos por el prestatario con recursos propios.
- Solicitar anticipos para la Cuenta Especial.
- Reponer fondos en la Cuenta Especial.
- Efectuar el pago directo a un tercero, de cantidades adeudadas.

Si el retiro de fondos se solicita en relación con pagos ya efectuados, el reembolso se hace al prestatario o a la entidad a cargo del proyecto (o a la cuenta especial), dependiendo de la procedencia de los fondos con que se haya efectuado el pago. En la documentación justificativa deben presentarse pruebas de que se ha efectuado el pago. En el caso de un pago directo, éste se hace a un tercero, y en la documentación justificativa deben presentarse pruebas de las cantidades adeudadas.

---

<sup>17</sup> En algunos casos para cada convenio de préstamo o donación, el ente financiero estipula un valor mínimo para las solicitudes de retiro de fondos que varía de uno a otro según el monto convenido de éste, la índole del convenio, etc.

Para que los pagos sean financiados, todas las solicitudes de desembolso deben reunir los siguientes requisitos:

- Haberse cumplido las condiciones del préstamo correspondiente.
- Presentarse el espécimen de firma de la persona o personas autorizadas por el prestatario para firmar la solicitud.
- Presentarse una solicitud original y una copia, firmadas por un representante autorizado, en que conste la cantidad a pagar e instrucciones completas para el pago.
- Adjuntarse documentación en que se indique la admisibilidad de los bienes, obras o servicios.
- Haber fondos suficientes en la categoría de desembolso específica de la cuenta del préstamo para cubrir el pago o compromiso en cuestión.

Si por cualquier razón el ente financiero no aprueba la totalidad o parte de una solicitud, notificará a la unidad ejecutora tal resolución indicando el motivo de ésta.

### **a.3 Utilización de los fondos**

Los fondos provenientes de los convenios serán utilizados para financiar las actividades del proyecto siempre que

éstos sean un gasto elegible. Para ello la unidad ejecutora prepara anualmente un Plan de Compras, acorde a los gastos establecidos en el convenio que tendrá que ser presentado al ente financiero para su aprobación. Este documento detalla por categoría de gastos las adquisiciones que se efectuaran durante el período.

Todo gasto que se efectúe independientemente de su destino deberá contener los documentos comprobatorios originales o copias autenticadas cuando sea necesario la calificación del Organismo Financiero (No objeción). Las partidas sujetas al examen del ente otorgante se especifican en el convenio.

En la adquisición de los bienes o servicios el prestatario debe seguir los procedimientos específicos sobre dicha actividad que se consigna siempre como un anexo al Convenio Constitutivo<sup>18</sup>.

#### **a.4 Liquidación de Gastos.**

Para los subsiguientes desembolsos se requiere de un Informe de los gastos efectuados en la ejecución del

---

<sup>18</sup> Manual de Desembolsos. Banco Mundial.

proyecto, es decir una liquidación de Fondos; ya que en ellos se refleja:

- La elegibilidad de los gastos, que son los items que en el convenio se establece que serán financiados con los recursos otorgados por el ente financiero (gastos elegibles o admisibles).
- La utilización de los recursos por categoría de gastos a través de la presentación de un documento que se conoce como Certificado de Gastos (SOEs) o liquidaciones de Gastos.

Para cada proyecto se crean formularios de estado de gastos dependiendo de la índole de las partidas que se han de financiar. Estos formularios varían según el proyecto de que se trate y como mínimo deben de detallar: Número de cheque con que se ha realizado el pago, forma de pago, tipo de bien o servicio adquirido y valor.

En caso de que el Organismo Internacional determine que algunos de los pagos informados en las liquidaciones de gastos son no elegibles o no admisibles, notifica a la unidad ejecutora de los egresos que se encuentran en dicha



situación para que el prestatario realice las gestiones necesarias para reintegrar los fondos.

#### **b. Auditorías**

Con alguna frecuencia, particularmente cuando se trata de proyectos a cargo de una dependencia gubernamental (Ministerios o Secretarías, o unidades dependientes de ellos) el contrato de préstamo requiere únicamente la "Auditoría del Proyecto" generalmente con el propósito de:

- Evaluar la Situación Financiera y Resultados de Operación del proyecto.
- Verificar el Cumplimiento del Convenio, Leyes y Regulaciones aplicables al proyecto.
- Evaluar lo apropiado del Sistema del Control implementado por la administración para medir la eficacia, preparar los informes correspondientes y supervisar la ejecución del proyecto.

Los auditores tienen que opinar sobre el cumplimiento dado por la unidad ejecutora a las cláusulas de carácter contable y financiero incluidas en el contrato de préstamo, así como también sobre el sistema de control interno del

proyecto auditado. Por consiguiente, deben tener presente durante la ejecución de su trabajo las estipulaciones de esta naturaleza de los respectivos convenios.

Las auditorías desarrolladas a proyectos son las siguientes.

#### **b.1 Auditoría Financiera.<sup>19</sup>**

La auditoría Financiera tiene como objetivo la revisión y examen de los estados financieros por parte de un auditor que es una persona distinta de la que preparó la información contable y del usuario, con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados del examen, a fin de aumentar la utilidad que la información posee. En este tipo de auditoría, el auditor está interesado entre otros aspectos, en aquellas políticas y procedimientos dentro de los Sistemas de Contabilidad y de Control Interno que son relevantes para las afirmaciones de los Estados Financieros. La comprensión de los aspectos importantes de los sistemas de contabilidad y de control interno, junto con las evaluaciones del riesgo

---

<sup>19</sup> Reingeniería y Gestión Empresarial, 1er. Seminario Regional Interamericano de Contab., 31/01/97

inherente y de control hará posible para el auditor lo siguiente:

- Identificar los tipos de errores de importancia relativa que pudieran ocurrir en los estados financieros;
- Considerar factores que afectan el riesgo inherente, de control y detección de manifestaciones erróneas sustanciales y,
- Diseñar procedimientos de auditoría apropiados para detectar fraudes y errores

## **b.2 Auditoría de Cumplimiento<sup>20</sup>**

La Auditoría de Cumplimiento es la comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables.

Esta auditoría se practica mediante la revisión de los documentos que soportan legal y técnica las cifras contenidas en los estados financieros; y las medidas de control interno están de acuerdo con las normas que le son aplicables y si dichos procedimientos están operando de

---

<sup>20</sup> IBID

manera efectiva y son adecuados para el logro de los objetivos de la entidad.

Es responsabilidad de la administración asegurar que las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y reglamentos<sup>21</sup>.

El auditor debe diseñar la auditoría de cumplimiento para proporcionar una seguridad razonable de que la entidad cumple con las leyes, regulaciones y otros requerimientos importantes para el logro de sus objetivos.

### **b.3 Auditoría de Control Interno<sup>22</sup>**

La auditoría del control interno es la evaluación de los componentes de control interno de una entidad, con el propósito de determinar la calidad de los mismos, el nivel de confianza que les puede otorgar y si son eficaces en el cumplimiento de sus objetivos.

El auditor deberá comunicar cualquier condición reportable observada durante la auditoría. Estas condiciones son asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión se deben comunicar al Organismo Financiero ya que

---

<sup>21</sup> SAS 74 "Consideraciones para la Auditoría de Cumplimiento de Auditorías de Entidades Gubernamentales y Recipientes de Asistencia Financiera Gubernamental.

<sup>22</sup> Primer Seminario Regional Interamericano de Contabilidad 31/01/97 (Opcit)

representan importantes deficiencias en el diseño u operación de la estructura de control interno que podrían afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera.<sup>23</sup>

#### **b.4 Auditoría Operativa**

Que tiene por objetivo determinar el grado de avance o alcance de las metas de un proyecto. Dependiendo de la naturaleza o fin de éste, la auditoría puede ser desarrollada por un profesional a fin a los objetivos del proyecto (Ingeniero, Doctor, Oftalmologo etc.). Este tipo de auditoría se desarrolla siempre y cuando se establezca en los términos de referencia.

#### **c. Modificaciones al Convenio de Constitución**

Durante la Fase de Ejecución del proyecto la marcha efectiva de éste puede diferir de las estimaciones originales por diversos motivos, tales como:

---

<sup>23</sup> SAS 60 "Comunicación de los Asuntos Relacionados con la Estructura del Control Interno, observada en una auditoría.

### **c.1** Reprogramaciones Financieras

Generalmente se efectúa cuando se poseen montos no utilizados de los fondos que se halla asignado cuya vigencia esté por expirar y aún no se ha cumplido con las metas programadas requiriendo la ampliación del plazo de vigencia que trae consigo la reasignación de recursos no utilizados por categorías de desembolsos a fin de cubrir actividades pendientes de realizar.

### **c.2** Refinanciamiento.

Consiste en el aumento del capital que ampara los recursos utilizados en la ejecución del proyecto con el propósito de:

- Ampliar el alcance de las metas.
- Efectuar una nueva asignación por categoría de gastos.
- Ampliar el plazo de vigencia del proyecto.

La aceptación del ente financiero a las modificaciones de ciertas cláusulas del convenio se realiza a través de la carta de implementación, lo que produce un adendum (addenda), que es el complemento del Convenio Constitutivo.

**d. Supervisión.**

La supervisión se realiza por personeros del Organismo Financiero de manera regular, a fin de asegurar que los fondos se utilicen en la forma convenida.

Las supervisiones se efectúan con el objetivo de<sup>24</sup>:

- Realizar seguimiento del mantenimiento de los registros y de la oportuna presentación de los informes financieros.
- Efectuar un seguimiento de los problemas identificados, en especial sobre las salvedades en la opinión de los auditores y las deficiencias de control interno incluidas en la Carta de Gerencia respectiva.
- Revisar los estados financieros auditados (incluyendo SOEs o liquidaciones de gastos), para asegurar que los informes de los auditores y la información financiera son completos, razonables, y cumplen con los requerimientos del otorgante.

Cuando el ente externo identifica problemas en la revisión que no pueden ser tratados por medio de correspondencias efectúa un seguimiento durante las siguientes misiones de

---

<sup>24</sup> Banco Mundial. Enero 1995 (opcit)

supervisión. Los asuntos que generalmente podrían ser cubiertos son:

- Referencia a salvedades u otros puntos importantes del informe de los auditores.
- El cumplimiento de todos los requisitos de información estipulados en convenio.
- Relación entre los resultados presentados en los informes y las cláusulas de carácter financiero del contrato de préstamo.
- Aspectos relacionados con la gestión financiera y control interno.
- Aceptabilidad de la presentación con respecto al uso de los fondos financiados.

**e. Suspensión del Financiamiento.**

La suspensión del financiamiento puede ser ocasionado por no cumplir la unidad ejecutora con la presentación oportuna al Organismo Externo de los siguientes requerimientos<sup>25</sup>:

- Estados Financieros e Informes de Auditoría.
- Certificados de gastos (SOEs) o liquidaciones de gastos.

---

<sup>25</sup> IBID



Al presentarse este tipo de situación el Organismo Internacional ofrece la oportunidad de ser solventadas, otorgando un plazo prudencial para efectuar el cumplimiento y dar lugar a nuevos desembolsos en caso de no aclararse el incumplimiento con una justificación razonable para el organismo, éste no proporcionará los recursos obstruyendo el desarrollo de los proyectos, y ocasionando un impacto social y económico ya que los proyectos se originan debido a que el país beneficiario no posee los recursos suficientes para desarrollarse por sí solo.

#### **1.4.4 Liquidación de los Proyectos**

Una vez concluido el período de desembolsos el personal del proyecto o el prestatario elabora un Informe de Terminación de éste, para ser presentado al Departamento de Evaluación del Organismo Internacional, y éste efectuar los análisis sobre la ejecución y resultado del o los proyectos.

La finalización de un proyecto conlleva a:

- Reintegro de fondos no utilizados a excepción que se pacte lo contrario, es decir, que se estipula en el convenio que dichos fondos no serán reembolsados a los

organismos financiero, por lo que la unidad ejecutora efectuara el reintegro al Tesoro Público (DGT).

- Liquidación Contable. La que muestra su efecto en la contabilidad del proyecto y la unidad ejecutora. En esta última la liquidación se efectúa trasladando los bienes muebles o inmuebles del proyecto a la cuenta Inversiones en Bienes de Uso de la unidad ejecutora gubernamental; para los bienes inmuebles se efectúa dicha acción cuando el proyecto tiene como objetivo la formación de éstos para el uso de la actividad institucional<sup>26</sup>.
- Contratación de Auditores Independientes con el propósito de examinar la ejecución total del proyecto.

### **1.5 ESTRUCTURA CONTABLE DE LOS PROYECTOS.**

La unidad ejecutora del proyecto debe mantener un Sistema de Contabilidad adecuado para asegurar que se proporcione al Organismo Internacional información exacta y oportuna concerniente a los recursos y gastos del proyecto.

Debido a que la unidad tiene que informar de los pagos realizados para la ejecución del proyecto, estos registran

---

<sup>26</sup>Ministerio de Hacienda, Dirección General de Contabilidad Gubernamental, febrero 1996. (opcit)

las operaciones de acuerdo a la base contable del Devengamiento, es decir, se reconocen los ingresos y los gastos cuando son generados, independientemente de la percepción o pago; de ahí que toda adquisición es reconocida como gasto en la contabilidad de los proyectos, ocasionando que se lleve un registro de control extra contable de los bienes muebles adquiridos.

Para los Proyectos, los Estados Financieros que se preparan tienen que estar de conformidad, a los requisitos de los Organismos Financieros.

#### **1.6 DISPOSICIONES REFERENTES A AUDITORIAS REQUERIDAS POR BID/ BIRF.**

Los Organismos Internacionales establecen ciertas estipulaciones durante la ejecución del proyecto las que varían de acuerdo al organismo financiero. El Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF) requieren la presentación de Informes Financieros y de Auditorías que le permitan detectar los problemas que surjan en la ejecución

del proyecto y tomar decisiones para asegurar que se alcancen los objetivos de los proyectos.

#### **1.6.1 Informes Financieros.**

Los Informes Financieros se pueden clasificar en dos grupos:

- Informes Financieros de la unidad ejecutora.

Que requieren de la presentación de Estados Financieros de la unidad ejecutora o prestatario. Generalmente cuando se trata de proyectos a cargo de una dependencia gubernamental el Banco no requiere dicha información.

- Informes Financieros del Proyecto.

Los Organismos Internacionales requieren de cada proyecto la presentación de Informes Financieros que reporten sobre los gastos y su financiamiento con el fin de vigilar el comportamiento general de las finanzas y la utilización eficiente de los recursos del crédito.

**a. Estados Financieros de un Proyecto según el BID.**

Los Estados Financieros básicos de un proyecto de acuerdo al Banco Interamericano de Desarrollo son<sup>27</sup>:

**a.1 Estado de Efectivo Recibidos y Desembolsos Efectuados.**

Muestra el efectivo recibido para el proyecto y el efectivo utilizado en la ejecución del mismo. Esta presentación deberá clasificarse reflejando los aportes del Banco y de otras fuentes de financiamiento. Debe mostrar el movimiento del ejercicio, así como los importes acumulados desde el inicio del proyecto hasta la fecha de cierre.

**a.2 Estado de Inversión del Proyecto.**

Este estado refleja las inversiones según las diferentes categorías de inversión contempladas en el correspondiente contrato de préstamo.

Cuando corresponda, deberá suministrarse en el informe una conciliación entre los montos reportados por el Banco como inversiones realizadas y los saldos de las cuentas específicas que se están utilizando para registrar las actividades del proyecto.

---

<sup>27</sup> Política del Banco sobre Auditoría de Entidades y Proyectos, Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Formulario AF – 100.

**a.3 Notas a los Estados Financieros.**

Se presentan las notas explicativas que se consideran apropiadas para una adecuada interpretación.

El Banco también requiere de la presentación de la siguiente información:

**a.4 Información Financiera Complementaria.**

El propósito de esta información es ampliar los datos que ofrecen los estados financieros básicos de los proyectos, la que emana de los registros contables y demás documentación relativa al proyecto.

**b. Estados Financieros del Proyecto de acuerdo al BIRF.**

Para el BIRF los Estados Financieros básicos de un proyecto son<sup>28</sup>:

**b.1 Balance General.**

Es requerido cuando hay activos y pasivos. Sin embargo la mayoría de los proyectos gubernamentales operan en una base

---

<sup>28</sup> Banco Mundial, enero 1995 (opcit)

contable de efectivo. Cuando se utilice una base contable de acumulación el balance general es esencial.

Sin importar la base contable que se utiliza para el registro de las operaciones, se debe mantener un registro de todos los activos fijos (vehículos, equipo, etc.), adquiridos para la ejecución del proyecto, esto puede formar una lista y ser agregada al resumen de los gastos del proyecto.

**b.2 Estado de Fuente y Usos de Fondos y Estado de Inversiones Acumuladas.**

Estos estados muestran los fondos recibidos y los desembolsos realizados durante el período auditado, así como las inversiones acumuladas desde el inicio del proyecto. Dichos estados deben proporcionar información acerca de las actividades financieras de todo el proyecto y como tal deben mostrar los fondos recibidos de todas las fuentes de recursos, no solamente el préstamo de Banco.

El Banco también solicita la presentación de los siguientes Informes Financieros.

**b.3 Estado de Solicitudes de Desembolsos.**

Forma parte integrante de los estados financieros del proyecto, dicho estado contiene una lista de las solicitudes presentadas al Banco durante el período, las fechas y los valores de cada una de estas

**b.4 Estado de la Cuenta Especial.**

Comprende un resumen de las fuentes y usos de los fondos manejados a través de dicha cuenta bancaria durante el período.

**1.6.2 Auditorías.**

Mediante el contrato de préstamo generalmente el prestatario se compromete con el Organismo Financiero a:

- Que los estados financieros del proyecto sean dictaminados por una firma auditora
- Que la auditoría se practique de acuerdo con requisitos satisfactorios al Banco
- El dictamen emitido por una firma de auditores independientes sea aceptado por el Banco.



Las auditorías a proyectos requieren de una mayor cobertura que una auditoría de estados financieros normal porque también requiere que el auditor:

- Ejecute una revisión más detallada de la elegibilidad de los gastos.
- Emita una opinión sobre el cumplimiento de la entidad con los términos del convenio, leyes y regulaciones aplicables a la unidad ejecutora y al proyecto.
- Emita un informe sobre los controles internos del proyecto implementados por la unidad ejecutora y cuando sea aplicable, revelar la situación actual de los hallazgos reportados.
- Determine que el estado de la cuenta utilizada para manejar los fondos (Cuenta especial) proporcionados por el Banco presentan razonablemente la disponibilidad de los fondos al cierre del ejercicio.

Por lo descrito anteriormente las auditorías requeridas por BID y BIRF son:

- Auditoría Financiera,
- Auditoría de Cumplimiento, y
- Auditoría de Control Interno.

### **1.7 DISPOSICIONES REFERENTES A LA CONTRATACION DE AUDITORIAS A PROYECTOS DESARROLLADOS POR UNIDADES EJECUTORAS GUBERNAMENTALES.**

Las disposiciones referentes a la contratación comprenden los requisitos mínimos que son exigidos a las firmas auditoras que efectúan trabajos de auditorías a proyectos en unidades ejecutoras gubernamentales. Actualmente estos requerimientos son:

- La presentación de una Fianza de "Fiel Cumplimiento" del trabajo: en la cual se garantiza que la unidad ejecutora recibirá el informe de auditoría.
- Inscripción en el registro de las firmas auditoras de los entes cooperantes BID/BIRF.
- Por tratarse de una unidad ejecutora gubernamental también se les exige a las firmas estar inscritas en el registro de firmas de la Corte de Cuentas de la República de El Salvador para lo cual se han establecido y divulgado los pasos siguientes, de acuerdo al último inciso del artículo 39 de la Ley de la Corte de Cuentas Contenidas en el Reglamento para el registro y la contratación de firmas privadas de auditorías<sup>29</sup>; cuyo

---

<sup>29</sup> Diario Oficial No.39 Tomo 346 publicado el 24 de febrero de 2000, Decreto No 17

objeto según el art.1 de dicho reglamento es el regular el proceso de registro y de contratación de los servicios que las firmas privadas de auditoría, autorizadas para ejercer en El Salvador provean a las entidades u organismo del sector público que necesiten auditoría externa o por requerimiento de convenios o contratos internacionales.

La documentación y datos que de conformidad al art.6 del reglamento deben presentar las firmas en dichos registros son:

- a)** Solicitud de registro dirigida a la comisión y suscrita por el propietario o representante legal de la firma.
- b)** Escritura pública de constitución de la firma y sus modificaciones si las hubiere, la nómina de sus socios, la credencial del representante legal, su correspondiente matricula de comerciante social, si el solicitante fuere una sociedad, si se tratare de una persona natural, deberá presentar su cédula de identidad personal y la respectiva matrícula de comerciante individual; debiendo en ambos casos, presentar el número de registro de contribuyente,

extendido por la Dirección General de Impuestos Internos;

- c)** Descripción de la experiencia de la firma en trabajos de auditorías, estructura orgánica y nómina del personal permanente disponible, anexando su correspondiente curriculum y mención de contratos o intervenciones en el sector público o la manifestación en contrario.
- d)** Constancia de su inscripción en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, con su respectivo número, extendida dentro de los treinta días previos a la solicitud;
- e)** Constancia del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría y de la Superintendencia del Sistema Financiero que tiene o no procesos administrativos en su contra;
- f)** Descripción de los procedimientos y mecanismos para el control de calidad de la auditoría;
- g)** Estados Financieros del último ejercicio económico debidamente certificados por un auditor independiente de la firma solicitante;

- h) Dirección postal, teléfono, fax y correo electrónico si lo tuviere, de la oficina principal de la firma;
- i) Declaración jurada suscrita por el propietario o representante legal de la firma, en la que se haga mención de no estar inhabilitado para el ejercicio de la auditoría.

#### **1.8 ASPECTOS GENERALES DE LAS ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORIA A PROYECTOS FINANCIADOS POR BID/BIRF.**

La auditoría es un proceso sistemático de los estados financieros, registros contables y transacciones relacionadas mediante la acumulación y evaluación de la evidencia en una entidad económica específica<sup>30</sup>, dicho proceso se basa en una normativa técnica que para el caso del BID/BIRF requiere que la auditoría se ejecute de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) dictadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) o las normas aplicables en el país beneficiario o prestatario. En El Salvador la normativa adoptada para las auditorías son las NIA's y Declaraciones

---

<sup>30</sup> Enciclopedia de la Auditoria, Grupo Editorial Océano Centrum, Segunda Edición.

sobre las Normas de Auditoría (SAS por sus siglas en ingles Statement on Auditing Standards) emitidas por Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), según acuerdo del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, publicado en el Diario de Hoy de fecha 17 de septiembre de 1999 establece: que en la auditoría de los Estados Financieros el auditor externo deberá aplicar las NIA's y en todo lo que no este considerado por estos deberá aplicar los SAS.

Considerando que la auditoría a proyectos es un trabajo especializado, puesto que son con el propósito de determinar la razonabilidad de las cifras del período específico como acumuladas, y el cumplimiento con términos del convenio. El auditor debe tomar en cuenta que la normativa técnica de auditoría debe ser adaptada para la ejecución de su trabajo en el área de proyectos.

El proceso de auditoría consta generalmente de las siguientes etapas:

- La Planeación.
- Desarrollo de la Auditoría.
- Cierre de la Auditoría.

### 1.8.1 La Planeación

La realización eficaz de auditoría requiere de una planificación cuidadosa por anticipado del trabajo a ejecutar, tal como lo establece el NIA No 4 "La Planeación significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría".

La naturaleza, extensión y oportunidad de la planeación varía con el tamaño y complejidad la experiencia que se tenga con la entidad y el conocimiento del negocio de la misma<sup>31</sup>

En auditoría a proyectos, la naturaleza, extensión y oportunidad de la planeación varían en relación con el monto a auditar, que generalmente corresponde a los gastos efectuados para el proyecto, los términos de referencia, el periodo a auditar, la experiencia que se posee en este tipo de auditorías, y el conocimiento de las disposiciones y exigencias del organismo donante o prestatario.

La planeación adecuada del trabajo ayuda a asegurar que se preste atención oportuna en áreas importantes de la

---

<sup>31</sup>NIA.4 "Planeación" así mismo lo establece el SAS No.22 "Planeación y Supervisión"

auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado en forma rápida.

La planificación de la auditoría contiene las fases siguientes:

- a)** Comprensión y análisis de la entidad sujeta a auditoría.
- b)** Estudio y evaluación del control interno.
- c)** Preparación de programas de auditoría
- d)** Programación del trabajo y asignación del personal profesional al trabajo a realizar.

Siendo la auditoría a proyectos un tipo de auditoría especial como ya se explicó anteriormente la fase de planeación requiere una adaptación en cada uno de sus pasos. Dicha adaptación es el resultado de la investigación efectuada que muestra como producto el proceso siguiente.



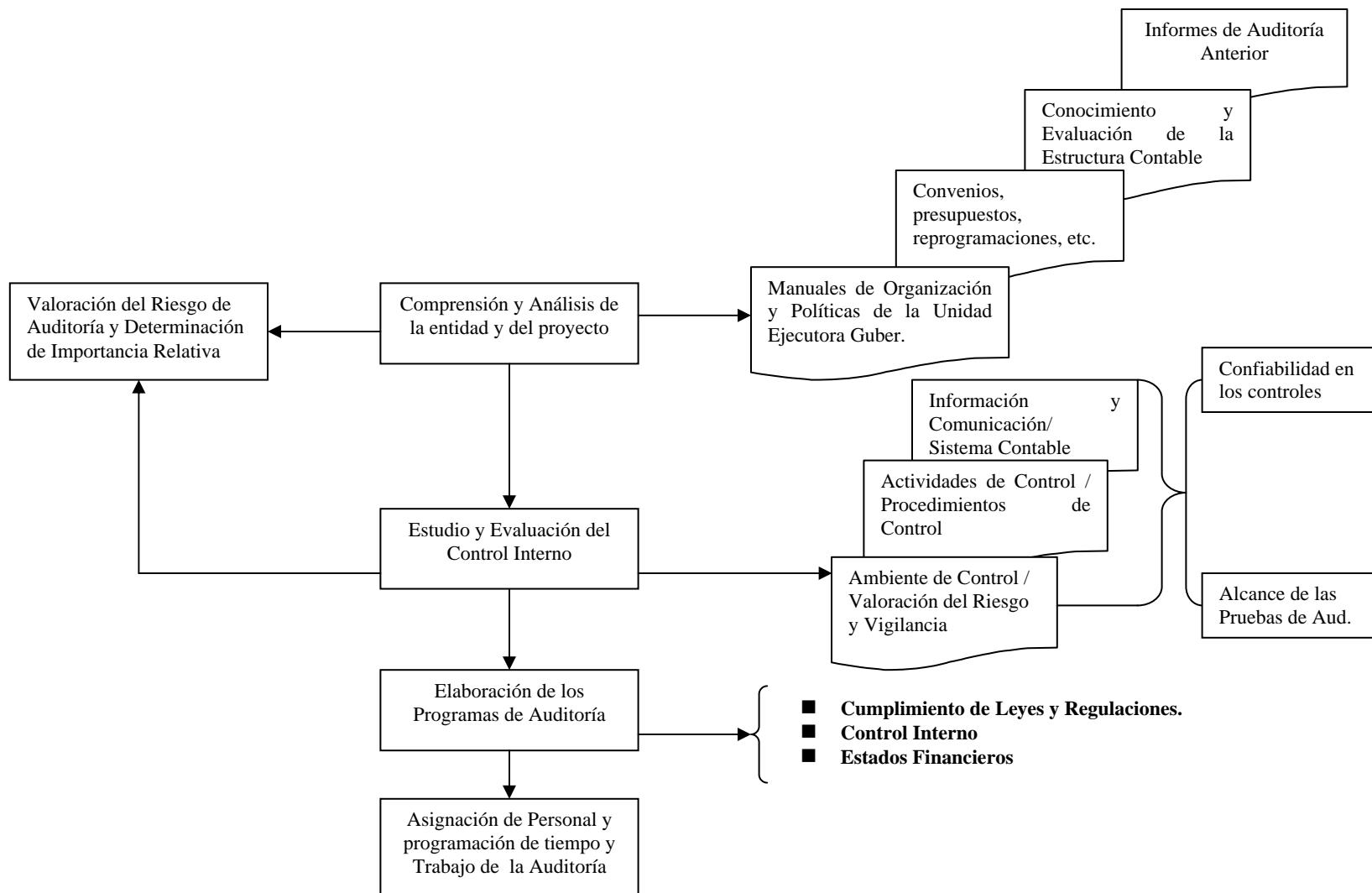


Figura No.2 Proceso de Planificación para Proyectos BID/BIRF .

**a. Comprensión y análisis de la entidad y proyecto a auditar.**

Para ello el auditor debe realizar una serie de actividades como la de investigar aspectos generales y particulares tanto del proyecto como de la unidad ejecutora. Para lograr una auditoría efectiva y eficiente es esencial contar con suficiente información a fin de conocer y evaluar el medio en el cual se desarrolla el proyecto identificando de esta manera las áreas de mayor riesgo. Por lo que algunos de los aspectos a considerar son los siguientes:

- Características legales de la unidad ejecutora.
- Revisión de las políticas y manuales de organización implementados por la unidad ejecutora.
- Revisión de convenios, presupuestos, reprogramaciones, manuales, instructivos y otros a los que puede estar sujeto el proyecto, para su ejecución.
- Conocer el personal responsable de la ejecución del proyecto.
- Indagar sobre la estructura, políticas y procedimientos contables que se aplican en la preparación de los estados financieros del proyecto.

- Revisión de informes de auditoría del proyecto emitidos con anterioridad.
- Determinación de los niveles de importancia, que provee un límite de error que puede influir en los resultados de auditoría sobre la razonabilidad de la información contenidas en los estados financieros; tal como se establece en la NIA No.25<sup>32</sup> "Al diseñar el plan de auditoría, el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa"

#### **b. Estudio y Evaluación del Control Interno**

Consiste en la evaluación del plan de organización y los métodos coordinados y medida adoptadas dentro de la entidad para la salvaguarda de los activos, manejo de los fondos y confiabilidad en la información contable del proyecto. "La verificación de los controles inicia con la evaluación de estados financieros y posteriormente de los controles para asegurar que son razonables las afirmaciones hechas en ellos."<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> NIA No 25 "Importancia Relativa de la auditoría"

<sup>33</sup> Océano/Centrum (opcit)

Las disposiciones establecidas en la NIA No.6 "Evaluación del Riesgo y Control Interno" y el SAS No.78 "Evaluación de la Estructura del Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros: Corrección al SAS No.55" establecen normas y proporcionan lineamientos para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y control interno. En particular esta última declaración proporciona una guía para implantar la segunda norma del campo del trabajo "Un suficiente entendimiento del control interno tendrá al planear la auditoría y para determinar la naturaleza, tiempo y extensión de las pruebas de ser desarrolladas", considerando lo siguientes<sup>34</sup>:

■ Ambiente de Control.

Establece el modelo de una organización incluyendo la conciencia del control del personal, proporcionando disciplina y estructura a través de los manuales de organización que definen la segregación de funciones y el sistema de autorización de operaciones.

■ Procedimientos de Control.

Las constituyen las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las actividades de la gerencia son llevadas a

---

<sup>34</sup> NIA No.6 "Evaluación del Riesgo y Control Interno"

cabo. Generalmente, las actividades de control que pudiera ser importantes para una identidad, pueden ser catalogadas como políticas y procedimientos que corresponden a lo siguiente:

- Desarrollo de revisiones
- Proceso de información
- Controles físicos
- Segregación de deberes

■ Sistema de Contabilidad

Significa la serie de tareas y registros de una entidad por medio de las que se procesan las transacciones como un medio de mantener registros financieros. Dichos sistemas identifican, reúnen, analizan, calculan, clasifican, registran, resumen e informan transacciones y otros eventos relacionados con el proyecto. La calidad del sistema generado de información contribuye a la preparación de informes financieros confiables.

Los componentes a considerar en la evaluación del control interno de acuerdo al SAS 78 son: Valoración del riesgo, Actividades de control, Ambiente de control, Información y Comunicación y vigilancia. Los que son una ampliación y segregación de los elementos establecidos en la NIA No. 6

así como de los componentes de control interno estipulados en el SAS 55, tal es el caso, que la "Valoración del Riesgo" y "Vigilancia" se encuentran inmersos en el "Ambiente de Control"; los elementos "Actividades de Control", "Información y comunicación" se encuentran contemplados en el elemento "Sistema Contable".

Al evaluar el control interno se determina el grado de confianza que se va a depositar en él y establecer el alcance de las pruebas de auditoría.

#### **c. Preparación de Programas de Auditoría.**

La auditoría se desarrolla basándose en programas que permitan obtener la evidencia justificativa o contradictoria de las distintas afirmaciones de los estados financieros. Estos identifican los objetivos y describen los procedimientos en forma pormenorizada que mediante las técnicas de auditoría (la revisión, observación, investigación y confirmación), se aplicaran y al mismo tiempo sirve como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo.

El programa de auditoría establece la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos del auditor, la

Declaración sobre Normas de Auditoría No. 77<sup>35</sup> que corrige el párrafo No.5 del SAS 22, así como también la NIA No 4 exige preparar un programa de auditoría por escrito (o un juego de programas de auditoría por escrito) para cada auditoría, el auditor al preparar el programa debería de considerar las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel requerido de certeza que tendrá que proporcionar los procedimientos sustantivos. Puesto que cada auditoría tiene carácter singular, cada programa debe adaptarse a las circunstancias que rodea a un trabajo concreto. Por lo general se diseñan programas para las áreas de Estados Financieros, Control Interno y Cumplimiento.

Los procedimientos establecidos en los programas de auditoría deben estar encaminados a la obtención de evidencia, en este sentido los programas pueden contener:

- Pruebas de Cumplimiento: Diseñadas para obtener cierta seguridad que se cumplen los procedimientos establecidos

---

<sup>35</sup>“Correc. a las Dcl. s/ Normas de Aud. No.22, Planea. y Supervisión, No.59, Consideraciones del Auditor acerca de la Habilidad de una entidad p/ continuar como negocio en marcha y No.62, Informes especiales”.

de control interno y las cláusulas del convenio, permitiendo detectar las desviaciones y poder decidir si el grado de éstas permiten errores u omisiones importantes en los estados financieros.

Las pruebas de cumplimiento son posibles únicamente si la operación de control y las cláusulas establecidas en los convenios produce evidencia documental.

- Pruebas Sustantivas: Consiste en comprobaciones diseñadas para obtener la evidencia de la validez y propiedad de las transacciones y saldos que componen los estados financieros e incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos.
  
- Pruebas de Doble Propósito o Finalidad: Son aquellas pruebas que se han planeado específicamente para proveer información directa sobre aspectos tanto de cumplimiento como sustantivas.

De lo anterior se puede resumir que el plan de auditoría conlleva a los siguientes objetivos:

- Coordinar el trabajo que habrá de efectuarse.



- Determinar y programar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.
- Prever el personal que deba intervenir en la ejecución del trabajo.

### **1.8.2 Desarrollo de la Auditoría.**

El cual comprende el desarrollo de los procedimientos descritos en los programas de auditoría a través de los cuales obtendrá la suficiente y competente evidencia corroborativa que le permita aceptar la veracidad o falsedad de las afirmaciones en los estados financieros de acuerdo a lo establecido a la NIA No.8 "Evidencia de auditoría" y SAS No.80 "Corrección a la Declaración sobre Normas de Auditoría No.31. Evidencia comprobatoria". Dentro de esta etapa de auditoría también se requiere de una supervisión oportuna y adecuada y seguimiento de los planes aprobados, dando así cumplimiento a la primera Norma de Auditoría relativa a la Ejecución del Trabajo: "El trabajo debe de planearse adecuadamente y ser supervisados apropiadamente.

### **1.8.3 Cierre de la Auditoría.**

Esta es la etapa final de la auditoría en la que se evalúa toda la evidencia obtenida durante la ejecución que permite formarse una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros, la adecuada estructura de control interno y el cumplimiento con términos del convenio. Esta fase comprende:

#### **a. Informes de Auditoría.**

Una vez finalizada la auditoría, el auditor emitirá las opiniones e informes requeridos por el Organismo Financiero. La preparación del informe se realiza sobre la base de las estipulaciones del ente cooperante o prestamista.

#### **b. Aceptación del Informe.**

El informe emitido por el auditor generalmente está sujeto a revisión por parte del ente financiero, por lo tanto, una vez revisado el documento éste notifica a la unidad ejecutora si el informe es aceptable o no es satisfactorio para el organismo cooperante o prestamista.

De existir observaciones por parte del Organismo Financiero sobre el contenido del informe, la unidad ejecutora realizará las gestiones necesarias a fin de superar las observaciones determinadas por el ente.

## **CAPITULO II**

### **DISEÑO METODOLOGICO DE LA INVESTIGACION.**

#### **2.1. DESCRIPCION DE LA METODOLOGIA**

##### **2.1.1 Metodología de la Investigación**

La metodología consistió en la determinación de las estrategias y procedimientos que se seguirían para dar respuesta al problema y comprobar la hipótesis. Por lo tanto, con el propósito de obtener conocimiento en cuanto a la elaboración de procedimientos de auditoría a proyectos financiados por BID/BIRF, administrados por unidades ejecutoras gubernamentales, se procedió a efectuar una investigación en las firmas privadas de auditoría, inscritas en el registro de firmas de la Corte de Cuentas de la República de El Salvador, y la metodología aplicada fue la siguiente:

##### **a. Tipo de Estudio**

La investigación se realizó con el fin de conocer si los profesionales en Contaduría Pública, poseen los

lineamientos mínimos para preparar procedimientos de auditoría a proyectos BID/BIRF.

El paradigma utilizado es el Cuantitativo o Positivista a través del método Deductivo, mediante la aplicación de las siguientes técnicas:

- a.1** Sistematización bibliográfica: Que consistió en la recopilación de la información ya existente sobre el tema.
- a.2** Observación: Consistió en el contacto directo que se experimentó con los sujetos de estudio (firmas privadas de auditoría)
- a.3** Sistematización Estadística: Se refiere a la recopilación de la información a través de instrumentos tales como: Entrevistas, cuestionario, procesamiento y análisis de datos, que fácilmente sean interpretados por el lector y cuyos resultados son presentados más adelante.
- a.4** Muestra: La investigación fue realizada a la totalidad de firmas de auditoría inscritas en el registro de firmas de la Corte de Cuentas de la República, que corresponden al total de la población estudiada.

**a.5 Encuestas:** Se refiere a la obtención de opiniones, sugerencias o actitudes sobre el tema investigado, mediante una serie de preguntas que se realizaron a los sujetos de estudio, para poder comprobar la veracidad de la hipótesis formulada.

**b. Area de Estudio**

Los sujetos de estudio consistieron en las firmas inscritas en el registro de firmas de la Corte de Cuentas de la República, puesto que es uno de los requisitos indispensables para ejercer la auditoría externa a las entidades u organismos del sector público que ejecutan o no proyectos.

**c. Población y Muestra.**

**c.1 Población.**

La población identificada corresponde al total de las firmas de auditoría inscritas en el registro de firmas de la Corte de Cuentas de la República. A la fecha de la investigación (primer semestre de 1999) se

encontraban inscritas un total de 17 firmas auditoras.

Un detalle de estas se presenta a continuación:

- 1 Despacho Fernández Fernández Asociados
- 2 Despacho Mauricio J. Orellana Mixco y Asociados
- 3 Despacho Corpeño y Asociados
- 4 Despacho López Salgado y Compañía
- 5 Despacho Morán Méndez y Asociados
- 6 Despacho Esquivel y Asociados<sup>36</sup>
- 7 Despacho Castellanos Campos & Cía.
- 8 Despacho Murcia & Murcia Asociados.
- 9 Despacho Sol Elías y Asociados
- 10 Despacho Chicas, Vilchez y Cía.
- 11 Despacho Arías, Morales y Cía.
- 12 Despacho Orellana Umanzor & Cía.
- 13 Despacho Alas Tobar Asociados
- 14 Despacho Peat, Marwick, Mitchell & Co.
- 15 Despacho Pérez Mejía, Navas y Asociados
- 16 Despacho Quijano Ventura Asociados
- 17 Despacho Peralta Marroquín y Cía.

---

<sup>36</sup>Esta firma no se consulto, debido a que en la actualidad no se encuentra ejerciendo la auditoría de proyectos.

**c.2 Muestra.**

La muestra correspondió al 100% de la población, esto debido a que el número de firmas autorizadas por esa institución es reducido a la fecha de la investigación. Se encuestaron directamente el total de las firmas inscritas y funcionales (por lo que explicó en nota al pie No.37) en el registro de firmas de la Corte de Cuentas de la república, con el propósito de comprobar la hipótesis de la investigación.

**d. Métodos e instrumentos de recolección de datos.**

Se utilizaron fuentes primarias, tales como:

**d.1 Entrevistas a funcionarios claves**

Se efectuaron entrevistas a funcionarios, contadores y auditores externos de proyectos, con el propósito de conocer y obtener mas información, sobre el manejo de estos recursos y aspectos generales sobre las exigencias de los organismos financieros, para obtener una base idónea para la formulación de los lineamientos.



#### **d.2 Encuestas**

Dirigidas a gerentes, supervisores y encargados de las distintas firmas de auditoría autorizadas por la Corte de Cuentas de la República, y diseñadas utilizando preguntas cerradas y abiertas, con el propósito de obtener mayor información sobre la investigación.

#### **e. Plan de Tabulación**

Consiste en una serie de cuadros estadísticos que atendiendo a los objetivos de la encuesta, permiten la presentación de los datos en forma sistemática. Para el caso los datos obtenidos de la encuesta, se tabularon tomando en cuenta el diseño de la pregunta, utilizando cuadros de doble entrada, expresando las respuestas en forma porcentual para las preguntas cerradas, y resaltando en porcentajes los criterios mas comunes expresados por los encuestados, para las preguntas abiertas.

#### **f. Análisis e Interpretación de Datos.**

En esta etapa se describe la técnica utilizada para analizar y presentar los datos obtenidos de la encuesta. Para el caso se analizaron cada una de las respuestas a las

preguntas de la encuesta, cuyos datos fueron presentados a través de cuadros e ilustrados mediante el diseño de gráficos circulares o de pastel. El análisis de las respuestas nos permitió conocer la realidad de la problemática planteada y sus aspectos más relevantes.

### **CAPITULO III.**

#### **ANALISIS Y DIAGNOSTICO DE LA INVESTIGACION**

##### **3.1 Hipótesis de la Investigación.**

Proporcionar lineamientos básicos para la elaboración de procedimientos de auditoría a proyectos desarrollados por unidades ejecutoras gubernamentales financiadas por BID/BIRF contribuirá a la unificación de la metodología para la preparación de programas.

##### **3.2 Resultados y Diagnóstico de la Investigación.**

El análisis y diagnóstico de la investigación se desarrolla mediante tres áreas. Cada una representa el criterio de agrupación de las preguntas que conforman la base de la investigación.

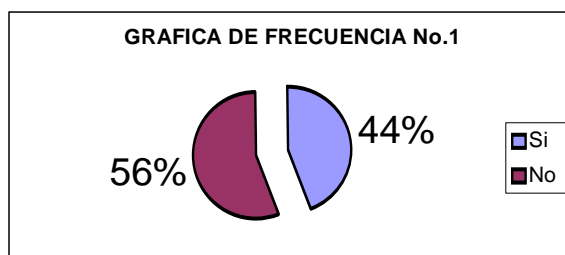
###### **3.2.1 Aspectos Generales de la Auditoría a Proyectos**

Comprende el nivel de conocimientos que poseen las firmas de auditoría sobre los aspectos generales de la realización de auditoría a proyectos

Cuadro No.1

Nivel de conocimientos que poseen las firmas auditoras acerca de los requisitos que exige el BID/BIRF para la realización de auditoría a proyectos.

Respuesta	Frecuencias	
	Absoluta	Relativa
Si	7	44
No	9	56
	16	100

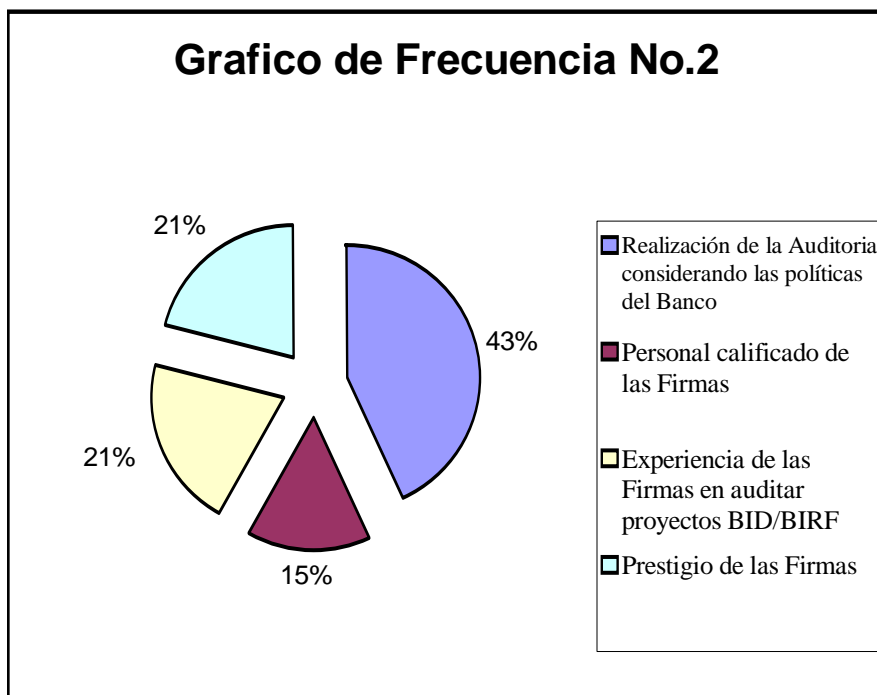


Los resultados obtenidos en el cuadro No.1 señalan que el 44% de los encuestados contestaron conocer acerca de las exigencias del BID/BIRF para la realización de la auditoría a proyectos, siendo los requisitos mas frecuentes (tal como se ilustra en el cuadro No.2) las siguientes: el considerar las políticas del Banco, con un porcentaje del 43%; la experiencia de la firma en auditar proyectos BID/BIRF y el prestigio que ha ganado la Firma a través de los años con un 21% por cada uno y un 15% que respondieron que como requisito la firma debía poseer el personal calificado para realizar este tipo de auditorías.

Cuadro No.2

**Requisitos exigidos a firmas de auditoría para efectuar auditorías a proyectos BID/BIRF**

Respuesta	% de Respuesta
Realización de la Auditoria considerando las políticas del Banco	43
Personal calificado de las Firmas	15
Experiencia de las Firmas en auditar proyectos BID/BIRF	21
Prestigio de las Firmas	21
Total	100



Por otro lado se observa que la mayoría de las firmas (56%) respondieron no conocer de las exigencias del BID/BIRF, manifestando que la literatura referente a proyectos financiados por éstos no es de fácil acceso para todas las firmas auditoras, aunque cabe mencionar que dichas firmas

tienen algún tipo de experiencia en proyectos pero financiados por otros organismos. De lo anterior se concluye, que el presente trabajo de investigación proporcionara a todos los profesionales en contaduría pública, información sobre los proyectos de estas fuentes de financiamiento y los documentos básicos que se pueden utilizar para la elaboración de procedimientos de auditoría, y a la vez enriquecer sus conocimientos sobre la materia.

Como se puede observar a través del cuadro No.3, los datos que este nos proporciona indican un total de 22 opiniones agrupadas en las áreas que según las 16 firmas auditoras manifestaron tener mayor prioridad al realizar su examen.

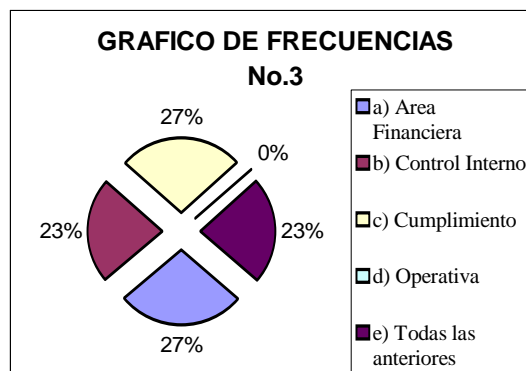
El resultado de 22 opiniones atiende a la situación que algunos de los encuestados describió más de una área considerada como prioritaria.

Según los resultados de la investigación, detallados en el cuadro No.3 señalan que las áreas a las que se les debe dar mayor prioridad al realizar una auditoría a proyectos son

Cuadro No.3

**Areas que se debe dar prioridad  
al realizar auditoría a proyectos**

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) Area Financiera	6	27
b) Control Interno	5	23
c) Cumplimiento	6	27
d) Operativa	0	0.00
e) Todas las anteriores	5	23
Total	22	100.00



el área financiera y de cumplimiento con el 27% por cada una, y con un porcentaje menor del 23% el área de control interno, y con un mismo porcentaje opinan las firmas que hay que darle prioridad a las cuatro áreas, tales como: financiera, Cumplimiento legal, control interno y operativa, ya que el auditor al identificar, que la entidad ha dado cumplimiento con el convenio, leyes y regulaciones aplicables al proyecto, le permite determinar que se ha implementado un control interno adecuado, por lo tanto el riesgo de cifras o costos cuestionados en los estados financieros es mínimo, y por consiguiente ha cumplido con las metas y objetivos del proyecto.

### **3.2.2 Experiencia de las Firmas en la Elaboración de Programas de Auditoría a Proyectos**

Este comprende todas aquellas situaciones que influyen, y todos aquellos aspectos que son considerados por las firmas auditoras en la elaboración de programas de auditoría a proyectos.

Los datos mostrados en el cuadro No.4 indican un total de 21 opiniones agrupadas en los cuatro problemas mas frecuentes manifestados por las 16 firmas encuestados. Esto se debe a que las firmas identificaron mas de un problema en la elaboración de procedimientos los cuales son diversos, predominando los siguientes:

- Inexistencia de una guía para elaborar procedimientos, obteniendo un 38%.
- Falta de experiencia del personal de las firmas, constituyendo el 24%.

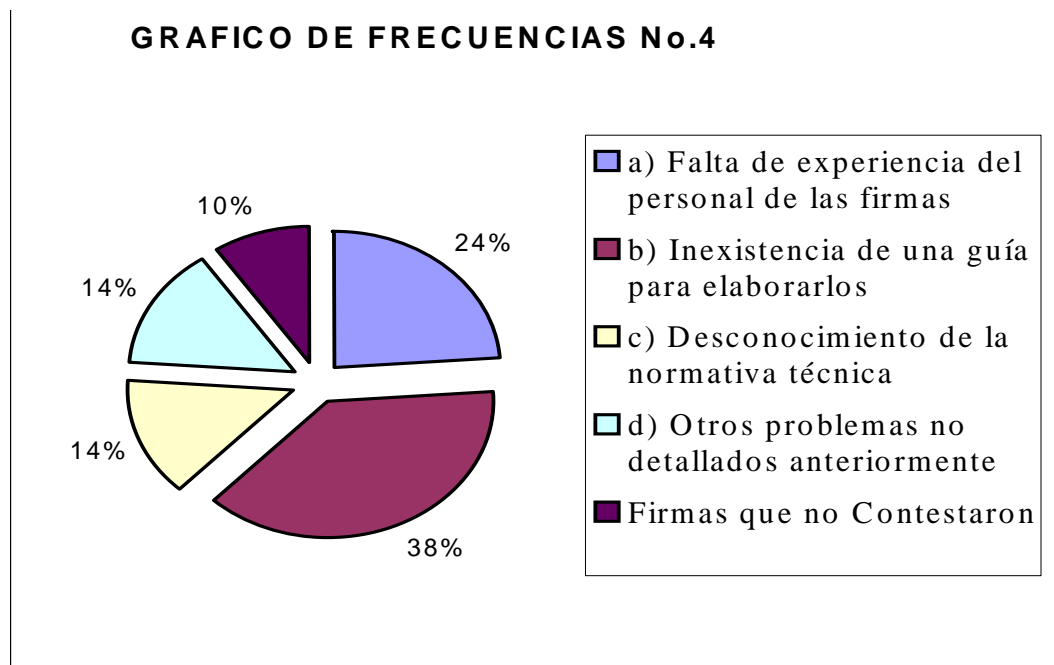
Esto se debe a que en auditoría de proyectos no existe suficiente literatura para orientar al profesional en Contaduría Publica en la ejecución del trabajo, de ahí que las firmas conozcan de auditoría a proyectos basándose en la experiencia y generalmente se ven en problemas para elaborarlos por la rotación de personal, en vista que en la



mayoría de los casos el personal nuevo no tiene experiencia en proyectos y necesitan de una guía que le brinde la orientación para elaborar los procedimientos.

**Cuadro No.4**  
**Problemas mas frecuentes al elaborar programas**  
**de auditoría a Proyectos**

<b>Respuestas</b>	<b>FRECUENCIA</b>	
	<b>Absoluta</b>	<b>Relativa %</b>
a) Falta de experiencia del personal de las Firmas	5	24
b) Inexistencia de una guía para elaborarlos	8	38
c) Desconocimiento de la normativa técnica	3	14
d) Otros problemas no detallados anteriormente	3	14
Firmas que no contestaron	2	10
Total	21	100

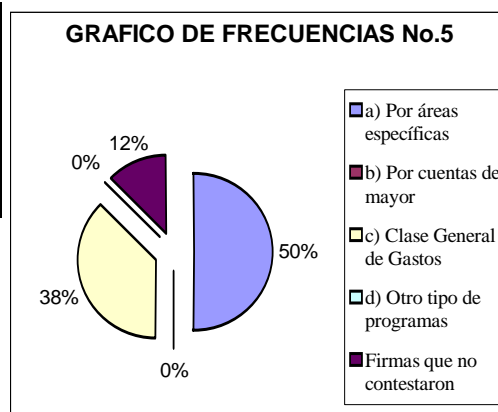


De acuerdo al resultado de las respuestas proporcionadas por los encuestados ilustradas en el cuadro No.5 se ha determinado que la elaboración de programas por áreas específicas es considerado como más funcional debido a que del total de encuestados el 50% confirmó esta situación, ya que los programas por áreas específicas presentan mayor alcance que los programas elaborados por clase general de gasto.

Cuadro No.5

## Tipos de programas considerados como mas funcionales

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa%
a) Por áreas específicas	8	50
b) Por cuentas de mayor	0	0
c) Clase General de Gastos	6	38
d) Otro tipo de programas	0	0
Firmas que no contestaron	2	12
Total	16	100



Tal como se muestra en el cuadro No.6. Las firmas de auditoría encuestadas el 44% establece la aceptación de pruebas de doble propósito en los programas de auditoría, dicha situación se debe a que las firmas consideran que con este tipo de prueba se obtiene una mayor seguridad de que los procedimientos relativos a los controles contables estén siendo aplicados tal como fueron prescritos y a la vez permite identificar errores monetarios.

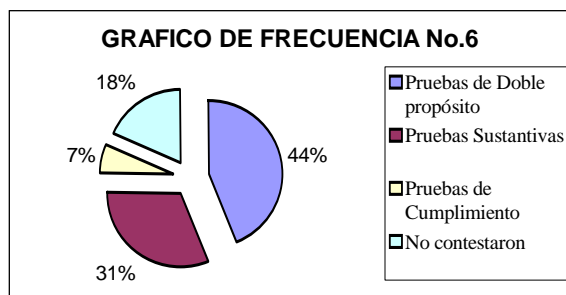
Cabe mencionar que los procedimientos sustantivos también son de aceptabilidad para las firmas, ya que representa un 31%, pero no se consideran como más funcionales debido a que este tipo de prueba se orienta a determinar cifras erróneas en los estados financieros, y en auditoría a

proyectos se emiten informes no solo de estados financieros, sino también de control interno y cumplimiento, por ello se considera que las pruebas sustantivas no serían suficientes para obtener una seguridad razonable, siendo más recomendables las pruebas orientadas a doble propósito.

**Cuadro No.6**

**Pruebas y/o procedimientos que predominan en los programas de Auditoría a proyectos.**

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa %
Pruebas de Doble propósito	7	44
Pruebas Sustantivas	5	31
Pruebas de Cumplimiento	1	6
No contestaron	3	19
Total	16	100



El cuadro No.7 muestra un total de 22 opiniones agrupadas en los procedimientos descritos por las 16 firmas consultadas. Esto se debe a que algunas de las firmas detallaron mas de un procedimiento a utilizar en el área de desembolso y liquidaciones.

La selección de estos procedimientos es importante puesto que permitirán determinar el uso y la aceptabilidad de los gastos.

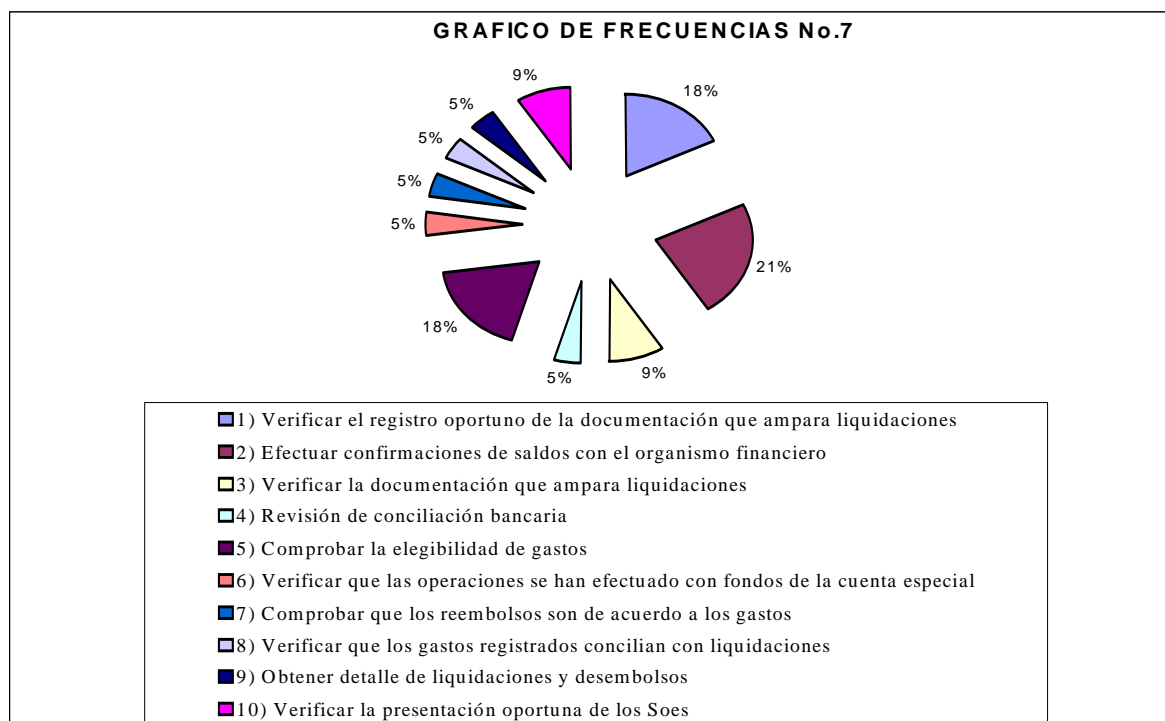
Los procedimientos utilizados por los auditores en el área de desembolsos y liquidaciones según los resultados de la encuesta que se presentan en el cuadro No.7 son:

- Confirmaciones de los saldos con el organismo financiero con un 23%
  
- Registro oportuno de la documentación y elegibilidad de los gastos con un 19%

En porcentajes menores se encuentra la verificación de la documentación soporte, identificación de los montos a auditar en los SOE's, revisión de las conciliaciones bancarias de la Cuenta Especial, verificar que los pagos se realizan mediante la Cuenta Especial, verificación que los gastos registrados concilien con las liquidaciones o SOE's.

**Cuadro No.7**  
**Principales Procedimientos del Programa de Desembolsos y Liquidaciones**

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa %
1) Verificar el registro oportuno de la documentación que ampara las liquidaciones.	4	17
2) Efectuar confirmaciones de los saldos con el organismo financiero.	5	22
3) Verificar la documentación que ampara liquidaciones	2	9
4) Revisión de conciliación bancaria	1	5
5) Comprobar la elegibilidad de los gastos	4	18
6) Verificar que las operaciones se han efectuado con fondos de la cuenta especial	1	5
7) Comprobar que los reembolsos son de acuerdo a los gastos	1	5
8) Verificar que los gastos registrados concilian con liquidaciones	1	5
9) Obtener un detalle de liquidaciones y desembolsos	1	5
10) Verificar la presentación oportuna de los SOEs	2	9
Total	22	100



Por lo anterior se determina que no existe una uniformidad, en la aplicación de procedimientos en el área de desembolsos y liquidaciones, ya que los procedimientos se seleccionan de acuerdo al criterio del auditor.

### 3.2.3. Bases para Elaborar Procedimientos de Auditoría.

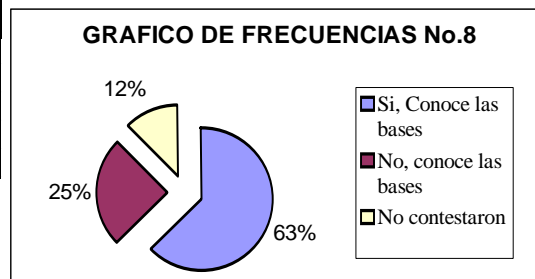
En esta área se describe la metodología utilizada por las firmas para elaborar procedimientos de auditoría.

Para efectos de tabulación se consideró resumir las respuestas en las opciones de " Sí conoce ó No conoce las bases para elaborar procedimientos", se llegó a estas conclusiones de conformidad a la veracidad de las respuestas que se presentan en los datos del cuadro No.8

**Cuadro No.8**

**Nivel de conocimientos de los auditores Acerca de las bases para elaborar procedimientos de auditoría a proyectos.**

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa %
Si, Conoce las bases	10	63
No, conoce las bases	4	25
No contestaron	2	12
Total	16	100



Basándose en los resultados obtenidos se determinó que el 63% de los encuestados conoce las bases para elaborar procedimientos de auditoría, adjudicando como las principales tal como se ilustra en el cuadro No.9:

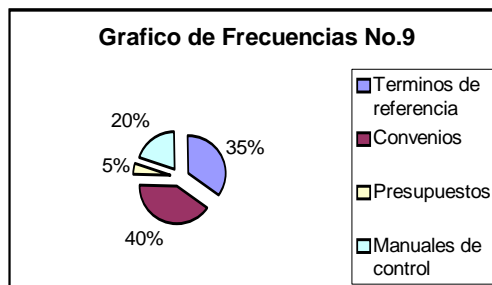
los términos de referencia con un 35%, ya que estos comprenden el alcance y compromiso del trabajo de auditoría a realizar; y a los convenios de financiamiento con un 40%, puesto que describe aspectos generales para la ejecución del proyecto y uso de los fondos del mismo. En un menor porcentaje se encuentran los manuales de control en los que podemos incluir: el manual de compras de la entidad, manual para el manejo de fondos emitido por el ente fiscalizador, etc. con un 20%.

Tal como afirman los encuestados, las principales bases o lineamientos utilizados para elaborar procedimientos de auditoría lo constituyen los tres anteriores, ya que cada uno de ellos, estipula cláusulas en las que se describen aspectos importantes del proyecto.



**Cuadro No.9**  
**Principales bases para elaborar**  
**Procedimientos de auditoría a**  
**Proyectos.**

Respuestas mas frecuentes	Presentacion % de respuestas
Terminos de referencia	35
Convenios	40
Presupuestos	5
Manuales de control	20
total	100



El resultado del sondeo realizado (cuadro No.10) a las firmas, muestran que el 50% de ellas no cuentan con bibliografía propia para elaborar procedimientos de auditoría a proyectos, sin embargo un 31.25% contestó que sí poseía bibliografía, revelando como ejemplos de la bibliografía que poseían, los siguientes:

- Requisitos para la contratación de servicios de auditoría (AF-100 BID)
- Guías para la preparación de estados financieros (AF - 300 BID)
- Manual para la preparación de informes de auditoría (BIRF)

Al verificar esta literatura citada se constató que en su contexto no proporciona una guía de como realizar el trabajo de auditoría, sino, más bien, lineamientos de contabilización de las operaciones, elaboración de estados

financieros, ejecución técnica de proyectos y modelos de elaboración de informes de auditoría, no así, lineamientos para la elaboración de procedimientos de auditoría que conforma la parte más fundamental del trabajo ya que de acuerdo a los procedimientos aplicados se obtiene una auditoría eficiente y eficaz.

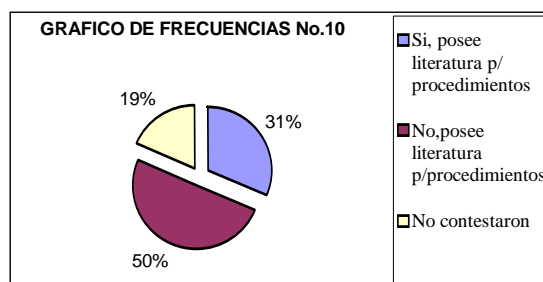
Identificándose la necesidad de proveer un documento que describa los lineamientos básicos para la elaboración de procedimientos en la auditoría de proyectos.

Es por esta razón que al consultar sí: **"Proporcionar los lineamientos básicos para la elaboración de procedimientos de auditoría a proyectos BID/BIRF contribuiría a la unificación de metodología para la preparación de programas"**, el 100% de las firmas contestó afirmativamente.

#### Cuadro No.10

**Determinar si las firmas auditoras Poseen bibliografía que les sirva De base para elaborar procedimientos De auditoría.**

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Si, posee literatura p/ procedimientos	5	31
No, posee literatura p/procedimientos	8	50
No contestaron	3	19
Total	16	100



## CAPITULO IV

### LINEAMIENTOS BASICOS PARA LA ELABORACION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA A PROYECTOS BID/BIRF.

#### 4.1 DESARROLLO DE LA GUIA PARA LA ELABORACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

##### **Objetivo.**

Proporcionar los lineamientos mínimos para la elaboración de procedimientos de auditoría a proyectos administrados por unidades ejecutoras gubernamentales financiados por BID/BIRF

##### **Alcance.**

La guía proporciona una base para la elaboración de procedimientos de auditoría a proyectos financiados por BID/BIRF (denominado Organismo Financiero), ejecutados por unidades gubernamentales en el área financiera, control interno y cumplimiento legal. Estos lineamientos no deben considerarse que lo incluyen todo o que son restrictivos, puesto que los pasos pueden ser modificados para ajustarlos a las siguientes situaciones:

- Las condiciones y diseño específico del proyecto

- Cambios en los procedimientos y políticas en la ejecución del proyecto emitidos por el Organismo Financiero.
- Cambios en la normativa técnica aplicable a la ejecución de la auditoría.

**Contenido.**

La guía presenta la aplicación de procedimientos en cada una de las etapas de la auditoría, las cuales para facilitar su comprensión se han dividido en fases que describen los pasos mínimos a desarrollarse una auditoría a proyectos.

A continuación se desarrolla cada una de las etapas del Ciclo de la Auditoría. Ilustrado en la figura No.3

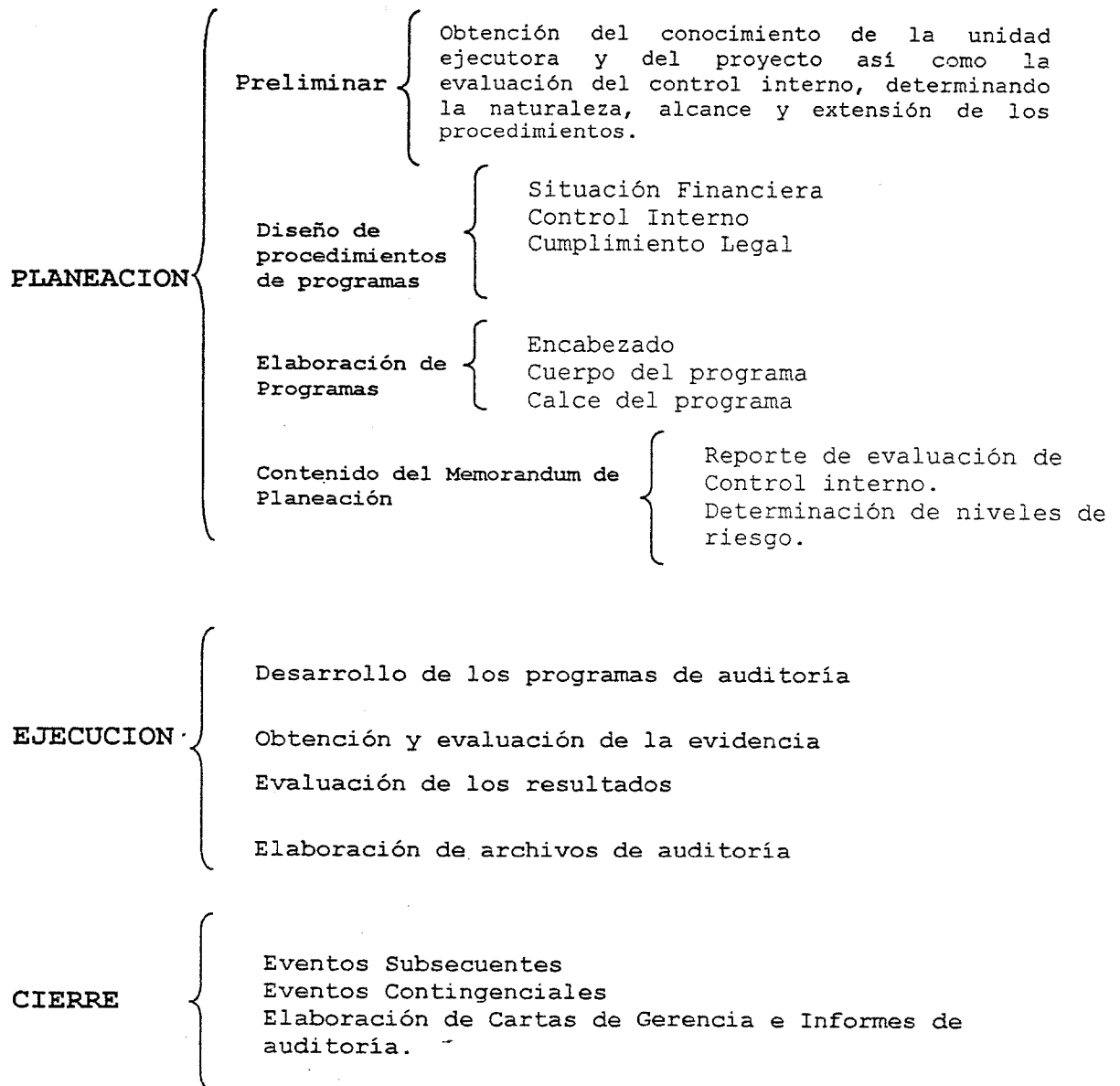


Figura No.3: Procedimientos en el ciclo de auditoría a proyectos

# PLANEACION

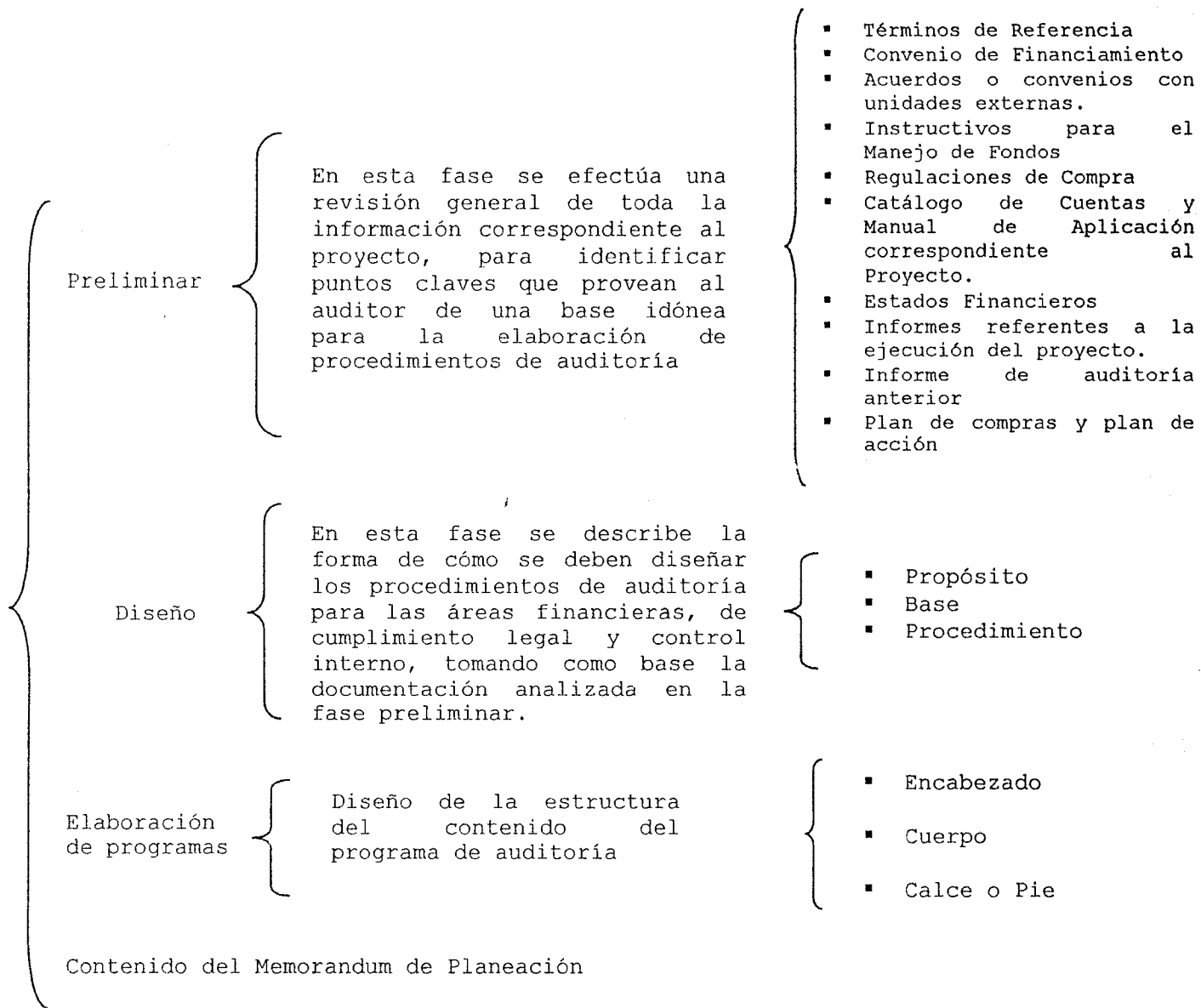


FIGURA No.4 Fases de la Planeación en la Auditoría a Proyectos BID/BIRF

#### **4.1.1 PLANEACION**

En la Planeación se han identificado las siguientes fases:

##### **Fase I: Inicial o Preliminar.**

En esta etapa el auditor deberá obtener información preliminar acerca de la auditoría a proyectos y del proyecto mismo con la que le permitirá identificar las bases para la elaboración de procedimientos, dentro de las que se encuentran:

##### **A. COMPRENSIÓN Y ANÁLISIS DE LA UNIDAD EJECUTORA Y DEL PROYECTO**

- a.** Revisión de las políticas emitidas por el BID/BIRF: Al darle lectura a dicho documento se obtiene el conocimiento de los modelos de informes de auditoría y estados financieros a presentar.
- b.** Indagaciones con el personal clave del proyecto, que le permitan determinar un conocimiento a cerca de los procedimientos de control establecidos por la unidad ejecutora relacionado con el proyecto, así como también la existencia de normativa aplicable al mismo, contrataciones de terceros, convenios, acuerdos, etc.

**c.** Identificación de áreas específicas: La identificación de las áreas se determina en base al tipo de auditoría requerida en los términos de referencia, Por ejemplo: En una contratación de auditoría para un proyecto "X", en los términos de referencia se ha estipulado que las auditorías requeridas son de cumplimiento, Control Interno y Estados Financieros, en este sentido las áreas específicas que se determinarían son de control Interno, cumplimiento; y el área financiera que incluye; gastos, desembolsos y liquidaciones, compras y adquisiciones, existencias, Fondos etc., áreas específicas significa que se desarrollará un programa para el área identificada.

**d.** Lectura de los siguientes documentos identificando los puntos importantes que se utilizarán para el diseño de procedimientos.

d.1 Términos de Referencia (TOR ó T de R):

Es el documento que prepara la unidad ejecutora en base a los requisitos del Organismo Financiero para la contratación de los auditores. Este documento contiene



información importante que se debe considerar en la elaboración de procedimientos tal como:

- Información general del proyecto como por ejemplo: Objetivos, Componentes, Unidades internas con que se relaciona, costo del proyecto, fecha de inicio y finalización, etc.
- Objetivo y alcance de la auditoría
- Informes de auditoría a emitir
- Términos y ejecución del contrato.

A través de este documento conocemos el alcance de nuestro compromiso con el cliente, los tipos de auditoría a realizar y las áreas a las cuales el cliente solicite especial atención esta información se debe considerar no como la base misma de un procedimiento, pero si tomarla en cuenta al elaborar las pruebas. Los términos de referencia forman parte del archivo administrativo o general de auditoría.

#### d.2 Convenio de Préstamo o Donación y Enmiendas.

Es el documento a través del cual el Organismo Financiero y el beneficiario estipulan la utilización de los recursos del financiamiento y la ejecución del

proyecto, por lo tanto éste permite conocer las disposiciones referentes a:

- Amortización del crédito.
- Porcentaje y forma de pago de los intereses
- Comisión del crédito.

(Estas cláusulas especiales son descritas en el convenio cuando se trata de convenio de préstamo)

- Usos de los fondos
- Condiciones para los desembolsos
- Condiciones sobre las adquisiciones de bienes y contratación de consultores
- Registros contables, inspección y vigilancia de éstos
- Las categorías de gastos (Bienes o Servicios) que pueden ser financiados con el crédito.
- Descripción de los componentes del crédito.

Las enmiendas son documentos que modifican al convenio, las que deben encontrarse autorizadas por el Organismo Financiero.

Dichos documentos forman parte del archivo permanente.

#### d.3 Acuerdos o convenios con unidades externas.

Son las estipulaciones o regulaciones establecidas entre el beneficiario e instituciones que proporcionan asistencia técnica al proyecto referente a adquisiciones de bienes y contrataciones de consultores, administración y supervisión de obras civiles. Estos documentos permiten identificar las relaciones y responsabilidades que poseen las unidades externas con la ejecución del proyecto. Forman parte del archivo permanente.

#### d.4 Instructivos para el manejo de fondos.

Son las regulaciones emitidas generalmente por la institución canalizadora de los fondos y la unidad ejecutora a fin de normar la administración de las disponibilidades provenientes de los préstamos o donación suscrito con los Organismos Financieros. A través de ellos se conoce el proceso de la recepción, desembolso y liquidación de los recursos.

Sirve de base para el diseño de procedimientos que permitan verificar los controles estipulados en estos formando parte del archivo permanente del trabajo.

#### d.5 Regulaciones de Compras.

La revisión de las regulaciones de compra es uno de los puntos a considerar por que en ellos se determina las directrices para las adquisiciones de bienes y servicios así como también procedimientos específicos para compras con montos representativos, dichas regulaciones se encuentran reveladas dentro del convenio (apartado y/o anexo), y manuales emitidos por el Organismo Financiero para tales propósitos.

Nos permite conocer los procedimientos de control establecidos para las adquisiciones de bienes y /o servicios que se consideraran en la elaboración de procedimientos orientados a la verificación de dichos de controles. Esta documentación forma parte del archivo permanente.

#### d.6 Catálogo de cuentas y manual de aplicación del proyecto.

Es el documento que contiene los códigos de las cuentas aplicadas y la descripción de las mismas.

Esta información no es una base para la elaboración de procedimientos pero si nos permite comprender los

registros contables, conocer el proceso e información financiera que el sistema contable del proyecto, lo que nos ayuda a determinar partidas inusuales que pudiesen requerir especial atención en la preparación de procedimientos.

Estos documentos son incorporados en los archivos permanentes.

#### d.7 Estados Financieros.

La lectura de los estados financieros del proyecto es muy importante ya que a través de éstos se conoce: la situación económica del proyecto, las diferentes categorías de gastos, al mismo tiempo permite evaluar si los estados financieros son los requeridos por el organismo financiero. Estos informes son incluidos en el archivo corriente o analítico.

#### d.8 Materialidad.

La Materialidad es un aspecto fundamental en la realización de un auditoría, y esta relacionada con la Importancia Relativa que se traduce en la magnitud de una omisión o un error en la información financiera.

El principal factor a considerar en la determinación de la Materialidad son los gastos, puesto que estos representan el monto ejecutado de los fondos recibidos y son una base idónea y razonable para medir la incidencia de omisiones o representaciones erróneas en los estados financieros.

El procedimiento del cálculo depende de la política determinada por las firmas auditoras.

#### d.9 Informe referente a la ejecución del proyecto.

Son informes que la unidad ejecutora presentan al Organismo Financiero y reflejan el progreso del proyecto de acuerdo con las metas, indicadores y cronograma establecidos en los planes anuales previos, esta información no es la base para elaborar procedimientos, pero si nos permite conocer los procedimientos e instrumentos que utiliza la entidad gubernamental para la medición de avances del proyecto, en cuanto al cumplimiento de metas. Este tipo de documento forma parte del archivo corriente o analítico.

#### d.10 El Plan de compras.

Es el detalle de las adquisiciones de bienes y servicios que la unidad ejecutora realizará en un período determinado que generalmente es un año, a través de este documento se identifica las proyecciones y elegibilidad de la ejecución del proyecto. Permite diseñar procedimientos orientados a verificar la permisibilidad de financiamiento de los bienes o servicios.

El plan de compras forma parte del archivo permanente del proyecto.

#### d.11 Informe de Auditoría Anterior.

La obtención de los informes de auditoría anterior le proporciona al auditor nociones de la situación del proyecto y son la base para procedimientos referentes a seguimiento de hallazgos, lo que le permite al auditor determinar la cultura de la gerencia, conociendo y evaluando las medidas tomadas por ésta para subsanar las observaciones señaladas por otros auditores. Es importante elaborar un programa de auditoría referente a este seguimiento de hallazgos.

Este documento se incluye en el archivo permanente del proyecto.

#### **B. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO**

La comprensión de la estructura del control interno se puede realizar a través del estudio de manuales de procedimientos de la entidad relacionados con el proyecto, indagaciones y observando las actividades del cliente. Para documentar la evaluación del control interno se realiza a través de los siguiente instrumentos: narrativa, cuestionarios y flujogramas; la adopción de estos dependerá del criterio del auditor en relación a la complejidad y naturaleza del proyecto auditar.

A través de la evaluación del control interno identificaremos el grado de aplicación de las políticas y procedimientos estipulados, que ayudaran a determinar:

- El nivel de riesgo y de confianza en los controles,
- El alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos sustantivos a realizar.



La ponderación del riesgo se puede asignar sobre la base siguiente:

Nivel de Riesgo	Características del Control interno
Bajo	En la estructura del control interno las políticas y procedimientos son eficientes que permiten salvaguardar los activos y otros recursos dar confiabilidad a la información de la contabilidad y determinar la efectividad de sus operaciones las que están siendo puesto en práctica según convenios y manuales.
Medio	El sistema de control interno es adecuado en la aplicación de algunas políticas y procedimientos, no obstante, existen deficiencias en su implementación, lo que puede originar desviaciones en los procesos de cumplimiento con los términos del convenio, leyes y regulaciones aplicables cuyo efecto es poco significativo.
Alto	La unidad ejecutora no cumple con las políticas y procedimientos de control interno determinadas en los convenios y manuales que permitan la salvaguarda de activos y otros recursos del proyecto, las omisiones en su aplicación pueden alterar la adecuada ejecución del proyecto.

Ver ejemplo de instrumento de evaluación en anexo No 1

## **Fase II: Diseño de Procedimientos de Programas de Auditoría.**

Obtenido el conocimiento de la unidad ejecutora y del proyecto, así como también evaluado sus controles internos, se poseen los elementos necesarios para el diseño de los procedimientos de acuerdo al tipo de auditoría a desarrollar.

### **A. DISEÑO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FINANCIERA**

El propósito de este tipo de procedimientos es verificar la integridad y correcta aplicación de los registros contables, así como la validez y aceptabilidad de las transacciones realizadas con los fondos del proyecto.

Los principales propósitos que deben cubrirse para el área financiera en el diseño de los procedimientos son los siguientes:

- i.** La elegibilidad de los gastos y correcta contabilización de los mismos, para ello se deben tomar en cuenta las estipulaciones del convenio referentes a categorías de gastos y estipulaciones sobre la documentación requerida.

**Ejemplo No.1:****FORMULACION**

Dentro de las cláusulas de un convenio de financiamiento para la ejecución de un proyecto de educación se ha estipulado lo siguiente:

CLAUSULA I: Registro de documentación.

La unidad ejecutora se compromete a elaborar registros separados referentes al proyecto, así también toda documentación que sustenta la ejecución se debe encontrar a nombre del proyecto.

CLAUSULA II: Gastos elegibles al proyecto.

Los gastos que pueden efectuarse con los fondos del financiamiento son los siguientes.

categoria	Asignación Presupuestaria	% de los gastos a ser financiados
1. Equipo, Muebles y Vehículos	¢ 1,600,000.00	100% en gastos en el exterior y 87% en gastos locales.
2.Libros para bibliotecas escolares y materiales para la institución y su distribución	¢ 11,700,000.00	100% en gastos en el exterior y 87% en gastos locales.
3.Servicios de consultoría y capacitación.	¢ 14,000,000.00	100%
4.Salarios y costos de operación	¢ 2,600,000.00	90%

**DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS DE PROGRAMAS DE AUDITORIA.**

- a. Obtenga un detalle de los gastos efectuados por clase general de gastos para el proyecto y lístelos en una cédula de trabajo.
  
- b. En base al listado anterior seleccione una muestra representativa de los items que conforman cada categoría, si los gastos son mínimos considere el examinar a un 100%.
  
- c. Para cada uno de los items seleccionados para la categoría de gastos "Libros para bibliotecas escolares y materiales para la institución", verifique lo siguiente:
  - c.1 Que la compra se encuentre contemplada en la programación de ejecución presupuestaria.
  - c.2 Que la compra se encuentre autorizada por un nivel jerárquico adecuado.
  - c.3 Que exista evidencia del proceso de requisición de los libros y materiales, tales como cotizaciones, ordenes de compra etc.
  - c.4 Que la factura o recibo se encuentre a nombre del proyecto

c.5 Que el monto del cheque emitido coincida con el porcentaje de financiamiento del gasto.

c.6 Que exista evidencia que los libros y materiales fueron recibidos por la unidad ejecutora para la ejecución del proyecto.

c.7 Verificar el adecuado y oportuno registro contable.

Tal como se mostró en el ejemplo anterior, se pueden diseñar procedimientos para cada categoría de gastos, mediante el examen y verificación del cumplimiento de atributos.

Cuando se trate de proyectos a largo plazo, se establece generalmente, que para cada año se elaborará un plan de compra. Para verificar la elegibilidad de gastos debe seguirse el siguiente proceso:

- Verificar que las compras estipuladas en el plan presupuestario anual se encuentran de acuerdo a las estipulaciones del convenio.
- Luego se toma de base para el diseño de procedimientos el plan anual de compras de la misma forma que se ilustró en el ejemplo No.1.

- ii.** Examinar los desembolsos recibidos y los certificados de gastos presentados al Organismo Financiero, con el objetivo de verificar la integridad de los registros contables.

**Ejemplo No.2:****FORMULACION**

Dentro de las cláusulas del convenio de financiamiento sobre educación se establece lo siguiente:

CLAUSULA III: Apertura y manejo de cuentas bancarias.

La unidad ejecutora se compromete a efectuar la apertura de una cuenta en el Banco Central de Reserva, a nombre del "Encargado del fondo del proyecto superación", dicha cuenta servirá para canalizar los desembolsos y ejecutar el proyecto. Esta cuenta se denominará cuenta especial.

CLAUSULA IV: Desembolsos y/o reintegros.

Para pagos de la ejecución del proyecto deben de efectuarse a través de la cuenta especial, los reintegros a esta cuenta se harán mediante la presentación de solicitud de reembolso de fondos y los certificados de gastos que respalda la solicitud.

**DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS DE PROGRAMAS DE AUDITORIA.**

- a. Obtenga un detalle de los certificados de gastos informados al Organismo Financiero, y lístelos en una cédula de trabajo, cotejando los montos informados con los registros contables, e indague sobre cualquier diferencia detectada.
  
- b. Obtenga un detalle de las solicitudes de reembolso de fondos aprobadas por el banco y efectúe lo siguiente:
  - b.1 Verifique el adecuado y oportuno registro contable de los ingresos
  - b.2 Verifique que los reintegros sean remesados a la cuenta que sé aperturó para tal efecto.
  
- c. Prepare cartas de confirmación al Organismo Financiero sobre los montos informados como ejecutados por la unidad ejecutora y los desembolsos efectuados por ese concepto. Coteje esta información con los registros contables, indagando sobre cualquier diferencia detectada.

Debido a que las cláusulas establecen que los pagos se efectuaran mediante la cuenta especial, deben de diseñarse

procedimientos dirigidos a comprobar el adecuado manejo de la cuenta bancaria durante el período auditado y la razonabilidad del saldo al cierre del ejercicio, una muestra del diseño de estos procedimientos se presenta a continuación:

- a. Obtenga los estados bancarios de la cuenta especial correspondiente al período auditado.
- b. Efectúe una selección de elementos de salidas de dinero según los estados bancarios y lístelos en una cédula de trabajo.
- c. A la muestra seleccionada, aplique los siguientes atributos.
  - c.1 Que cada pago se encuentre documentado
  - c.2 Que el pago efectuado coincida con la factura o recibo
  - c.3 Que el gasto se encuentre debidamente registrado en la contabilidad
  - c.4 Que el gasto realizado fue financiado en base al porcentaje según convenio.



**iii.** Integridad de los registros contables, con la finalidad de verificar que los ingresos recibidos (desembolsos) por parte del organismo financiero y los gastos reportados a este son los registrados en la contabilidad del proyecto.

Para ello, se puede optar por el siguiente procedimiento:

a. obtenga un detalle de los desembolsos recibidos y de los certificados de gastos presentados al organismo, y verifique lo siguiente:

a.1 Que los desembolsos recibidos se encuentren dentro de los registros contables y su depósito en la cuenta especial indagando cualquier diferencia detectada.

a.2 Que los gastos informados a los organismos internacionales se encuentren registrados contablemente indagando cualquier diferencia al respecto.

Es importante aclarar que para el diseño no se debe dejar de incluir procedimientos estándar estipulados en la

normativa técnica de auditoría para el examen de áreas específicas, tales como:

- La circularización de saldos, mediante la preparación de confirmaciones.
- La verificación física de los bienes y existencias.
- El examen del registro adecuado y oportuno de las transacciones.

#### **B. DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE CONTROL INTERNO**

Las pruebas de control interno van dirigidas a la verificación de la eficiencia del control interno mediante la evaluación de los procesos seguidos en las operaciones registradas contablemente, con el objetivo de determinar un nivel de confianza en cual tendrá incidencia al momento de ampliar las pruebas de auditoría. El auditor deberá informar sobre las condiciones reportables que son aquellas situaciones que afectan la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera.

En algunos casos el auditor puede ser contratado cuando el proyecto ha finalizado, por lo tanto, la evaluación del control interno no se desarrolla con el objetivo de

determinar la extensión de las pruebas de auditoría, sino mas bien para verificar que la documentación que respalda las operaciones muestre el proceso de control implementado en la ejecución del proyecto.

La efectividad de los controles se determina considerando los siguientes propósitos:

- i. La aplicación de las estipulaciones emitidas ya sea en el convenio o en los manuales de control de adquisiciones del Organismo Financiero. Generalmente las estipulaciones son dadas en los convenios.

### **Ejemplo No.3**

#### **FORMULACION**

Dentro de las cláusulas del convenio de un proyecto sobre educación, se ha estipulado lo siguiente.

CLAUSULA V: Condiciones sobre precios y adquisiciones.

Las adquisiciones de bienes, obras y servicios relacionados, se sujetaran al procedimiento de licitaciones siguientes:

a. Concurso o licitación pública nacional no restringida.

- Bienes: entre ¢ 150,000 y ¢ 249,999.

- Obras y/o montajes: entre ¢ 250,000 y ¢ 999,999.
- Consultorías: entre ¢ 100,000 y ¢ 199,999.

b. Concurso de licitación nacional privada.

- Bienes: por cuantía menor a ¢ 150,000
- Obras y/o montajes: por cuantía menor a ¢ 250,000
- Consultorías: por cuantía menor a ¢ 100,000.

Para la licitación pública nacional no restringida se seguirá el siguiente proceso:

- a. La participación de oferentes será ilimitada.
- b. Se efectuará publicaciones en los periódicos para divulgar la licitación, especificando fechas de recepción de ofertas.
- c. La evaluación de las ofertas se efectuará por un comité de adjudicación, quien justificará la elección de la mejor oferta mediante el análisis comparativo de las ofertas bajo las perspectivas económicas y técnicas.
- d. El informe técnico relativo a la adjudicación propuesta, junto con los documentos de apoyo correspondientes (incluyendo el borrador de contrato que se propone firmar) serán enviados conjuntamente para la aprobación del Organismo Financiero, se procederá a la notificación

de la adjudicación definitiva y posterior firma del contrato con la entidad adjudicataria.

**DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS DE PROGRAMAS DE AUDITORIA**

- a. Obtenga un detalle de los bienes, obras y montajes, y consultorías adquiridas mediante licitación pública, solicite los expedientes de dichos concursos y verifique lo siguiente:
  - a.1 Que exista evidencia de la publicación en los periódicos de mayor circulación de la invitación a la licitación.
  - a.2 Que exista evidencia del análisis comparativo de las ofertas recibidas.
  - a.3 Que la adjudicación de la oferta sea dictaminada por un comité de compras.
  - a.4 Que exista evidencia de la "No objeción" en la contratación por parte del Organismo Financiero.
  - a.5 Que exista la formalización de la adquisición del bien y/o servicio mediante un contrato debidamente firmado.
  
- ii.** La implementación de las políticas y procedimientos para el manejo de fondos.

**Ejemplo No. 4:****FORMULACION**

En el instructivo para el manejo de fondos emitido por el Ministerio de Hacienda se establece que: para el control y manejo de los fondos, deberá nombrar al pagador y refrendario, quienes serán nombrados por la autoridad superior institucional, sobre el uso de los recursos, los que a su vez rendirán fianza de fidelidad antes de tomar posesión del cargo.

**ELABORACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE PROGRAMAS DE AUDITORIA**

- a. Verifique que el pagador y los refrendarios cuentan con nombramiento emitido para ejercer la función antes mencionada.
- b. Verifique que los funcionarios responsables del manejo de los fondos han rendido fianza de fidelidad como requisito para ejercer su función.

**C. DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO**

Las pruebas referentes al cumplimiento van encaminadas a determinar el grado de cumplimiento por parte de la unidad ejecutora con los términos del convenio, leyes y regulaciones aplicables al proyecto en este sentido se debe

de considerar las cláusulas del convenio e instructivos referentes a:

- Amortización del préstamo, intereses y otros.
- Retiro de fondos
- Plazos y condiciones para la presentación de informes financieros y operativos
- Uso de los fondos y partidas que pueden ser financiadas con el préstamo y/o donación.
- Método que habrá de emplearse para las adquisiciones de bienes y servicios.

Un ejemplo del diseño de procedimientos de cumplimiento se ilustra a continuación.

**Ejemplo No.5:**

**FORMULACION**

En las cláusulas del convenio de un proyecto sobre Educación se estipula lo siguiente:

CLAUSULA No.VI: Informes y estados financieros.

El prestatario o el Organismo Ejecutor, según corresponda, presentará al Organismo Financiero los informes que se

indican a continuación en los plazos que se señalan para cada uno de ellos:

- Tres ejemplares de los estados financieros correspondientes a la totalidad del proyecto, al cierre de cada ejercicio económico del organismo ejecutor e información financiera complementaria relativa a dichos estados. Los estados financieros serán presentados dentro de los 120 días siguientes al cierre de cada ejercicio económico del organismo ejecutor comenzando con el ejercicio en que se inicie la ejecución del proyecto.

#### **ELABORACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE PROGRAMAS DE AUDITORIA**

a. Compruebe que las unidades ejecutoras hayan presentado tres ejemplares de los estados financieros al cierre del ejercicio económico e información financiera complementaria relativa a dichos estados. Los estados serán presentados durante el periodo señalado en las estipulaciones, comenzando con los del ejercicio económico y dentro de los 120 días siguientes al cierre de este.



De lo anterior se identifica que los procedimientos que se diseñan en el área financiera no se limitan a pruebas sustantivas, sino también a pruebas de doble propósito, en el sentido que con ellas se verifica la razonabilidad de las cifras, cumplimiento con términos del convenio y control interno.

Por ello los procedimientos se complementan entre sí, que el examen efectuado en una área puede servir de base para confirmar un procedimiento de cumplimiento y/o de control interno.

### **Fase III: Estructura de Programas.**

La elaboración de programas de auditoría consiste en la agrupación de los procedimientos diseñados en las áreas específicas identificadas.

Los programas se conforman por tres partes que se detallan a continuación:

**a. Encabezado.** En el cual se debe de especificar lo siguiente:

a.1 Nombre del Cliente; detallándose además del nombre de la Unidad Ejecutora, e identificando el proyecto a examinar.

- a.2 El nombre del programa; es decir, que la palabra "Programa" debe acompañarse del nombre de la área específica que se está examinando.
- a.3 Referencia del programa (basándose en el índice de auditoría)
- a.4 Identificación de la persona que lo revisa en la ejecución del trabajo.
- a.5 Fecha de ejecución del programa.
- b.** Cuerpo del programa. El cuerpo del programa debe de contener lo siguiente:
  - b.1 Identificación de la persona que desarrolla los procedimientos
  - b.2 La referencia del papel de trabajo donde se desarrolla el procedimiento
  - b.3 Debe de contener una pequeña introducción referente al contenido del programa, los objetivos que se persiguen en el examen que se efectuará al área específica instrucciones de alguna documentación que se debe consultar antes de desarrolla los procedimientos, cuando sea necesario.
  - b.4 La lista de procedimientos diseñados, ordenados en forma lógica, lo que contribuye a guiar paso a paso

a la persona que desarrolla el programa (Asistente de auditoría)

**c.** Calce del Programa. Al pie del programa deben figurar las firmas de las personas que han revisado y autorizado el programa. Generalmente corresponde a las firmas del Supervisor y Gerente o Socio respectivamente.

Los modelos de los programas se presentan en anexo No 2

#### **Fase IV: Contenido del Memorandum de Planeación**

Como resultado del desarrollo de las fases anteriores se elabora el Memorandum de Planeación. Este es un documento donde queda plasmada la evidencia de la planificación para la auditoría.

La estructura del Memorandum de Planeación debe tener un orden lógico de los pasos a seguir para obtener el conocimiento de la unidad ejecutora y del proyecto. Su contenido dependerá del criterio del auditor, la naturaleza de las evaluaciones y complejidad del proyecto. Por lo general un Memorandum de Planeación presenta la estructura que se ilustra en la figura No.6

Este documento forma parte de los papeles de trabajo y generalmente se incluye en el archivo corriente o analítico Ver anexo No 2 Modelo del Memorandum de Planeación.

Referencia

Conocimiento de la unidad ejecutora y del proyecto	a. Antecedentes	{ Decreto constitutivo de la unidad ejecutora y convenio.
	b. Estudio y evaluación de la estructura del control interno (cuestionarios y entrevistas ▪ Políticas y procedimientos ▪ Estructura organizacional ▪ Sistema contable	{ Mediante el procedimiento descrito en literales (a) y (b) en página 103 y el instrumento presentado en anexo No.1
Identificación de leyes y reglamentos aplicables	a. Convenio de financiamiento	{ Procedimiento descrito en literal (d.2) en página 96
	b. Enmiendas a los convenios	
	c. Instructivo para el manejo de fondos	{ Ver literal (d.4) página 98
	d. Otras regulaciones	
Enfoque de auditoría	a. Estados financieros básicos	{ Procedimiento descrito en literal (d.7) en página 100.
	b. Determinación de las áreas de riesgo	{ Procedimiento descrito en anexo No.1
	c. Evaluación de los factores de riesgo	
	d. Materialidad y error tolerable	{ Ver literal (d.8) en página 100.
	e. Alcance de la auditoría	{ Ver literal (d.1) en página 95
Organización de la auditoría	a. Presupuesto de tiempo	{ Basándose en la información contenida en la oferta técnica y económica.
	b. Honorarios	
	c. Fechas claves	
	d. Personal asignado	
	e. Personal clave del proyecto	
Anexo	Programas de Auditoría	{ Ver presentación de programas de auditoría en anexo No.3
	a. Financiera	
	b. Cumplimiento	
	c. Control Interno	

Figura No.5: Esquema de contenido del Memorandum de Planeación

#### **4.1.2 EJECUCION**

En esta etapa se desarrollan los programas de auditoría obteniendo la evidencia suficiente y competente y además se evalúan los resultados de los procedimientos aplicados, identificando las siguientes fases:

##### **Fase I: Desarrollo de los Programas de Auditoría**

En esta fase se elaboran papeles de trabajo que presentan el desarrollo de cada uno de los procedimientos contenidos en los diferentes programas de auditoría; así como también se obtiene la evidencia de las aseveraciones efectuadas por unidades ejecutoras, acerca de los estados financieros del proyecto.

La preparación de estos papeles de trabajo depende de:

- a. El criterio del auditor
- b. El requerimiento del procedimiento
- c. El tipo de auditoría.

Los papeles deben permitir el resumen del análisis de datos e indicar los pasos de preparación que se han llevado a cabo, de manera que se pueda efectuar una revisión de forma eficiente y eficaz del trabajo realizado.

Dentro de las características generales sobre el formato que deben contener los papeles de trabajo están:

- Nombre de la unidad ejecutora y del proyecto
- Período a auditar
- Identificación del programa de auditoría
- Identificación del auditor que desarrolla el programa
- Fecha de elaboración de los papeles de trabajo

## **Fase II : Obtención y Evaluación de la Evidencia**

Evidencia de auditoría significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de auditoría.

La suficiencia y la propiedad están interrelacionadas y aplican a la evidencia de auditoría obtenidas tanto de las pruebas de control como los procedimientos sustantivos.

El auditor obtiene evidencia de auditoría por uno o más e los siguientes procedimientos: inspección, observación investigación y confirmación, procedimientos de cómputo y analítico.

Al momento de evaluar la evidencia de auditoría, el auditor debe ejercer su Escepticismo Profesional que consiste en una evaluación crítica de la evidencia.

La evidencia de auditoría a proyectos comprende entre otros:

- Documentación que describe el proceso de compra para identificar que los gastos sean elegibles de acuerdo a las cláusulas del proyecto, determinándose en este sentido la existencia o no de montos cuestionados de ejecución, se verifica además que estos gastos se encuentren debidamente autorizados.
- Solicitud de fondos y liquidaciones de gastos, revisando su autorización y oportuna presentación al Organismo Financiero.
- Informe de avance el proyecto, evaluando su oportuna presentación.
- Registros contables
- Otra información corroborativa de otras fuentes.
- Detalle de bienes muebles adquiridos para la ejecución del proyecto.

### **Fase III: Evaluación de los Resultados**

Luego de haberse elaborado los papeles de trabajo y obtenido la evidencia se procede a la evaluación de los

resultados en los cuales se determinan los siguientes aspectos:

- La razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros, a través de la correcta utilización de los fondos y elegibilidad de los gastos.
- La existencia o inexistencia de desviaciones en el control interno.
- El cumplimiento o incumplimiento con los términos del convenio, leyes y regulaciones aplicables.

Cuando existan condiciones que llamen la atención, estas deben ser descritas explicando los aspectos siguientes:

Condición: Describiendo la situación encontrada

Criterio : Explicando como sería la forma correcta de la situación, basándose en las estipulaciones de la normativa.

Causa : Describiendo las razones expuestas por la administración referente a la condición.

Efecto: Exponiendo la incidencia que a juicio del auditor se tendría ya sea en los estados financieros, cumplimiento y/o control interno.



Recomendación: Sugiriendo la forma adecuada de solventar la condición.

#### **Fase IV: Conformación de Archivos de Auditoría**

Debido a la variedad de los papeles de trabajo que se elaboran y utilizan en auditoría, se hace necesaria una clasificación específica que permita un orden lógico al archivar la información. Para tal efecto los papeles de trabajo se clasifican de acuerdo al uso que se le dé a la información basado en la vigencia e importancia de su contenido. Por lo tanto se clasifican en:

- Archivo General o Administrativo
- Archivo Permanente
- Archivo Corriente o Analítico

**Archivo General o Administrativo:** Este archivo contiene información relacionada con la administración del trabajo de auditoría, y cuyo uso está limitado solo al período o ejercicio sujeto a revisión, por lo tanto es de carácter transitorio, algunos ejemplos de información que contiene este archivo son:

- Términos de Referencia

- Invitación de participar en la licitación de la auditoría.
- Notificación de adjudicación del trabajo de auditoría
- Oferta técnica y económica presentada al cliente
- Carta de compromiso
- Contrato de trabajo
- Correspondencia con el cliente

En anexo No 4 se presenta índice de este archivo

**Archivo Permanente:** Este archivo contiene la información que se requiere para conocer las actividades de la unidad ejecutora y del proyecto, que se relacionan directa o indirectamente con el examen de auditoría, algunos ejemplos de la información que debe de contener este archivo son:

- Decreto legislativo y/o ejecutivo de creación de la unidad ejecutora.
- Convenio de financiamiento o de cooperación técnica y sus enmiendas.
- Manuales de control interno

En anexo No 5 se presenta índice de este archivo.

**Archivo Corriente o Analítico:** Es el que contiene los papeles de trabajo que sustentan la planificación y desarrollo de la auditoría por lo que se considera la principal información que soporta la opinión del auditor sobre los estados financieros y cumplimiento examinado.

En anexo 6 se presenta índice de este archivo

#### **4.1.3 CIERRE**

El cierre de la auditoría comprende:

- i. Eventos Contingenciales,** consiste en efectuar indagaciones y discutir con la gerencia la existencia o no de litigios y/o demandas relacionadas con el proyecto, así como las políticas y procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizarlos. Además se debe obtener una descripción y evaluación de los mismos a la fecha de nuestra auditoría y los ocurridos posteriormente. El auditor debe obtener confirmación por escrito de parte de la unidad ejecutora, de la existencia o no de tales litigios y/o demandas y al mismo tiempo solicitar una carta de confirmación al abogado de la institución, sobre dicha

situación con el objetivo de corroborar la información proporcionada por la unidad ejecutora.

- ii. Eventos Subsecuentes,** consiste en efectuar procedimientos específicos posteriores a la fecha de cierre de nuestra auditoría. Para ello es necesario examinar libros contables y documentos probatorios que respalden las transacciones realizadas durante el período subsecuente.
- iii. Emisión de la carta de gerencia,** siempre y cuando las condiciones a reportar sean de incidencia menores en los estados financieros, control interno y cumplimiento legal; es decir que no afectan la opinión del auditor. Dicho documento debe incluirse como anexo al informe final.
- iv. Emisión de los informes y opiniones requeridas en los términos de referencia,** los que deben ser incorporados en un solo documento.

Un informe del proyecto deberá contener por lo menos:

**Parte A.**

Una página con el título, un índice, carta de remisión y un resumen ejecutivo que incluya: Los antecedentes del proyecto, el período cubierto, los objetivos del proyecto, los objetivos y alcance de la auditoría, detalle de los procedimientos ejecutados, cualquier limitación al alcance de la auditoría, estado de las recomendaciones hechas en auditorías anteriores, un breve resumen de los resultados de la auditoría y un breve resumen de los comentarios de la administración de la unidad ejecutora con respecto a los hallazgos reportados.

**Parte B.**

Los diferentes informes y dictámenes requeridos los que deben contener:

- El informe y dictamen del auditor con respecto a los estados financieros del proyecto, adjuntando los estados financieros y sus correspondientes notas. Si existen, se identificarán los costos que no estén respaldados con registros adecuados o que no sean elegibles bajo los términos del convenio.

- El informe del auditor con respecto a su comprensión de la estructura del control interno relacionada con el proyecto y debe incluir el alcance del trabajo del auditor, una discusión de los controles internos mas importantes de la unidad ejecutora, las condiciones reportables incluyendo las debilidades materiales en la estructura de control interno de ésta, los costos inelegibles y costos sin respaldo. De existir, también incluir una sección referente al seguimiento de las recomendaciones de control interno y cumplimiento hechas en auditorías anteriores.
- El informe y la opinión del auditor con respecto al cumplimiento de la entidad ejecutora con los términos del convenio, las leyes y regulaciones aplicables relacionadas con el proyecto. Este debe de contener un detalle de las desviaciones reportables detectadas en el período examinado, las cuales deben ser descritas en hallazgos.

### **Parte C.**

En esta parte se incluyen los anexos, tales como:

- Carta de gerencia

- Detalle de los bienes adquiridos
- Detalle de los pagos a consultores

## **CAPITULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **5.1 CONCLUSIONES**

La investigación permitió detectar que las firmas privadas de auditoría no disponen de literatura suficiente que les permita conocer las exigencias de los organismos BID/BIRF para la realización de auditoría a proyecto puesto que se confirmó que la mayoría de las firmas (56%), no conocían de dichas exigencias, esta situación obedece a que la literatura de auditoría a proyectos en general, no es de fácil acceso para todos los profesionales en Contaduría Pública.

La falta de literatura sobre el área de auditoría a proyectos afecta el enriquecimiento de conocimientos de los profesionales en esta rama, de ahí que la base del servicio al cliente es la experiencia del personal de las firmas por lo que no se tiene una unificación de criterios y/o metodología para la elaboración de procedimientos que constituyen la base de la obtención de la evidencia



suficiente que respalda la opinión de los informes de auditoría.

El resultado de la investigación también reveló que las pruebas que más deben predominar en la elaboración de procedimientos son "Pruebas de Doble Propósito", esto se debe a que en la auditoría de proyectos el trabajo no se limita a obtener evidencia para formarse una opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros del proyecto, sino también se emite un informe referente a la adecuada estructura de control interno revelando cualquier desviación material si la hubiere referente, y al mismo tiempo se emite un informe referente al cumplimiento con los términos del convenio revelando cualquier incumplimiento.

## **5.2 RECOMENDACION**

Basándose en las conclusiones planteadas se permite recomendar a las universidades incluir dentro de los temas a desarrollar en la cátedra de auditoría conocimientos generales sobre auditoría de proyectos para que obtengan un

conocimiento que les ayude a desempeñar con eficiencia su labor y aportar elementos de juicio de acuerdo a los resultados de su entendimiento.

Para el diseño de procedimientos de auditoría a proyectos deben incluirse pruebas de doble propósito para que nos proporcionen a demás de una seguridad sustantiva una confianza en el cumplimiento.

En la elaboración de procedimientos de auditoría a proyectos debe desarrollarse con base en lineamientos mínimos, como los presentados en la guía propuesta en este documento puesto que proporciona una visión general de las bases que se deben de considerar al preparar los procedimientos sin excluir el juicio del auditor. Dicha guía puede ser fácilmente aplicada por profesionales que posea conocimientos sobre auditoría.

**BIBLIOGRAFIA**

- Asamblea legislativa Diario Oficial No.80 Tomo 279 Decreto Legislativo No.206 El Salvador, 29 de Abril de 1983
- Cashin, J; P. Neuwirth y J. Levy. "Enciclopedia de la Auditoría".2da Edición TomoI. Editorial Océano.1998
- Cook John W. y Gary M. Winkle. "Auditoría" 3era. Edición McGraw Hill Interamericana de México S.A de C.V. Enero de 1996.
- Consejo de Normas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Declaraciones sobre Normas de Auditoría SAS 60 "Comunicaciones de los Asuntos Relacionados con la Estructura del Control Interno Observados en una Auditoría". México 1997
- Consejo de Normas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Declaraciones sobre Normas de Auditoría SAS No.74 "Consideraciones para la Auditoría de Cumplimiento de Entidades Gubernamentales y Recintos de Asistencia Financiera". 1era Edición, junio de 1997 M
- Consejo de Normas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Declaraciones sobre Normas de Auditoría SAS No.78 "Evaluación de la Estructura del

Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros:  
Corrección al SAS No.55".1era Edición, junio de 1997

- Consejo de Normas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Declaraciones sobre Normas de Auditoría SAS No.82 "Aspectos del Fraude en una Auditoría de Estados Financieros".1era Edición, Agosto de 1997
- Federación Internacional de Contadores. Codificación de Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) y Declaración Internacionales de Auditoría. NIA No.4 " La Planeación".2da Edición
- Federación Internacional de Contadores. Codificación de Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) y Declaración Internacionales de Auditoría. NIA No.6 " Evaluación de Riesgo y Control Interno".2da Edición
- Federación Internacional de Contadores. Codificación de Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) y Declaración Internacionales de Auditoría. NIA No.25 " Importancia Relativa de la Auditoría".2da Edición.
- Frente Farabundo Martí para la Liberación Nacional. Acuerdo hacia una Nueva Nación "Recopilación de los

Acuerdos de Paz suscritos con el Gobierno de El Salvador". El Salvador 1992

- Hernández Sampieri, Roberto "Metodología de la Investigación" Mc Graw Hill Interamericana de México S.A de C.V.1991
- IV Convención Nacional de Contadores de El Salvador. Norma de Contabilidad Financiera No. 25 "Divulgación para la preparación de Informes Contables y Presentación de los Estados Financieros Gubernamentales." Adoptado por el Instituto de Contadores Públicos de El Salvador. Enero de 1999.
- Jovel Rivera, Marta Isabel, José Luis Serrano González y Evert Alberto Mira Chacón. "Auditoría Gubernamental a Proyectos, Aplicación a un Caso Concreto." El Salvador. UES. Facultad de Ciencias Económicas. 1996

**ANEXO 1**  
**CUESTIONARIO PARA LA**  
**EVALUACION DEL CONTROL**  
**INTERNO**

Elaborado por: \_\_\_\_\_

Cliente:  
Fecha :



### CUESTIONARIO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

PREGUNTAS	SI	NO	N/A	OBSERVACION
<p><b>OBJETIVOS</b></p> <p>a) Obtener un suficiente conocimiento de la estructura de control interno para planear la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas a ser desarrolladas.</p> <p>b) Evaluar los procesos administrativos que constituyen la parte substancial del control interno.</p> <p><b>Aspectos Generales.</b></p> <p>1. ¿Considera que el catálogo de cuentas actual facilita la elaboración de estados e informes financieros del proyecto, de manera lógica y adecuada que facilite su interpretación?</p> <p>2. ¿Los documentos y registros contables poseen la información que permita identificar la procedencia de los datos, aprobación de las transacciones y su procesamiento en forma oportuna?</p>				

Elaborado por: \_\_\_\_\_

Cliente:  
Fecha :

PREGUNTAS	SI	NO	N/A	OBSERVACION
<p>3. ¿Existe separación entre funciones incompatibles, como son las de autorización, ejecución, custodia, registro y control de operaciones?</p> <p><b>Disponibilidades</b></p> <p>4. ¿Se encuentran las cuentas bancarias a nombre del proyecto?</p> <p>5. ¿Son efectuados todos los pagos por medio de cheques?</p> <p>6. ¿Se tiene el cuidado de emitir los cheques a nombre del beneficiario adjuntando la respectiva documentación de soporte?</p> <p>7. ¿Es diferente la persona que contabiliza, custodia, concilia y firma los cheques?</p> <p>8. ¿Han rendido fianza las personas encargadas del manejo del uso de los fondos del proyecto?</p> <p>9. ¿Se elaboran conciliaciones bancarias mensualmente, las que poseen evidencia de las personas que elabora, revisa y autoriza?</p>				



Elaborado por: \_\_\_\_\_

Cliente:  
Fecha :

PREGUNTAS	SI	NO	N/A	OBSERVACION
<p><b>Pagos</b></p> <p>10. ¿Que clase de registro de pagos se llevan y quien los lleva (Registros auxiliares o Controles de pagos por Contratos de Consultoría)</p> <p>11. ¿Se hacen los pagos solamente basándose en comprobantes aprobados con la documentación original de soporte adjunta?</p> <p>12. ¿Se hace la anotación del pago en los documentos correspondientes para impedir el pago duplicado? en caso afirmativo: ¿Cómo?, ¿cuándo? y ¿quién? hace la anotación.</p> <p>13. ¿Verifique si la factura del proveedor se hace a nombre del proyecto, tal como se describe en la cuenta bancaria?.</p> <p><b>Bienes y Servicios.</b></p> <p>14. Determine los procedimientos utilizados de la unidad ejecutora para la recepción de los bienes y como se deja documentado.</p>				

Elaborado por: \_\_\_\_\_

Cliente:

Fecha :

PREGUNTAS	SI	NO	N/A	OBSERVACIÓN
14. ¿ Que medidas se adoptan para inspeccionar o comprobar las especificaciones y la calidad de los bienes recibidos?.				
15. ¿Existe un registro extracontable de los bienes adquiridos con los fondos del proyecto?				
16. ¿Posee la unidad ejecutora expedientes referentes a las contrataciones y adquisiciones de bienes y servicios?				

Elaborado por: \_\_\_\_\_

Cliente:

Fecha :

CONCLUSIÓN	SI	NO	COMENTARIO
<p>De acuerdo a la evaluación realizada concluimos que:</p> <p>Las normas y procedimientos que regulan las actividades de la unidad ejecutora y el proyecto son conocidas y aplicadas por el personal clave de la entidad y proyecto, por lo que el riesgo del control se considera BAJO permitiendo que la confianza en ellos sea alta y que las pruebas de auditoría estén enfocadas a verificar cumplimiento y no saldos.</p> <p>Existe deficiencias en la aplicación de ciertas normas y procedimientos a las que esta sujeta el proyecto, por lo que el riesgo de control permite una confianza del 50% en los controles e igualmente un alcance en nuestras pruebas sustantivas.</p> <p>No están siendo aplicados las normas y procedimientos a las que se encuentra sujeta el proyecto, considerando un ALTO riesgo de control y ampliando el alcance de nuestras pruebas sustantivas a un 100 %</p>			

ANEXO 2  
MODELO DE  
MEMORANDUM DE PLANEACION

MEMORANDUM DE PLANEACION DE AUDITORIA

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_ ; PROYECTO \_\_\_\_\_

**I. ANTECEDENTES.**

**UNIDAD EJECUTORA** (Basandose en el decreto constitutivo):

La unidad ejecutora "X" es una dependencia del Ministerio "Y", creada mediante decreto ejecutivo No. \_\_\_\_\_ publicado en diario oficial No. \_\_\_\_\_ Tomo \_\_\_\_\_ de fecha \_\_\_\_\_.

**OBJETIVO:**

La ejecución de proyectos que contribuyan al desarrollo económico y social.

**PROYECTO** \_\_\_\_\_ (Basandose en el convenio de ejecución):

Con fecha \_\_\_\_\_ el Gobierno de El Salvador firmó convenio de préstamo con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), para la ejecución del proyecto \_\_\_\_\_ Por un monto de \_\_\_\_\_ con una vigencia de \_\_\_\_\_

**OBJETIVO:**

Elevar la calidad de vida de la población.

**II. ESTUDIO Y EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO.**

De acuerdo con los objetivos de nuestros servicios de auditoría financiera, de control interno y cumplimiento, contenidos en los términos de contratación, el conocimiento de las fuentes de evidencia disponibles, hemos concluido que, existen deficiencias en la aplicación de ciertas

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_; PROYECTO \_\_\_\_\_

normas y procedimientos a las que esta sujeto el proyecto, por lo que el riesgo de control permite una confianza del 50% en los controles e igualmente un alcance en nuestras pruebas sustantivas.

### III. IDENTIFICACION DE LEYES Y REGLAMENTOS APLICABLES.

De acuerdo a la información recopilada y el conocimiento de la unidad ejecutora, hemos determinado que el proyecto puede ser auditado debido a que se cuenta con documentación que permiten el examen de auditoría. Apoyando nuestra decisión en:

Que la unidad ejecutora mantiene evidencias adecuadas para soportar el desarrollo de nuestro trabajo, considerando las fuentes más importantes las siguientes:

- Convenio de financiamiento, cartas de implementación y correspondencia, relacionada con el proyecto.
- Instructivo para el manejo de fondos.
- Informes de liquidación de gastos.
- Archivos independientes del proyecto.
- Ordenes de compra por las erogaciones efectuadas, así como documentación de los concursos para determinar los proveedores más adecuados.
- Registros contables de las operaciones del proyecto.

MEMORANDUM DE PLANEACION DE AUDITORIA

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_; PROYECTO \_\_\_\_\_

Dadas las características del proyecto se diseñarán procedimientos de auditoría específicos, con el propósitos de determinar si han existido situaciones anormales sobre las operaciones registradas por la unidad ejecutora durante el período que cubre nuestra revisión.

IV. ENFOQUE DE AUDITORIA.

Estados Financieros.

Al efectuar una revisión preliminar de los estados financieros, sea constatado que estos permiten determinar la ejecución financiera del proyecto, tal como se detalla.

Clase General de Gastos	Monto
Gastos Personales	
Gastos no Personales	
Asistencia Técnica y apoyo logístico	
Materiales y Suministros	
Maquinaria y Equipo	
Total de Gastos	

Determinación de las áreas de riesgo y evaluación de riesgos.

En base al estudio preliminar se ha determinado que existen Debilidades en la aplicación de los controles establecidos, sin embargo estas debilidades no son tan relevantes que conlleven a la realización de un 100% de pruebas

MEMORANDUM DE PLANEACION DE AUDITORIA

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_; PROYECTO \_\_\_\_\_

sustantivas, por lo que se usará una estrategia de confianza de controles del 50% para probar la mitigación de los riesgos identificados.

**Materialidad y error tolerable.**

(El cálculo de la materialidad dependerá de la política adoptada por la firma), un ejemplo se muestra a continuación.

Descripción	Monto
Total de Gastos del proyecto	
Porcentaje de error tolerable	
Materialidad y Error tolera	

**Alcance de la auditoría.**

(Para el desarrollo de este punto se debe de retomar las estipulaciones establecidas en los términos de referencia).

**V. ORGANIZACIÓN DE LA AUDITORÍA**

**Presupuesto de tiempo y personal asignado.**

Para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría sea designado el personal y presupuestado el tiempo, tal como se detalla a continuación:





MEMORANDUM DE PLANEACION DE AUDITORIA

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_; PROYECTO \_\_\_\_\_

Personal asignado	Funciones	Dias/Hombres
Lic. Amilcar Vladimir Lovos	Socio de Auditoría	3
Lic. Norberto Mendez	Supervisión	5
Licda. Norma Pineda	Encargada	7
Sr. Daniel Figueroa	Asistente	14
Total dias asignados		29

**Fechas Claves.**

Los plazos para la presentación de informes se detallan a continuación.

Actividad	Fecha Clave
Presentación de Carta de Gerencia y Borrador de informe.	10 de Marzo de 1999
Presentación de Informe Final	31 de Marzo de 1999

**Personal Clave del Proyecto.**

El personal clave para desarrollar nuestro trabajo en la unidad ejecutora será:

Nombre	Cargo
Lic. Dagoberto Perez	Director Ejecutivo
Licda. Angela Pineda	Coordinadora
Licda. Maricela Aguilar	Administradora
Lic. Javier Ernesto Ruíz	Contador

**Programas de Auditoría.**

Para el logro de los objetivos de la auditoría sean diseñado los programas que se presentan como anexo segun el detalle siguiente.

MEMORANDUM DE PLANEACION DE AUDITORIA

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_; PROYECTO \_\_\_\_\_

Anexo No	Nombre del Programa
3	Programa de Verificación de Estados Financieros
3	Programa de Control Interno
3	Programa de Cumplimiento con Términos del Convenio, Leyes y Regulaciones Aplicables

Revisado Supervisor. \_\_\_\_\_ Fecha \_\_\_\_\_

Aprobado Socio. \_\_\_\_\_ Fecha \_\_\_\_\_

**ANEXO 3**  
**PROGRAMAS DE AUDITORIA**

Cliente: \_\_\_\_\_  
Fecha : \_\_\_\_\_

Elaborado por: \_\_\_\_\_  
Revisado Por: \_\_\_\_\_

**CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_ ; PROYECTO \_\_\_\_\_**  
**PROGRAMA PARA LA VERIFICACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

PROCEDIMIENTO	REALIZADO POR	REF/PT
<p><b>I. INTRODUCCION</b></p> <p>El Ministerio X, a través de la Unidad Ejecutora es el responsable de la administración de los recursos financieros del convenio (Proyecto).</p> <p>Las operaciones del proyecto se procesan bajo un sistema contable que identifica las transacciones y saldo del mismo.</p> <p><b>II. OBJETIVOS</b></p> <p>El objetivo del programa es determinar si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de las actividades del proyecto administrado por la Unidad Ejecutora para el período del _____ de _____ al _____ de _____ de _____, y los costos reportados como incurridos y desembolsados por el Organismo Financiero durante ese período son permisibles, necesarios y razonables de acuerdo con los términos del convenio, leyes y regulaciones aplicables.</p> <p><b>III PROCEDIMIENTOS</b></p> <p><b>Disponibilidades.</b></p> <p>Obtenga los estados bancarios de la cuenta especial correspondiente al periodo auditado.</p>		

cliente:  
Fecha :

Elaborado por: \_\_\_\_\_ 13  
Revisado Por: \_\_\_\_\_

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_ ; PROYECTO \_\_\_\_\_

PROGRAMA PARA LA VERIFICACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

PROCEDIMIENTO	REALIZADO POR	REF/PT
1. Prepare una carta de confirmación al banco donde se aperturó la cuenta especial.		
2. Efectúe una comparación de los saldos confirmados con los registros contables e indague las diferencias si las hay.		
4. Efectúe una selección de elementos de salidas de dinero según los estados bancarios y listelos en una cedula de trabajo a la muestra seleccionada aplique los siguientes atributos.  a. Que cada pago se encuentre documentado. b. Que el pago efectuado coincida con la factura o recibo. c. Que el pago ha sido realizado en base al porcentaje según convenio.		
5. Concluya sobre los resultados de las pruebas efectuadas en el área de disponibilidades.		
<b>Gastos.</b>		
6. Obtenga un detalle de los gastos efectuados por clase general de gastos para el proyecto y listelos en una cédula de trabajo.		
7. Basándose en el listado anterior seleccione una muestra representativa de los ítems que conforman cada categoría, si los gastos son mínimos considere examinar a un 100%.		

Cliente:  
Fecha :

Elaborado por: \_\_\_\_\_  
Revisado Por: \_\_\_\_\_

14

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_ ; PROYECTO \_\_\_\_\_

PROGRAMA PARA LA VERIFICACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

PROCEDIMIENTO	REALIZADO POR	REF/PT
<p>8. Para cada uno de los items seleccionados verifique lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a. Que la compra se encuentre autorizada por un nivel jerárquico adecuado.</li><li>b. Que exista evidencia del proceso de requisición de las adquisiciones.</li><li>c. Que la factura o recibo se encuentre a nombre del proyecto.</li><li>d. Que el monto del cheque emitido coincida con el porcentaje de financiamiento del gasto</li><li>e. Que exista evidencia de los bienes y/o servicios adquiridos.</li></ul> <p>9. Para los bienes muebles adquiridos realice lo siguiente.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a. Obtenga el listado de activo fijo y compárelo con los registros contables, de determinarse diferencias, indague sobre ellas.</li><li>b. Realice inspección física.</li></ul> <p>10. Concluya sobre el área de gastos en base a las pruebas realizadas.</p>		

Cliente:  
Fecha :

Elaborado por: \_\_\_\_\_  
Revisado Por: \_\_\_\_\_

15

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_ ; PROYECTO \_\_\_\_\_  
PROGRAMA PARA LA VERIFICACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

PROCEDIMIENTO	REALIZADO POR	REF/PT
<p>Desembolsos Certificación de Gastos (SOE's).</p> <p>11. Obtenga un detalle de los certificados de gastos informados al organismo financiero y lístelos en una cédula de trabajo cotejando los montos informados con los registros contables e indague sobre cualquier diferencia detectada.</p> <p>12. Obtenga un detalle de las solicitudes de reintegros de fondos aprobadas por el banco y efectúe lo siguiente:</p> <p>a. Verifique el adecuado y oportuno registro contable de los ingresos.</p> <p>b. Verifique los reintegros han sido reembolsados a la cuenta que se abrió para tal efecto.</p> <p>13. Prepare carta de confirmación al organismo financiero sobre los montos informados como ejecutados y los desembolsos efectuados. Coteje esta información con los registros contables, investigando sobre cualquier diferencia detectada.</p> <p>14. En base a los resultados obtenidos concluya sobre el área de desembolsos.</p> <p>15. Elabore los hallazgos de auditoría.</p>		

Cliente: \_\_\_\_\_  
Fecha : \_\_\_\_\_

Elaborado por: \_\_\_\_\_  
Revisado Por: \_\_\_\_\_

16

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_; PROYECTO \_\_\_\_\_

**PROGRAMA DE CONTROL INTERNO**

PRUEBAS DE CONTROL INTERNO	REALIZADO POR	REF/PT
<p><b>I. INTRODUCCION</b></p> <p>De acuerdo con el enfoque de auditoría planeado para el examen de la estructura de control interno, efectuamos procedimientos de verificación sustantiva y de cumplimiento para satisfacer requerimientos específicos del alcance de nuestra contratación.</p> <p><b>II. OBJETIVOS</b></p> <p>Obtener un entendimiento de la estructura de control interno usado en la administración de los Proyectos a través de la indagación corroborativa con el personal apropiado del cliente, inspección de documentación escrita y observación del proceso de las transacciones significativas, evaluando el riesgo de control de acuerdo a NIA's.</p> <p><b>III PROCEDIMIENTOS.</b></p> <p><b>Adquisiciones y Contrataciones</b></p> <p>1. Obtenga un detalle de los bienes, obras, montaje y consultorias adquiridos por licitación pública, solicite los expedientes de dichos concursos y verifique lo siguiente:</p> <p>a. Que exista evidencia de la publicación en los periódicos de mayor circulación de la invitación a la licitación.</p>		



Cliente:  
Fecha :

Elaborado por: \_\_\_\_\_  
Revisado Por: \_\_\_\_\_

17

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_; PROYECTO \_\_\_\_\_

**PROGRAMA DE CONTROL INTERNO**

PRUEBAS DE CONTROL INTERNO	REALIZADO POR	REF/PT
<p>b. Que exista evidencia del análisis comparativo de las ofertas recibidas.</p> <p>c. Que la adjudicación de la oferta se ha dictaminada por un comité de compras</p> <p>d. Que exista evidencia de la no objeción en la contratación por parte del Organismo Financiero</p> <p>e. Que exista la formalización de la adquisición del bien o contratación de servicios mediante un contrato debidamente firmado.</p>		
<p><b>Manejo de Fondos.</b></p> <p>2. Verifique que el pagador y los refrendarios cuentan con nombramiento emitido por la autoridad competente</p> <p>3. Verifique que los funcionarios responsables del manejo de los fondos han rendido fianza de fidelidad como requisito para ejercer su función.</p>		
<p><b>Libros, Registros e Informes</b></p> <p>4. Determine que las operaciones derivadas del Convenio de Préstamo, que forman parte del proyecto, se han contabilizado en forma adecuada y oportuna, y son de fácil identificación.</p>		

Cliente:  
Fecha :

Elaborado por: \_\_\_\_\_  
Revisado Por: \_\_\_\_\_

18

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_ ; PROYECTO \_\_\_\_\_

PROGRAMA DE CONTROL INTERNO

PRUEBAS DE CONTROL INTERNO	REALIZADO POR	REF/PT
<p>5. Determine que los registros contables del proyecto utilizados por la Unidad Ejecutora generan la suficiente información para emitir reportes y los correspondientes estados financieros.</p> <p>6. Verifique que exista evidencia de que las operaciones registradas en la Contabilidad del Proyecto, hayan sido revisadas y autorizadas por funcionario responsable.</p> <p><b>Conclusión.</b></p> <p>7. Concluya y elabore los hallazgos determinados en esta área.</p>		

Cliente:  
Fecha :

Elaborado por: \_\_\_\_\_  
Revisado Por: \_\_\_\_\_

19

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_; PROYECTO \_\_\_\_\_

PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO CON TERMINOS DEL CONVENIO LEYES Y REGULACIONES APLICABLES.

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO	REALIZADO POR	REF/PT
<p><b>I. INTRODUCCIÓN.</b></p> <p>Este programa ha sido diseñado en cumplimiento a los requerimientos del Organismo Financiero, satisfaciendo el alcance de nuestra contratación, tomando como referencia las Normas Internacionales de Auditoria, en lo aplicable.</p> <p><b>II. OBJETIVO</b></p> <p>Comprobar que la unidad ejecutora ha cumplido con los términos de convenio leyes y regulaciones aplicables al proyecto.</p> <p><b>III. PROCEDIMIENTOS</b></p> <p><b>Cumplimiento con cláusulas del convenio</b></p> <p>1. Compruebe que la unidad ejecutora haya presentado tres ejemplares de los estados financieros al cierre del ejercicio económico e información financiera complementaria relativa a dichos estados, dentro del plazo estipulado en el convenio.</p> <p>2. Compruebe que el prestatario ha amortizado el préstamo en cuotas semestrales en las mismas fechas determinadas en las estipulaciones especiales para el pago de los intereses.</p>		

Cliente: \_\_\_\_\_  
Fecha : \_\_\_\_\_

Elaborado por: \_\_\_\_\_ 20  
Revisado Por: \_\_\_\_\_

CONVENIO DE PRESTAMO \_\_\_\_\_; PROYECTO \_\_\_\_\_

PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO CON TERMINOS DEL CONVENIO LEYES Y REGULACIONES APLICABLES.

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO	REALIZADO POR	REF/PT
<p><b>Cumplimiento con Instructivos</b></p> <p>3. Ha aperturado una cuenta corriente especial separada en dólares, o su equivalente en otras monedas que se manejaran según el instructivo para el manejo de fondos emitido por el Ministerio de Hacienda.</p> <p>4. Verifique que existe nota de remisión al Organismo financiero para informar de las personas que cuentan con la autorización para firmar documentos relacionados con las solicitudes de desembolsos del convenio.</p> <p>5. Compruebe que los fondos provenientes del convenio de préstamos o donaciones, son utilizados para financiar las actividades del proyecto.</p> <p><b>Conclusión</b></p> <p>6. Concluya y elabore los hallazgos determinados en esta área.</p>		

**ANEXO 4**  
**INDICE DE ARCHIVO**  
**ADMINISTRATIVO**



INDICE DE ARCHIVO ADMINISTRATIVO	
	PAGINAS
10 TERMINOS DE REFERENCIA	
20 INVITACION DE PARTICIPAR EN LA AUDITORIA	
30 NOTIFICACION DE ADJUDICACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA	
40 OFERTA TECNICA Y ECONOMICA PRESENTADA AL CLIENTE	
50 CONTRATO DE AUDITORIA	
60 CORRESPONDENCIA CON EL CLIENTE	

ANEXO 5  
INDICE DE ARCHIVO  
PERMANENTE

INDICE DE ARCHIVO PERMANENTE	
	PAGINAS
110 DECRETO CONSTITUTIVO DE LA UNIDAD EJECUTORA	
120 CONVENIO DEL EJECUCION DEL PROYECTO	
130 CARTAS DE IMPLEMENTACION	
140 PLAN DE COMPRAS	
150 ACUERDO O CONVENIOS CON UNIDADES EXTERNAS	
160 INSTRUCTIVOS Y MANUALES	
170 REGULACIONES DE COMPRA	
180 CATALOGO DE CUENTAS Y MANUAL DE APLICACION CONTABLE DEL PROYECTO	



ANEXO 6  
INDICE DE ARCHIVO CORRIENTE  
O ANALITICO

**INDICE DE ARCHIVO CORRIENTE O ANALITICO**

1000 PLANEACION
1100 EVALUACION DEL CONTROL INTERNO Y RIESGO DE AUDITORIA
1110 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
1200 RESUMEN EVALUACION DE RIESGO DE AUDITORIA Y PLAN DE AUDITORIA
1210 MEMORANDUM DE AUDITORIA
1300 ESTADOS FINANCIEROS
1310 ESTADOS FINANCIEROS FIRMADOS
1400 OTROS INFORMES
1410 INFORMES ENVIADOS A OTRAS ENTIDADES
1500 INFORME DE AUDITORIA
1510 INFORME DE AUDITORIA
2000 PRUEBAS DE AUDITORIA
2100 PROGRAMAS DE ESTADOS FINANCIEROS
2110 SUMARIA
2120 DESARROLLO DEL PROGRAMA
2121 DISPONIBILIDADES
2122 GASTOS
2123 DESEMBOLSOS Y CERTIFICADOS (SOE'S)
2130 DOCUMENTACION SOPORTE
2200 PROGRAMA DE CONTROL INTERNO
2210 DESARROLLO DEL PROGRAMA
2211 ADQUISICIONES Y CONTRATOS
2212 MANEJO DE FONDOS
2213 LIBROS, REGISTROS E INFORMES
2214 CONCLUSION
2220 DOCUMENTACION SOPORTE
2300 PPROGRAMA DE CUMPLIMIENTO CON TERMINOS DEL CONVENIO, LEYES Y REGULACIONES APLICABLES
2310 DESARROLLO DEL PROGRAMA
2311 CUMPLIMIENTO CON CLAUSULAS DEL CONVENIO
2312 CUMPLIMIENTO CON INSTRUCTIVOS
2313 CONCLUSION
2320 DOCUMENTACION SOPORTE

ANEXO 7  
ENCUESTA DEL TRABAJO DE  
INVESTIGACION

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
ESCUELA DE CONTADURIA PUBLICA

**OBJETIVO:**

Recopilar información sobre la experiencia que poseen las firmas auditoras a cerca de la elaboración de procedimientos de auditoría de estados financieros a proyectos, financiados por BID/BIRF y desarrollados por unidades ejecutoras gubernamentales.

**DIRIGIDO:**

A gerentes, supervisores y encargados de las firmas de auditoría inscritas en la Corte de Cuentas de la República.

**INDICACIONES:**

Muy atentamente, se le solicita contestar objetivamente la siguiente serie de preguntas, dando explicación a sus respuestas en los casos que fuera necesario.

## ENCUESTA DE INVESTIGACIÓN

1. ¿Cuales son los principales requisitos que exige BID/BIRF a través de las Unidades Ejecutoras Gubernamentales para la realización de auditorias de estados financieros.?

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_
4. \_\_\_\_\_

2. ¿Cuáles son los problemas más frecuentes a los que se ha enfrentado la firma al elaborar los programas de auditoría financiera de proyectos?

( ) Falta de experiencia del personal de la firma

( ) Inexistencia de una guía para elaborarlos

( ) Desconocimiento de la normativa técnica y legal

( ) Otros \_\_\_\_\_

3. De las siguientes áreas abajo descritas, ¿ a cuál se le deberá dar prioridad al realizar una auditoría a proyecto?

a) Area Financiera \_\_\_\_\_

b) Control Interno \_\_\_\_\_

c) Cumplimiento \_\_\_\_\_

d) Operativa \_\_\_\_\_

e) Todas las anteriores \_\_\_\_\_

4. ¿Qué tipo de programas de auditoría considera más funcionales?

- a) Por áreas específicas
- b) Por cuentas de mayor
- c) Clase general de gastos
- d) Otro tipo \_\_\_\_\_

5. Indíquenos ¿cuáles son las principales bases tomadas en cuenta para elaborar procedimientos de auditoría financiera a proyectos?

- a) \_\_\_\_\_ d) \_\_\_\_\_ g) \_\_\_\_\_
- b) \_\_\_\_\_ e) \_\_\_\_\_ h) \_\_\_\_\_
- c) \_\_\_\_\_ f) \_\_\_\_\_ i) \_\_\_\_\_

6. De las siguientes pruebas y procedimientos, ¿Cuáles son los que predominan en los programas de estados financieros a proyectos?

- ( ) Procedimientos analíticos
- ( ) Pruebas de Cumplimiento
- ( ) Pruebas sustantivas o de detalle
- ( ) Otras \_\_\_\_\_

7. ¿Cuáles cree que son los principales procedimientos utilizados para evaluar el área de desembolsos y liquidaciones?

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_
4. \_\_\_\_\_

8. ¿Tiene la firma bibliografía propia que le sirva de base para la preparación de procedimientos de auditoría financiera a proyectos?

SI ( )

NO ( )

9. ¿Considera usted que proporcionar los lineamientos básicos para la elaboración de procedimientos de auditoría financiera a proyectos contribuirá a la unificación de metodología para la preparación de programas?

SI ( )

NO ( )

Porque \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_