



UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES

POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES

MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

**PROPUESTA PARA LA PREPARACIÓN DE LOS INFORMES DE
AUDITORÍA EN LOS ORGANISMOS DE CONTROL FISCAL MUNICIPAL
ENMARcado EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES
FISCALIZADORAS SUPERIORES**

Estándar para elaboración de informes de Auditoría para las Contralorías Municipales
Merideñas

Trabajo de grado presentado para optar al grado de Magíster en Ciencias Contables

Autor: Daniel Sánchez

Tutor: Dr. Elvis Daniel Núñez

Mérida, junio 2018

C.C Reconocimiento

ÍNDICE GENERAL

	Pp.
LISTA DE CUADROS	i
LISTA DE GRÁFICOS	v
LISTA DE MODELOS	ix
LISTA DE ANEXOS	x
LISTA DE SIGLAS Y ACRÓNIMOS	xi
RESUMEN.....	xiii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	5
EL PROBLEMA	5
Planteamiento del Problema	5
Objetivos de la investigación	19
Justificación.....	21
Delimitación del Problema.....	23
CAPÍTULO II	25
MARCO TEÓRICO.....	25
Antecedentes de la Investigación.....	25
Bases Teóricas	29
Bases Legales.....	50
Operacionalización de las Variables de Investigación.....	67
CAPÍTULO III	72
MARCO METODOLÓGICO.....	72
Tipo de investigación	72
Diseño de la Investigación	75
Población y Muestra de Estudio.....	77
Instrumentos y Técnicas de Recolección de la Información.....	82
Validez y Confiabilidad de los Instrumentos de Recolección de Datos	84

Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos	87
CAPITULO IV	90
Resultados de la Investigación	90
Cuestionario Aplicado al Grupo de Abogados.....	93
Cuestionario Aplicado al Grupo de Auditores	136
CAPITULO V	179
Propuesta de Investigación	179
CAPITULO VI.....	224
Conclusiones y Recomendaciones	224
Conclusiones	224
Recomendaciones	229
BIBLIOGRAFÍA TEÓRICA	231
BIBLIOGRAFÍA LEGAL	233

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE CUADROS

Número	Título	Pp.
Cuadro 1	Número de empleados Públicos en Venezuela Periodo 2014-2016	14
Cuadro 2	Variación del Presupuesto asignado a la Contraloría General de la República Periodo 2013-2016	15
Cuadro 3	Variación del Presupuesto asignado a los Estados y Municipios Periodo 2015-2016	16
Cuadro 4	Definición de las variables de estudio	68
Cuadro 5	Operacionalización de las variables de investigación	70
Cuadro 6	Población total del estado Mérida en valores absolutos y relativos Censos 2001 - 2011	80
Cuadro 7	Situado Constitucional asignado a las Alcaldías del estado Bolivariano de Mérida durante el Año 2017	81
Cuadro 8	Bases teóricas de las ISSAI susceptibles de aplicación en la elaboración de los informes de auditoría realizados por los Órganos de Control Fiscal municipal	90
Cuadro 9	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 1	93
Cuadro 10	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 2	94
Cuadro 11	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 3	96
Cuadro 12	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 4	97
Cuadro 13	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 5	99
Cuadro 14	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 6	100
Cuadro 15	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 7	102

Número	Título	Pp.
Cuadro 16	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 8	103
Cuadro 17	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 9	105
Cuadro 18	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 10	106
Cuadro 19	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 11	108
Cuadro 20	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 12	109
Cuadro 21	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 13	111
Cuadro 22	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 14	112
Cuadro 23	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 15	114
Cuadro 24	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 16	115
Cuadro 25	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 17	117
Cuadro 26	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 18	120
Cuadro 27	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 19	122
Cuadro 28	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 20	123
Cuadro 29	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 21	125
Cuadro 30	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 22	126
Cuadro 31	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 23	128

Número	Título	Pp.
Cuadro 32	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 24	130
Cuadro 33	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 25	131
Cuadro 34	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 26	133
Cuadro 35	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 27	134
Cuadro 36	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 1	136
Cuadro 37	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 2	138
Cuadro 38	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 3	139
Cuadro 39	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 4	141
Cuadro 40	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 5	142
Cuadro 41	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 6	144
Cuadro 42	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 7	145
Cuadro 43	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 8	147
Cuadro 44	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 9	149
Cuadro 45	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 10	151
Cuadro 46	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 11	152
Cuadro 47	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 12	154

Número	Título	Pp.
Cuadro 48	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 13	155
Cuadro 49	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 14	157
Cuadro 50	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 15	158
Cuadro 51	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 16	161
Cuadro 52	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 17	162
Cuadro 53	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 18	164
Cuadro 54	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 19	165
Cuadro 55	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 20	167
Cuadro 56	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 21	169
Cuadro 57	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 22	171
Cuadro 58	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 23	173
Cuadro 59	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 24	175
Cuadro 60	Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 25	177

LISTA DE GRÁFICOS

Número	Título	Pp.
Gráfico 1	Distribución de las alternativas de respuesta sobre los años de experiencia dentro de los Órganos de Control Fiscal municipal	93
Gráfico 2	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia la redacción empleada en el informe de auditoría	95
Gráfico 3	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de las deficiencias en el control interno	96
Gráfico 4	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de los cuatro elementos de los hallazgos	98
Gráfico 5	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de coherencia entre los hallazgos detectados	99
Gráfico 6	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia la reincidencia de las fallas detectadas	101
Gráfico 7	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia del énfasis en el daño al patrimonio	102
Gráfico 8	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la intuición del auditor	104
Gráfico 9	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia los hechos basados en evidencias precisas	105
Gráfico 10	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la suficiente documentación soporte	107
Gráfico 11	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia la claridad en la norma legal transgredida	108
Gráfico 12	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia del énfasis en la falta de implementación de los adecuados mecanismos de control interno	110
Gráfico 13	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la presentación de elementos de convicción suficientes	111

Número	Título	Pp.
Gráfico 14	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la narración detallada de los hechos	113
Gráfico 15	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la presentación de tablas comparativas	114
Gráfico 16	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la presentación de gráficos	116
Gráfico 17	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la cualidad deseada en la presentación de los hallazgos	118
Gráfico 18	Distribución de las alternativas de respuesta sobre los lineamiento o guía utilizados para la revisión de los informes de auditoría	120
Gráfico 19	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la suficiencia de la información suministrada por los instrumentos normativos disponibles	122
Gráfico 20	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la necesidad de implementen las normas internacionales de auditoria aplicables al sector público en las actuaciones de control	124
Gráfico 21	Distribución de las alternativas de respuesta sobre el conocimiento de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores	125
Gráfico 22	Distribución de las alternativas de respuesta sobre el grado de aprobación en la incorporación de un párrafo en el cual se indique la responsabilidad de la Dirección	127
Gráfico 23	Distribución de las alternativas de respuesta sobre el grado de aprobación en la incorporación de un párrafo en el cual se exprese la responsabilidad del equipo auditor	128
Gráfico 24	Distribución de las alternativas de respuesta sobre el grado de aprobación en la incorporación de un párrafo conclusiones con salvedades	130
Gráfico 25	Distribución de las alternativas de respuesta sobre el grado de aprobación en la incorporación de un párrafo de opinión negativa	132
Gráfico 26	Distribución de las alternativas de respuesta sobre el grado de aprobación en la incorporación de un párrafo de conclusión (opinión)	133

Número	Título	Pp.
Gráfico 27	Distribución de las alternativas de respuesta sobre el grado de aprobación en la incorporación de un párrafo de consideraciones adicionales	135
Gráfico 28	Distribución de los Años dentro del Control Fiscal	137
Gráfico 29	Distribución de las alternativas de respuesta sobre normativa, lineamientos o guías utilizados para la elaboración y presentación de informes de auditoría.	139
Gráfico 30	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la suficiencia de los instrumentos normativos existentes	141
Gráfico 31	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría	143
Gráfico 32	Distribución de las alternativas de respuesta sobre el conocimiento de las Normas Internacionales de Auditoría	144
Gráfico 33	Distribución de las alternativas de respuesta sobre divulgación en materia de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores	146
Gráfico 34	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la necesidad impulsar mayores mecanismos de capacitación en materia de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores	148
Gráfico 35	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la clase de auditorías realizadas generalmente por los Órganos de Control Fiscal municipal	150
Gráfico 36	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la evaluación del cumplimiento de los parámetros legales y técnicos del ente u organismo sujeto a control	151
Gráfico 37	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia a la verificación del manejo de los recursos financieros, materiales y humanos del ente u organismo sujeto a control	153
Gráfico 38	Distribución de las alternativas de respuesta sobre conocimiento de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)	154

Número	Título	Pp.
Gráfico 39	Distribución de las alternativas de respuesta sobre conocimiento de las normas emitidas por la ISSAI	156
Gráfico 40	Distribución de las alternativas de respuesta sobre conocimiento que en las ISSAI se establecen las directrices internacionales destinadas a la elaboración y presentación de los informes de auditoría	157
Gráfico 41	Distribución de las alternativas de respuesta sobre los elementos que forman parte de los informes de auditoría	159
Gráfico 42	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la aprobación en inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad de la dirección	162
Gráfico 43	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad del equipo auditor	164
Gráfico 44	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la incorporación de párrafo sobre la responsabilidad del equipo auditor	166
Gráfico 45	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la apreciación de la inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad de la Dirección	168
Gráfico 46	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la apreciación de la inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad del equipo auditor	170
Gráfico 47	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la apreciación de la inclusión de un párrafo de conclusiones con salvedades	172
Gráfico 48	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la apreciación de la inclusión de un párrafo de opinión negativa	174
Gráfico 49	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la apreciación de la inclusión de un párrafo de conclusión (opinión)	175
Gráfico 50	Distribución de las alternativas de respuesta sobre la apreciación de la inclusión de un párrafo de consideraciones adicionales	177
Gráfico 51	Árbol de decisiones	188

LISTA DE MODELOS

Número	Título	Pp
Modelo N° 1	Estructura para informe de auditoría con una opinión sin salvedad. (ISSAI 1700)	189
Modelo N° 2	Estructura para informe de auditoría con una opinión con salvedad (ISSAI 1705)	198
Modelo N° 3	Estructura para informe de auditoría con una opinión adversa o desfavorable (ISSAI 1705)	205
Modelo N° 4	Estructura para informe de auditoría con abstención de opinión o denegación (ISSAI 1705)	212
Modelo N° 5:	Estructura para informe de auditoría con párrafo de énfasis (ISSAI 1706)	217

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE ANEXOS

Número	Título	Pp
Anexo N° 1	Glosario de Términos	234
Anexo N° 2	Cuestionario Abogados	248
Anexo N° 3	Cuestionario Auditores	258
Anexo N° 4	Validación del Experto en Metodología	267
Anexo N° 5:	Validación del Experto en Redacción	275
Anexo N° 6	Validación del Experto en Materia de Control Fiscal	283

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE SIGLAS Y ACRÓNIMOS

A

AFROSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de África
ARABOSAI	Organización Árabe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ASOSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Asia

C

CGR	Contraloría General de la República
COFAE	Fundación Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoría de Estado “Gumersindo Torres”
CAROSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Caribe
CLADEFS	Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras
CRBV	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

D

DNA	Declaraciones de Normas de Auditoría
-----	--------------------------------------

E

EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
EUROSAI	Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa

F

FCCPV	Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela
FANB	Fuerza Armada Nacional Bolivariana
FCI	Fondo de Compensación Interterritorial

I

IFAC	Federación Internacional de Contadores
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSAI	Normas Profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores
INE	Instituto Nacional de Estadística
INTOSAI GOV	Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza
IIA	Instituto de Auditores Internos

L

LOCGRSNCF	Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el Sistema Nacional de Control Fiscal
LOAP	Ley Orgánica de la Administración Pública
LCC	Ley Contra la Corrupción
LOPPM	Ley Orgánica del Poder Público Municipal

N

NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
NGAE	Normas Generales de Auditoría de Estado
NGCSP	Normas Generales de Contabilidad del Sector Público

O

OLACEFS	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ONCOP	Oficina Nacional de Contabilidad Pública

P

PASAI	Asociación de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Pacífico
-------	--

R

RAE	Real Academia Española
-----	------------------------

S

SNCF	Sistema Nacional de Control Fiscal
SUNAI	Superintendencia Nacional de Auditoría Interna

V

VEN-NIF	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela
---------	--

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
COORDINACIÓN DE POSGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

PROPUESTA PARA LA PREPARACIÓN DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA
EN LOS ORGANISMOS DE CONTROL FISCAL MUNICIPAL ENMARCADO
EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES
FISCALIZADORAS SUPERIORES.

Estándar para elaboración de informes de Auditoría para las Contralorías Municipales
Merideñas

Autor: Daniel Sánchez

Tutor: Dr. Elvis Daniel Núñez

Junio, 2018

www.bdigital.ula.ve

RESUMEN

Esta investigación, se realizó con la finalidad de presentar una propuesta vinculada a la aplicación de las normas internacionales de auditoría de las Entidades Fiscalizadoras Superiores hacia los Órganos de Control Fiscal municipal para la elaboración de los informes de auditoría. Estas normas se crearon con el objetivo de brindar elementos que le permiten al auditor gubernamental, variadas y mejores herramientas para el cumplimiento de su importante labor, la cual no es otra que aumentar la confianza de los ciudadanos en la correcta gestión de los fondos públicos y el cumplimiento de las metas y objetivos propuesto, en el marco de un mundo globalizado y cada día más dependiente de las nuevas tecnologías. En base a tal enfoque, se presentó la propuesta de creación de un instrumento técnico-normativo destinado a impulsar la calidad de esta clase de informes, los cuales son elaborados por las unidades de auditorías, dentro de las Contralorías Municipales del estado Bolivariano de Mérida, basado en estos estándares internacionales.

Palabras claves: Informes de Auditoria en el Sector Público, Control Fiscal, Contraloría Municipal, Normas Internacionales de auditoría en el Sector Público.

INTRODUCCIÓN

El organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB), consciente de la necesidad de un cambio de enfoque en los informes de auditoría, ha tenido dentro de su agenda el mejoramiento de los informes de auditoría. Como resultado, ha venido progresivamente aprobando y publicando nuevas normas internacionales de auditoría, y un número de estas dedicadas exclusivamente a la forma de elaboración y presentación de los informes de auditoría.

Estos lineamientos, han sido adoptados por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), organización central de las Entidades Fiscalizadoras Públicas a nivel internacional.

Los informes de auditoría, elaborados en consecuencia, aportan mayor transparencia con respecto a las responsabilidades del auditor y su deber de independencia, y describen en mayor detalle las responsabilidades de la Dirección y de los responsables del gobierno de los entes y organismos sujetos a control. Lo que garantiza que los usuarios finales de estos documentos, tengan una mayor comprensión sobre el proceso realizado y los resultados obtenidos. En general, estos estándares están siendo aplicados cada vez en mayor medida por los distintos Órganos de Control Fiscal a nivel mundial, realizando para tal fin una progresiva transición, lo cual generalmente ha arrojado, resultados positivos.

Esta situación es novedosa para los Órganos de Control Fiscal en Venezuela, y aún más para las Contralorías Municipales, lo que exige un esfuerzo de aprendizaje permanente, por todas las personas e instituciones vinculadas a estas actividades, ya que este escenario constituye ya no el futuro, sino el presente de los informes de auditoría.

La República Bolivariana de Venezuela, se define como una persona jurídica, libre e independiente, que tiene como fines esenciales la defensa, el desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad. Ahora bien, para el ejercicio de esos cometidos estatales la

Constitución le reconoce y le otorga expresamente al Estado venezolano, poder público, para que cada uno de sus órganos y entes ejerzan funciones en una posición de superioridad frente a los demás sujetos de derecho.

Dado este interés, se hace necesario que para el cumplimiento de estos propósitos exista una descentralización de funciones, basado en la división de poderes, es por ello que la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, en su preámbulo y disposiciones generales, tipifican la división de poderes como descentralizado, dándole dos sentidos: de manera vertical y horizontal, siendo el sentido horizontal: los poderes legislativo, ejecutivo, judicial, ciudadano y electoral.

De igual manera, en sentido vertical está conformado por tres niveles: La Nación, los Estados y los Municipios. Asignados respectivamente a las tres personas jurídicas públicas territoriales: La República, los Estados y los Municipios. Constituyéndose estos últimos como la base fundamental del resto de los poderes, con autonomía y competencias propias establecidas en la carta magna.

A tal efecto, el Municipio es unidad primaria de organización nacional, la cual goza de autonomía y personalidad jurídica propia, dentro de lo establecido en la Constitución y las demás normas que rigen la materia, tal como se establece en el artículo 168 de la carta magna. Siendo este, un nivel menor, a escala territorial, pero no por eso uno de los menos importantes. Si se quiere, representa la base de la pirámide de poderes en el cual, se puede interactuar de manera cercana con las necesidades y carencias no solo del ciudadano común, sino de los cambios y actualizaciones a los que está obligada a sufrir la administración pública.

A medida que diversas normativas surgen o se modifican, es imperante para la administración pública acatar y adaptarse a dichos cambios, los cuales brindarán aires modernos y permitirán al funcionario público agilizar actos administrativos de manera transparente, eficaz y eficiente. Es por esto que el municipio, de acuerdo a su carácter autónomo permite la aplicación de instrumentos adaptados a sus realidades individuales.

Es importante destacar, que la aplicación de las normas internacionales de auditoría para el sector público, es un hecho viable ya que Venezuela forma parte de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS). Por lo que la posible aplicación de las mismas, dentro del nivel municipal, en principio, brindaría beneficios que posteriormente pudieran ser adoptados por organismos ubicados en niveles superiores del poder público.

Su implementación, estaría enmarcado dentro del sistema de control fiscal, el cual está integrado por una serie de órganos en diferentes escalas de poder, de acuerdo a lo indicado en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (LOCGRSNCF), en el cual en su Artículo 4, define al Sistema Nacional de Control Fiscal (SNCF), como el conjunto de órganos, estructuras, recursos y procesos que, integrados bajo la rectoría de la Contraloría General de la República (CGR), que interactúan coordinadamente a fin de implementar los sistemas y procedimientos de control destinados a impulsar el logro de los objetivos de los distintos entes y organismos sujetos a dicha ley, garantizando de esta forma el óptimo funcionamiento de la Administración Pública.

La función de control estará diseñada, considerando los planteamientos y solicitudes formulados por los órganos del Poder Público, las denuncias recibidas, los resultados obtenidos por las gestiones precedentes, y las áreas de interés estratégico y así como las secciones críticas de los entes sometidos a control, esta labor debe ser realizada con la debida objetividad e imparcialidad.

Estas actividades de control y supervisión, deben ser ejecutadas a todos los niveles del poder público: Poder Público Nacional, Poder Público Estatal, Poder Público en los Distritos y Distritos Metropolitanos, además de los órganos y entidades, Poder Público Municipal y recientemente también es practicada por las distintas organizaciones de base del Poder Público Popular. Todos ellos son encargados de velar por la transparencia y la eficiencia en el manejo de los recursos públicos y establecer la responsabilidad por la comisión de irregularidades relacionadas con la gestión de los mismos, convirtiéndose en una herramienta fundamental para garantizar el adecuado

manejo de las finanzas públicas. la eficacia y economía de las decisiones adoptadas por las autoridades.

Debido a la importancia que tiene el Municipio en los niveles de poder, en una escala vertical descentralizada, se torna interesante el análisis de la posible aplicación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la elaboración de los informes de auditoría, a nivel municipal, ya que permite el estudio detallado de la factibilidad o no de dichas normas, incorporadas al ámbito municipal mediante el órgano de control fiscal competente.

La presente investigación ha sido estructurada en cinco capítulos: El primero de ellos, Capítulo I, establece el Planteamiento del Problema: En el cual, se hace una descripción del problema justificando las causas que lo originaron, asimismo se establece su alcance, delimitación, así como los objetivos generales y específicos de la investigación.

Posteriormente, en El Capítulo II, se presenta el marco teórico, que sirve de base fundamental para sustentar la investigación, tal información fue obtenida por medios impresos o electrónicos, adicionalmente se establecen los antecedentes de la investigación y las bases teóricas y legales.

En el Capítulo III se desarrolla el marco metodológico, en el cual se establece el enfoque descriptivo de la investigación, aplicando el método analítico, posteriormente se definen las técnicas e instrumentos de recolección de datos y los métodos que se utilizaron para calcular la validez y la confiabilidad de los datos y por último se indican las técnicas que se emplearon en el procesamiento de los resultados.

Seguidamente, en el Capítulo IV se realiza el análisis de los resultados obtenidos a consecuencia de la aplicación de los instrumentos de recolección de datos, los cuales adicionalmente se presentan en forma de cuadros, gráficos y tablas. Posteriormente, en el Capítulo V se formula los distintos modelos propuestos por esta investigación y finalmente en el Capítulo VI se establecen las conclusiones y consideraciones finales.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

En estas últimas décadas, el mercado mundial se ha caracterizado por buscar la integración de las distintas economías locales, donde el intercambio de información financiera se ha convertido en una necesidad prioritaria a escala planetaria, tal situación ha traído como consecuencia la necesidad de comparar la información económica originada por distintos países con la finalidad de tomar decisiones y realizar estudios comparativos. Estos hechos trajeron como consecuencia que distintas organizaciones profesionales a nivel mundial, emplearan gran cantidad de recursos económicos y humanos destinados a emitir normas técnicas de aplicación internacional para sus asociados; destinadas a unificar los criterios de preparación, procesamiento y emisión de la información. Este escenario originó la creación e implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), la cual está diseñada a brindar uniformidad de normas contables, las cuales son ampliamente utilizadas por empresas multinacionales, permitiendo la comparabilidad internacional de la información financiera.

En tal sentido, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) aprobó la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, los cuales se denominaron como Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)

De la misma forma, existe la necesidad de aplicar criterios uniformes que permita la preparación, presentación y tratamiento de la información financiera del sector público destinada a mejorar la calidad de la información y a unificar su presentación a nivel mundial, tal situación, origino la creación de Las Normas Internacionales de

Contabilidad del Sector Público (NICSP) por parte de la Federación Internacional de Contadores (IFAC)

La profesora Ablan Bortone (2013), señala que en Venezuela, le corresponde a la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP) dictar las normas técnicas de contabilidad y los procedimientos específicos que considere necesarios para el adecuado funcionamiento del Sistema de Contabilidad aplicado al Sector Público Venezolano. A tal efecto, desarrolla un proyecto denominado como las Normas Técnicas de Contabilidad Pública, el cual tiene como finalidad elaborar las normas técnicas contables aplicables a la República y sus Entes Descentralizados Sin Fines Empresariales, alineados con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y la legislación venezolana. Asimismo, esta autora señala que hasta el momento en que escribió su artículo, se han publicado tres normas técnicas relacionadas con: presentación de estados financieros, flujo de efectivo y, políticas contables, estimaciones contables y corrección de errores. Finalmente, enfatiza que la armonización de las NICSP con las normas venezolanas precisará cambios en la administración financiera del sector público, así como en la contabilidad pública venezolana.

A consecuencia de lo anteriormente señalado, es lógico pensar que, si la elaboración y presentación de la información financiera apunta a la unificación de criterios a nivel internacional tanto como en el ámbito público como en el privado, de igual manera las normas que rigen su revisión y análisis deben tomar un destino semejante.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) en diciembre del año 2013, aprobó la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) por lo tanto quedan derogadas desde ese instante las antiguas Declaraciones de Normas de Auditoría (DNA) emitidas por dicha federación. En consecuencia, las NIA son de obligatoria implementación para los ejercicios económicos iniciados a partir del 1 de enero de 2014. Las cuales tienen como objetivo principal establecer los mecanismos que permitan establecer criterios y principios

uniformes que garanticen la calidad del trabajo realizado por los auditores a nivel mundial.

Bajo el mismo espíritu unificador surgido a nivel internacional, la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), en su constante búsqueda de dispositivos normativos y técnicos que garanticen una gestión rigurosa de los fondos públicos, elaboró las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) las cuales tiene como objetivo principal, el perfeccionamiento de las actividades inherentes a las auditorías practicadas al Estado en sus distintos niveles. Por lo tanto, sirven de marco referencial para su aplicación por parte de la Contraloría General de la República (CGR), contralorías estatales, municipales; así como la Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional Bolivariana (FANB), además de la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna (SUNAI); las Unidades de Auditoría Interna de los órganos y entes del poder público en sus distintos niveles y finalmente por los auditores y firmas de auditores certificados por la CGR que ofrezcan servicios profesionales en materia de control fiscal.

Reconociendo la importancia de la unificación de métodos y criterios la CGR publica en el año 2013 las Normas Generales de Auditoria de Estado (NGAE) las cuales en su tercer considerando expresa:

Que la Contraloría General de la República, en el ejercicio de la soberanía que detenta la República Bolivariana de Venezuela y en el marco de nuestro derecho interno, adopta, en los términos previstos en el presente cuerpo normativo, las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), elaboradas por la Organización Internacional de entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), con la finalidad de asegurar un elevado nivel de calidad en las auditorías realizadas por los órganos que integran el Sistema Nacional de Control Fiscal.

Es evidente que la CGR al incluir el precitado párrafo, declara su búsqueda permanente de los métodos y procedimientos actualizados, así como la aplicación de las técnicas más reciente del campo de la Auditoria del sector público venezolano, por lo que decide adoptar las ISSAI utilizándolas como marco referencial en la creación de las Normas Generales de Auditoria de Estado (NGAE). Sin embargo, esta

normativa local, se encuentra compuesta únicamente de 51 artículos, los cuales presentan enunciados generales de los conceptos básicos de Auditoría de Estado, por lo que no se constituye como una guía técnica que sirva de mecanismo de consulta por los auditores al momento de realizar sus actuaciones fiscales.

Del análisis precedente y siguiendo los lineamientos de la CGR, es así como la adopción para su posterior aplicación de las ISSAI por los entes de Control Fiscal en Venezuela, se torna de vital importancia, para la ejecución de sus actividades de control y fiscalización.

En este punto es importante destacar que las ISSAI se crearon con el objetivo de brindar múltiples elementos que le permiten al auditor gubernamental, variadas y mejores herramientas para el cumplimiento de su importante labor, la cual no es otra que aumentar la confianza de los ciudadanos en la correcta gestión de los fondos públicos y el cumplimiento de las metas y objetivos propuestos. Lo que incide indudablemente en la exigencia de un mayor alcance de las actuaciones fiscales, originando en consecuencia el aumento de la confianza de los usuarios de esa información, mediante la opinión emitida en los informes del auditoría, en la que se refleja inicialmente la fiabilidad o no de información reflejada en los estados financieros; adicionalmente permite conocer si esta cumple o no con los marcos técnicos normativos de información financiera y si responden a los principios contables de aceptación general. Adicionalmente, este mayor alcance le permite al auditor gubernamental en base a la evidencia recolectada y en uso de su criterio profesional considerar si estos hechos son materiales o no, y evaluar en que medidas los mismos influyen en las decisiones económicas que puedan tomar los diferentes usuarios de los informes de auditoría.

Durante el transcurso de las actuaciones fiscales, se debe recopilar información y documentar el proceso a través de evidencias debidamente recolectadas, que permitan soportar la opinión del auditor reflejada en el informe, por lo tanto, se requiere que se tenga una seguridad razonable, entendida esta como grado de seguridad elevada más

no absoluta, que soporte la opinión bajo el enfoque de las ISSAI, durante todo el trabajo de auditoria y así minimizar el riesgo de dar una opinión inadecuada.

Sin embargo, ni las ISSAI ni las normas emanadas por la CGR, aseguran la eficiencia en la gestión de la administración activa en el futuro, motivado a que los informes el auditor construye hallazgos y establece recomendaciones que si se acatan, deberían en consecuencia impulsar los distintos procesos del órgano u ente sujeto a control, pero recae sobre la administración, la debida mitigación de riesgos y la prevención de los mismos, como también el buen desempeño de las operaciones y la veracidad de la información suministrada en los estados financieros. Sin embargo, bajo el constante ambiente de incertidumbre en el cual estamos todos inmersos se le exige al auditor gubernamental un alto escepticismo profesional, además de que guarde especial atención en la información que genere cuestionamientos sobre la veracidad de los documentos y situaciones que puedan indicar un posible daño al patrimonio, además de información sustentada en evidencias de auditoría que contradigan las afirmaciones realizadas por la gerencia, entre otras situaciones que generen sospecha o duda.

Igualmente las ISSAI nacen con el firme propósito de unificar y estandarizar la forma en las que se realizan las auditorias en el sector público, ya que en ellas se desarrolla con mayor énfasis el cumplimiento de altos estándares de calidad y la eficiencia, por lo tanto Venezuela debería realizar mayores esfuerzos para que las normas locales incorporen como propias los estándares internacionales

Históricamente se distinguen claramente tres esquemas de auditoría que inicialmente fue entendida como revisión del 100% de la población, luego evolucionó hacia atestación mediante la aplicación del muestreo selectivo y ahora evoluciona hasta el aseguramiento haciendo especial énfasis a la gestión y administración de riesgos. El escenario anteriormente expuesto es clave para el entendimiento al momento de adoptar e implementar las ISSAI, las mismas buscan alcanzar un contexto de aseguramiento que no es otra cosa que alcanzar un grado de seguridad razonable.

Bajo este nuevo paradigma, el enfoque internacional de los informes de auditoría bajo los estándares impulsados por la ISSAI indudablemente amplía los posibles resultados de las actuaciones fiscales, ya que se extiende su ambiente y su alcance. El auditor de estado debe concientizarse de los beneficios que este acontecimiento repercute para los distintos usuarios de estos informes. Indudablemente esta nueva concepción jamás va reñida a la normativa nacional emanada por la CGR en la materia. Pero si establece mejores prácticas en la ejecución de las actuaciones fiscales e impulsa el estilo y redacción de los informes resultantes, lo que genera una respuesta más positiva de los entes y organismos sujetos a control.

La forma de presentación y redacción de los informes de auditoría bajo estándares internacionales, brinda a las máximas autoridades, gerencia y cualquier otro usuario interesado, información útil acerca de los controles y factores de riesgo que puedan amenazar al ente u órgano sujeto a control. El informe bajo estos estándares se encuentra organizado y redactado de forma más coherente y su lectura fluye de una forma más lógica, captando la atención del lector. Bajo esta concepción los informes de auditoría se encuentran diseñados para agregar más valor y mejorar las operaciones de una organización, la importancia de un informe bien escrito sobresale ya que de otra forma la información que refleja no es claramente interpretada ya que presenta debilidades en la forma de comunicar los resultados, los riesgos y debilidades detectadas. En caso contrario, cuando un informe de auditoría se encuentra visiblemente bien redactado, sus resultados son fácilmente entendidos y las acciones correctivas apropiadas se toman oportunamente, lo que ayuda al ente u órgano sujeto a control, a avanzar y mejorar su gestión en beneficio de los ciudadanos.

El sector público a nivel internacional y local se encuentra cada día enfrentando nuevos y más complejos desafíos como la globalización, presupuestos deficitarios, mayores exigencias de los organismos reguladores nacionales y extranjeros, así como el incremento de las demandas sociales. Por otro lado, se exige reducción del gasto público y el uso de las nuevas tecnologías, con el propósito de facilitar y mejorar el acceso a los distintos servicios que ofrecen a los ciudadanos. Esta realidad obliga al

gobierno y al sector público en general, estar en constante aprendizaje de las nuevas tecnologías, y hacer esfuerzos adicionales para poder anticiparse a las necesidades futuras de la colectividad a la cual sirven.

El rol del auditor gubernamental en este ambiente tan cambiante, debe estar a la altura del reto que se presenta y debe comprender de manera clara los siguientes escenarios de los distintos entes y órganos sujetos a control.

1. Gobierno Electrónico: El cual incrementa la eficiencia de los procesos, presentando nuevas realidades como los pagos electrónicos y el desarrollo de aplicaciones móviles para la solicitud de servicios.
2. Transparencia: La disposición de datos e informes de manera online de manera gratuita y libre para el uso de los ciudadanos y de las distintas organizaciones civiles.
3. Participación Ciudadana: Uno de los principales objetivos que deberían alcanzar los gobiernos, es satisfacer de la manera más eficiente y económicas las necesidades de la ciudadanía. En este punto, los ciudadanos cada día se encuentran mejor educados e informados, por lo cual, exigen de una manera más insistente la satisfacción de sus necesidades, lo cual se ve reflejado en mayor medida mediante el uso de las redes sociales.

En el escenario anteriormente descrito, se enfrentan diariamente los auditores gubernamentales, por lo cual, estos deben ver más allá de un trabajo de auditoría tradicional y comenzar a evaluar nuevos riesgos, lo cual afecta indudablemente el alcance de su trabajo, situación que se ve reflejada en los informes resultantes, ya que van a surgir nuevos hallazgos de auditoría y los existentes probablemente cada día sean más complejos.

De la misma forma de que el sector público ha ido en avance tecnológico, los Órganos de Control Fiscal en los distintos niveles del poder público deberían ir a la par, y de esta manera realizar su trabajo eficiente y transparente. Por lo tanto, las ISSAI buscan impulsar la calidad del trabajo auditores gubernamentales. Sin embargo, no hay

que olvidar que el avance de la tecnología difícilmente podrá sustituir los juicios de valor o la capacidad para tomar decisiones en base a los resultados obtenidos en los procedimientos de auditoría.

Por los momentos, el objetivo de la CGR debería ser claro, y consiste en aprovechar la evolución tecnológica, y las ISSAI para transformar la auditoría tradicional en auditoría más avanzada; pero antes, se deben superar muchas barreras, tales como el miedo al cambio y afrontar algunos de los dilemas que supone. Principalmente, otorgarle legalidad a la evidencia obtenida por el equipo auditor de manera digital o por el tratamiento masivo de datos o también conocida como la “Big Data” la cual permiten analizar grandes volúmenes de información relativa a las actividad, operaciones, contabilidad y presupuesto. Esta revolución, por tanto, requiere diseñar e implementar cambios en las leyes nacionales para que se encuentren alineadas a las normativas internacionales.

Y es precisamente en este punto en el cual se presenta la mayor limitación para adoptar las ISSAI en Venezuela ya que el sistema de formación, discusión y aprobación de los proyectos de ley presenta muchas trabas y demoras. En este caso la propuesta debe originarse por parte de la CGR, el cual debería constituir una comisión multidisciplinaria que debe plasmar claramente los motivos, los objetivos que se esperan alcanzar y el presupuesto necesario, posteriormente esa propuesta ser consultada con distintos órganos del Estado, así como con las contralorías estatales y municipales. Una vez aprobado este proyecto, tiene la alternativa más directa y expedita que consiste en implementarla las ISSAI a nivel nacional mediante la emisión de una resolución que posteriormente es publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, siendo esta la alternativa más práctica y expedita.

Sin embargo, la CGR, de acuerdo a los resultados de su consulta puede determinar que la magnitud de estos cambios sea de tal índole, que amerite la creación de una Ley que regule la implementación, adaptación o adopción de la ISSAI, en este caso, la Asamblea Nacional Constituyente debe evaluar los objetivos, el alcance y la viabilidad de la Ley antes de darle el visto bueno. Si aprueban este proyecto de ley, pasa a ser

revisada por una comisión constituida a tal efecto, y si es un tema asociado con varias de las comisiones permanentes se crea una mixta para su último estudio antes de la segunda discusión. Sin embargo no hay que olvidar que otra opción es que este proyecto de Ley sea rechazado y finalmente una tercera opción es el diferimiento. En la segunda discusión se evalúa artículo por artículo. Se precisa el título de la ley y sus apartados. Se somete a votación sin debate, aunque se les permite el derecho de palabra a los diputados que tengan observaciones finales. Este es el último paso antes de ser enviada al poder Ejecutivo para su promulgación, adicionalmente no se puede olvidar que se puede intervenir la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en caso de que se considere que la ley o parte de esta no se encuentra apegada a la Constitución.

En otro orden de ideas, es imprescindible, destacar los recursos económicos, asignados durante el año 2016 en Venezuela a algunos de elementos resaltantes de la gestión pública, el primero de ellos, referidos a la cantidad de empleados públicos a nivel Nacional y seguidamente los recursos asignados en primer lugar a la Contraloría General de la República y seguidamente a las Gobernaciones y Alcaldías.

A tal efecto, se utilizó como referencia la información presentada por la Asociación Civil sin fines de lucro Transparencia Venezuela la cual tiene como finalidad promover condiciones, procedimientos destinados a prevenir y disminuir la corrupción en Venezuela, en este sentido, preparó el documento titulado *“Nuestro Presupuesto 2016”* del cual extraemos la siguiente información:

Cuadro 1. Número de empleados Públicos en Venezuela

Periodo 2014-2016

Número de Empleados Públicos



	2014	2015	2016
Personal Fijo	1.043.265	1.323.544	1.435.456
Personal Fijo a Tiempo Parcial	181.040	26.206	40.107
Personal Contratado	249.430	256.493	257.613
Total	1.473.735	1.606.243	1.733.176

Fuente: Documento electrónico “*Nuestro Presupuesto 2016*” preparado por Transparencia Venezuela disponible en: <https://transparencia.org.ve/wp-content/uploads/2016/07/PPT-2016.pdf> el 27/02/2017.

Con fundamento a lo señalado en la anterior tabla, podemos observar que entre los años 2014 y el 2016, se ha incrementado la ocupación de personas en el sector público en un 17,60% para un total de 1.733.176 funcionarios públicos a nivel nacional, y en virtud de este incremento progresivo durante los años precedentes es lógico pensar la ocupación laboral en el sector público venezolano seguirá en aumento, durante los próximos años.

Cuadro 2. Variación del Presupuesto asignado a la Contraloría General de la República.

Periodo 2013-2016

Contraloría General de la República



Cada Funcionario de la CGR debe vigilar la gestión de 2004 funcionarios más los empleados de centenares empresas del Estado.

Fuente: Documento electrónico “Nuestro Presupuesto 2016” preparado por Transparencia Venezuela disponible en: <https://transparencia.org.ve/wp-content/uploads/2016/07/PPT-2016.pdf> el 27/02/2017.

Del anterior gráfico, se observa que para el ejercicio fiscal 2016 el presupuesto de la CGR es menor al de su año precedente, y en relación al presupuesto total de la Nación el cual ascendió a 1.548.574 millones de Bolívares, representa una mínima fracción de este presupuesto, y es esta pequeña cantidad de dinero, la que se encuentra destinada a la lucha contra la corrupción de este importante órgano de control.

Posteriormente este documento presenta la siguiente información:

Cuadro 3. Variación del Presupuesto asignado a los Estados y Municipios

Periodo 2015-2016



Concepto	2015	2015*	2016	Variación Real
Estados	119.886	202.832	266.967	-54%
Municipios	38.708	59.200	86.560	-49%
Total	158.594	262.032	353.527	-53%

Expresado en MM de Bs
*Incluye Créditos Adicionales

Fuente: Documento electrónico “*Nuestro Presupuesto 2016*” preparado por Transparencia Venezuela disponible en: <https://transparencia.org.ve/wp-content/uploads/2016/07/PPT-2016.pdf> el 27/02/2017.

www.bdigital.ula.ve

De la tabla 2, se observa que, a pesar del incremento de los recursos a las regiones a nivel nacional, en términos reales esta cifra para el ejercicio fiscal 2016 es inferior a los años precedentes, y de estos recursos, se origina la asignación correspondiente al situado que las Contralorías Estadales y Municipales destinan para su funcionamiento.

La situación previamente planteada nos brinda la siguiente perspectiva: En primer lugar, cada día aumenta el número de empleados públicos a nivel nacional, asimismo los recursos destinados a la CGR para la lucha contra la corrupción son significativamente insuficientes, adicionalmente los recursos destinados a las regiones que posteriormente son transferidos en forma de dozavos a las contralorías estadales y municipales son también escasos, y finalmente, estos organismos de control, deben no solamente supervisar la correcta utilización de los recursos estadales y municipales obtenidos mediante sus correspondientes situados, sino además deben velar por la

correcta utilización de los recursos suministrados por el Fondo de Compensación Interterritorial (FCI).

Expresado de otra forma, los recursos con los que cuentan las unidades de auditoría son insuficientes y el volumen de trabajo que deben afrontar cada día son más significativos. Lo que genera múltiples consecuencias, entre ellas, que los recursos destinados a la capacitación en materia de las ISSAI de los miembros de equipo de auditoría en la mayoría de las contralorías pudieran ser inexistente, aun cuando esta herramienta es de vital importancia para la correcta realización de las actuaciones fiscales que diariamente ejecutan.

Resulta claro, que la capacitación del recurso humano que componen las unidades de auditoría es de vital importancia, para alcanzar los objetivos institucionales de los organismos de control fiscal. A tal efecto, la CGR fundó la Escuela de Control Fiscal, la cual hoy en día tiene el nombre de Fundación Instituto de Altos Estudios de Control Fiscal y Auditoría de Estado “*Gumersindo Torres*” (COFAE) el cual con el transcurso del tiempo, se ha convertido en una institución de primera línea en cuanto a la formación, capacitación, actualización de los servidores públicos que ejercen sus funciones dentro de los organismos de control fiscal, así como del resto de organismos e instituciones públicas.

Esta fundación, para el año 2013, contaba con varias sedes a nivel nacional, en el cual impartía sus cursos, brindando un fácil acceso a los servidores públicos de las regiones del país. Sin embargo, desde el año 2014 solamente impartieron capacitación en su sede principal ubicada en la ciudad de Caracas, tal situación ha dificultado la actualización en materia de control fiscal y auditoría del Estado a las unidades en auditoría de los estados y municipios del país, asimismo en su programación de actividades para el año 2017 mantiene la realización de sus actividades únicamente en la capital del país.

Reconociendo esta situación, la Universidad de Los Andes siempre a la vanguardia educativa del país ha creado dentro de la cátedra de Contabilidad y Gestión del Sector

Público la materia de Contraloría y Auditoría Pública, en la cual el estudio de la ISSAI se debe convertir en su base principal. Lo cual es de mucha importancia para los estudiantes de pregrado de la carrera de contaduría pública, ya que les permitirá obtener nociones básicas sobre las ISSAI en virtud que dé como vimos anteriormente, el campo de trabajo dentro del sector público, ha ido en franco ascenso en los últimos años.

De las reflexiones realizadas previamente, se plantea la necesidad de analizar la aplicación de las normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI) en la elaboración de los informes de auditoría elaborados por los Órganos de Control Fiscal municipal. Lo que da el punto de partida a la presente investigación, y atendiendo a esta consideración se plantea la siguiente interrogante:

¿De qué manera se puede establecer un modelo que sirva de marco técnico normativo para ser aplicado en la preparación de los informes de auditoría realizadas por los organismos de control fiscal municipal, de acuerdo a lo establecido en las normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI)?

Igualmente, la investigación dará respuesta a las siguientes interrogantes específicas:

1. ¿Cuáles son bases teóricas formuladas en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), susceptibles de aplicación en la elaboración de los informes de auditoría realizados por los Órganos de Control Fiscal municipal, del estado Bolivariano de Mérida
2. ¿Cuál es el grado de conocimiento y experiencia desde el punto de vista legal, por parte de los abogados adscritos a los Organismos de Control Fiscal municipal del estado Bolivariano de Mérida, en cuanto a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) aplicados a los informes de auditoría?
3. ¿Cuál es el grado de conocimiento y experiencia desde el punto de vista técnico, de los auditores adscritos a los Organismos de Control Fiscal Municipal del estado Bolivariano de Mérida, en cuanto a las Normas Internacionales de las

Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) aplicados en la elaboración y presentación de los informes de auditoría?

4. ¿Cómo sería un modelo adecuado de marco técnico normativo destinado a la preparación de los informes de auditoría realizadas por la Contralorías Municipales del estado Bolivariano de Mérida, de acuerdo a lo establecido en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)?

Objetivos de la investigación

La base fundamental que sustenta toda investigación que pretenda ser considerada valida dentro del campo de la ciencias, ya sean estas sociales, aplicadas o exactas, pasa por el adecuado establecimiento de los objetivos de la investigación, apoyando este enfoque los autores de León Osorio & Mendoza Gómez (2011) señalan que: “Los objetivos constituyen un soporte importante para el investigador por cuanto los mismos establecen las metas a alcanzar y conforman una guía orientadora que se sigue durante el proceso investigativo” (pág. 73).

Posteriormente, la autora Hurtado (2000) desarrolla otros conceptos sobre la amplitud de esos objetivos de investigación, los cuales, cataloga en dos categorías, la primera de ellas corresponde a el objetivo general, el cual “... orienta la investigación y permite mantener una constante de referencia en el trabajo a ejecutarse. Determina hasta qué estado va a llegar la investigación, y el holotipo” y a continuación, señala la segunda clase de objetivos, correspondiente a los objetivos específicos los cuales “Propician el cumplimiento de las expectativas relacionadas con el logro del objetivo general de la investigación” (pág. 85).

Utilizando como premisa las definiciones previamente señaladas, a continuación, se formulan los objetivos de la investigación.

Objetivo general

Proponer un modelo técnico-normativo enmarcado en las normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI) para la preparación de los informes de auditoría en los Órganos de Control Fiscal municipal, del estado Bolivariano de Mérida.

Objetivos específicos

1. Determinar las bases teóricas de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras superiores (ISSAI), susceptibles de aplicación en la elaboración de los informes de auditoría realizados por los Órganos de Control Fiscal municipal, del estado Bolivariano de Mérida.
2. Diagnosticar el grado de conocimiento-experiencia desde el punto de vista legal, por parte de los abogados adscritos a los Organismos de Control Fiscal municipal del estado Bolivariano de Mérida, en cuanto a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) aplicados a los informes de auditoría.
3. Examinar el grado de conocimiento-experiencia desde el punto de vista técnico, de los auditores adscritos a los Organismos de Control Fiscal municipal del estado Bolivariano de Mérida, en cuanto a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) aplicados en la elaboración y presentación de los informes de auditoría.
4. Estructurar un modelo técnico normativo enmarcado en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) para la preparación de los informes de auditoría realizados en la Contralorías Municipales del estado Bolivariano de Mérida.

Justificación

Toda investigación, debe presentar claramente los motivos que llevaron a sus autores para llevar a cabo tal iniciativa de carácter científico y adicionalmente es importante señalar el beneficio que ésta dejará al entorno social y académico. En resumen, en la justificación se debe responder ¿Por qué se investiga? ¿Cómo se investiga? y ¿A quién beneficia la investigación?

Asimismo, es importante destacar lo que el autor Hurtado y Toro (citado por de León Osorio & Mendoza Gómez, 2011) comenta sobre el particular:

La justificación de la investigación nos permite decir, entre otras cosas, por qué nuestro problema es sustantivo y real, por qué no lo hemos planteado, por qué es importante investigarlo y para qué va a servir lo que hagamos, es necesario entonces, explicar aquí la importancia que tiene realizar la investigación y los beneficios y resultados que acarreará para la sociedad. (pág. 78).

Finalmente, Hurtado (2000) amplía sobre el particular lo siguiente:

La justificación de una investigación constituye una descripción detallada y organizada de las necesidades y motivaciones que justifican o sustentan la realización de esa investigación en ese contexto y bajo esas condiciones. Representa el ¿por qué? de la investigación y no debe confundirse con el “para qué”. La justificación alude a las razones que llevaron al investigador a seleccionar el tema en cuestión, las cuales sirven además de fundamento para realizar el trabajo.(pág. 79).

Bajo esta perspectiva, es imperante recalcar la importancia que posee la necesidad de generar medios que garanticen la obtención de conocimientos sobre la aplicación de herramientas que permitan la actualización y fluidez del trabajo del auditor en el sector público, sobre este particular, la aplicación de las ISSAI, en la elaboración de informes de auditoría, realizado por los Órganos de Control Fiscal a nivel municipal dentro del estado Bolivariano de Mérida.

Si bien es cierto, el campo de estudio no es limitativo para la aplicación en el resto de las unidades político territoriales del país, puesto que la comunidad que conforma la Administración pública podrá favorecerse de esta investigación, en vista de que existirán criterios uniformes que permitan conocer de manera anticipada los

procedimientos que serán aplicados por las unidades de auditoría al momento de elaborar los informes surgidos a consecuencia de alguna actuación fiscal realizada por el correspondiente Órganos de Control Fiscal municipal.

Bajo esa óptica, el presente problema de investigación es significativo, motivado a la necesidad de generar conocimientos sobre la aplicación de las ISSAI en la elaboración de los informes de auditoría realizadas por los Órganos de Control Fiscal municipal delimitados dentro del estado Bolivariano de Mérida. En este sentido las unidades de auditoría de estos órganos, se verán significativamente favorecidas al tener una documentación de carácter técnico-normativo que les permita realizar sus informes de auditoría de una manera más profesional y precisa.

Así mismo, otra de las razones que justifica la presente investigación es la comunidad académica, ya que presenta elementos que sirven para su discusión y debate, motivado a que existe una escasez de investigaciones realizadas sobre el tema. De igual forma, enriquece el conocimiento en el ámbito del control fiscal de los profesionales de la contaduría pública, que son los que usualmente formarán parte de la Administración Pública y que deben afrontar situaciones en las cuales, desempeñen el rol de servidores públicos encargados de distintas dependencias, o también, como auditores en los organismos de control fiscal. Razón por la cual, la unificación de criterios profesionales a estándares internacionales obliga a los profesionales de la contaduría pública a estar en la vanguardia del nuevo conocimiento internacional.

Por último, será de vital importancia para la comunidad de investigadores, ya que la misma podrá servir como antecedente para investigadores de cualquier nivel académico, así como también, a organismos públicos y privados o cualquier otra parte interesada sobre el tema en estudio, en virtud de que se realiza con la finalidad de proporcionar información y ayudar a generar nuevos estudios que ayuden a profundizar el conocimiento de las ciencias contables y el ámbito del Control Fiscal en general.

Delimitación del Problema

Los autores de León Osorio & Mendoza Gómez (2011) señalan que al momento de realizar cualquier investigación se “...debe delimitar el tema de investigación con el fin de tener claridad para abordar.”(pág. 26). Esta enfoque es compartido por: Bansart (citado por de León Osorio & Mendoza Gómez, 2011) cuando afirma, que el investigador deberá ir construyendo su objeto de investigación a través de preguntas, dentro de la problematización. (pág. 26)

Ampliando la perspectiva asociada a la delimitación del problema, Arias (2006) señala que “La limitación del problema significa indicar con precisión en la interrogante formulada: el espacio, el tiempo o período que será considerado en la investigación, y la población involucrada (si fuera el caso)” (pág. 42).

La correcta delimitación del ámbito de la investigación es crucial, ya que permite al investigador tener siempre bien definida la información que realmente desea obtener, el respecto la autora Hurtado (2000) establece lo siguiente:

Este paso es esencial, pues cuando el tema de investigación no está adecuadamente delimitado, surgen dificultades en las fases posteriores del trabajo. Sin esta delimitación, no existen criterios precisos que guíen la revisión documental, lo cual propicia la recolección de cualquier material relacionado con el tema, pero que muchas veces no está ordenado a los objetivos específicos de la investigación o no toca de manera directa lo que se quiere estudiar. (pág. 67).

A efectos de realizar la presente investigación, se estableció la siguiente delimitación:

Delimitación del espacio: Esta investigación, geográficamente está enmarcada dentro de los Municipios dentro del estado Bolivariano de Mérida, que cuenten con Contralorías Municipales.

Delimitación de la población: La población en estudio son los miembros de las Unidades de Auditoria, Potestad Investigativa y Determinación de Responsabilidades

de los Órganos de Control Fiscal de los Municipios dentro del estado Bolivariano de Mérida.

Delimitación de contenido: La presente investigación se encargará solamente de la aplicación de las ISSAI por parte de las Unidades de Auditoria en el ámbito de la elaboración de los informes realizados a consecuencia de las actuaciones de control fiscal.

Delimitación de tiempo: El espacio temporal será el ejercicio en el cual se aplicaron los instrumentos de recolección de datos, correspondiente al año 2017, con lo cual se diagnosticará y examinará la experiencia personal de los funcionarios encuestados hasta esa fecha.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación

En relación a los antecedentes de la investigación, se utilizó el enfoque planteado por los autores Rosario Cohen & Camacho Acosta (2015) los cuales señalan lo siguiente:

Los antecedentes son investigaciones de cualquier nivel académico (pregrado o postgrado) que están relacionadas con el área de estudio en la cual se desarrolla la investigación, su función principal es proporcionar al investigador una visión panorámica sobre el estado (desarrollo del campo) investigativo (...). (pág. 85)

A tal efecto, se realizó una exploración documental utilizando las herramientas que brinda el internet, en distintas bases de datos académicos, así como de uso general. Finalmente, se seleccionaron algunos artículos publicados en revistas arbitradas, así como tesis de investigación, cuyos elementos más importantes se señalan a continuación.

En primer lugar, la autora Herrero (2012), escribió un artículo titulado “*Las recomendaciones en el informe de fiscalización*”, publicado en la revista Auditoría Pública, en el que se aborda de forma sucinta la formulación de recomendaciones y su seguimiento en los informes de fiscalización, adicionalmente se analizan brevemente las directrices establecidas por órganos de control externo españoles y se comparan con reglas establecidas al respecto en el ámbito internacional.

En este artículo se señala que los países miembros de la Unión Europea, establecen como obligatorio la utilización de las Normas Internacionales de Auditoría tanto en el sector público como en el privado. Igualmente, es importante destacar que la forma de redactar los hallazgos, tal como es establecido por la Contraloría General de la

República Bolivariana de Venezuela, requiere la presentación del criterio, condición, causa y efecto. Y estos cuatro elementos, se originan de lo planteado por el Instituto de Auditores Internos de Estados Unidos, quienes presentan los cinco componentes básicos de la redacción de un hallazgo de auditoría, enumerados de la siguiente manera: a) criterio, b) condición, c) causa, d) efecto y e) recomendación. Este hecho es importante en virtud de que la base fundamental de un informe de auditoría en Venezuela, a estado aplicando desde hace años un criterio y una estructura formulada por un instituto extranjero, por lo que los informes de auditoría ya incorporan un elemento internacional a su presentación.

En otro artículo escrito por López (2013) titulado “*Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría. Aplicación a la actividad fiscalizadora de los Órganos Institucionales de Control Externo Autonómicos*”, publicado en la revista Auditoría Pública, señala que España tiene obligación de aplicar las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público, en las actuaciones fiscales iniciadas a partir de 1 de enero de 2014, asimismo señala que en el ámbito público, la transición a normas internacionales no se ha producido totalmente y la normativa actual se caracteriza por su dispersión y falta de homogeneidad.

Posteriormente, en citado artículo se analiza brevemente cada grupo de las ISSAI, iniciando en los principios fundamentales de auditoría hasta llegar a las directrices más específicas, las cuales son más detalladas y con un carácter operativo que pueden ser utilizadas de manera cotidiana en las tareas de auditoría.

En relación a los informes de auditoría, establece que, en el sector privado, éste suele ser una comunicación unilateral, dirigida a las partes interesadas como accionistas o el consejo de administración en la que se describen el trabajo de auditoría llevado a cabo y las normas en que se ha basado, se exponen las obligaciones del auditor y de la dirección y se expresa claramente la opinión de auditoría. En relación a los informes de auditoría del sector público estos frecuentemente presentan la misma estructura, aunque tienden a ser más extensos e incluyen una mayor cantidad de elementos, este hecho es originado a la legislación regula a este sector en particular. Esta información

se añade a la contenida en el informe de auditoría sobre los estados financieros que se contempla en la ISSAI 1700. Finalmente, concluye que, en una situación de crisis económica mundial, es imprescindible mejorar la calidad técnica de los informes, en el marco de unas normas y procedimientos armonizados que favorezca una mayor homogeneidad en los informes de fiscalización.

El artículo más importante para esta investigación, fue redactado por los autores López Hernández & Minguillón Roy (2016), titulado *“El informe de auditoría financiera en el marco de las normas internacionales de auditoría del sector público”*. En primer lugar señala que los informes de auditoría deben proporcionar confianza y seguridad razonable, la cual es alta, pero no absoluta. Asimismo, la conclusión en un informe de auditoría debe expresarse de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del órgano fiscalizador, la materia sometida a fiscalización cumple o no con todos los aspectos importantes o cuando sea relevante, que la información sobre la materia fiscalizada proporciona una imagen fiel de conformidad con los criterios aplicables.

En relación al contenido del informe de auditoría en el sector público los objetivos frecuentemente van más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, ya que continuamente las actuaciones fiscales incorporan objetivos adicionales de la misma importancia para la opinión sobre los estados financieros, entre ellos obligaciones de auditoría o de información, cuando por ejemplo los auditores del sector público, vinculadas a la legalidad y eficacia del control interno, por lo cual estas obligaciones suplementarias deberán ser tratadas en una sección separada del informe de auditoría. Al emitir una opinión en el informe de auditoría financiera, el auditor deberá concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error.

Finalmente se desarrollan los tipos de opinión que se pueden presentar en dichos informes, así como la importancia de establecer con detalle las limitaciones en el alcance. En relación a la estructura del informe de auditoría se indica que este será escrito y contendrá los siguientes elementos: a) Título, b) destinatario, c) párrafo

introdutorio d) una sección con el encabezado “*Responsabilidad del órgano de gobierno de la Entidad en relación con los estados financieros*”, e) una sección con el encabezado “*Responsabilidad de la Institución de Control Externo*”, f) Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, incluirá un párrafo en el informe de auditoría que proporcione una descripción del hecho que da lugar a la modificación con el título “*Fundamento de la opinión con salvedades*”, “*Fundamento de la opinión desfavorable*” o “*Fundamento de la denegación de opinión*”, según corresponda, g) una sección con el encabezado “*Opinión*”, h) párrafos de énfasis, i) párrafos de otras cuestiones, j) si es necesario, o según lo determine el auditor, una sección con el encabezado “*Otros requisitos legales y reglamentarios*”, k) la firma del responsable del Órgano de Control Fiscal, l) fecha de aprobación del informe y finalmente, m) el lugar de emisión del informe.

Finalmente, la tesis doctoral elaborada para alcanzar el grado de Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, realizada por el investigador Ipiñazar (2016) en la Universidad del País Vasco, titulada “*Los criterios Internacionales en la Evolución del Control Externo del Sector Público*” abordó elementos los cuales son imprescindibles hacer mención.

La señalada investigación, se divide en varios apartados, el primero de ellos se centra en el desarrollo histórico del control externo público, posteriormente analiza el procedimiento de la actividad fiscalizadora, y finalmente efectúa un extenso estudio sobre los informes de auditoría, en este ámbito, indica el autor de la tesis que toma como referencia la norma ISSAI-ES 1700, aprobada a finales del año 2014. Posteriormente enumera los cambios más significativos en la estructura y en el contenido de estos informes.

Específicamente, este autor hace hincapié en las “conclusiones” y “recomendaciones”. Adicionalmente, efectúa una categorización de las cuestiones e incidencias relevantes a incluir en los informes de fiscalización. Posteriormente, realiza un análisis detallado de los tipos de opinión en los informes de auditoría de carácter financiero. El aspecto más resaltante en dicha investigación, consiste en el estudio

realizado por el autor de los informes de fiscalización emitidos por los Órganos de Control Fiscal en España, durante el periodo 2014 – 2015. De esta evaluación, se presenta como resultado las particularidades del sistema de control externo público en España, la cual demuestra una serie de debilidades y carencias, situación que finalmente deriva en una serie de conclusiones y propuestas, enfocadas a su aplicación a fin de garantizar entidades fiscalizadoras eficientes, independientes y multidisciplinarias.

Bases Teóricas

En el presente marco teórico, no se harán extensos análisis de la evolución histórica de los distintos conceptos expresados dentro de la investigación. En cambio, se realizó un breve análisis de los conocimientos fundamentales necesarios para su elaboración, por lo tanto, esta sección se dividió en ocho partes, las cuales son: (a) El control y su análisis fundamental, (b) tipos de control, (c) el Control Fiscal, (d) el Control Fiscal en Venezuela; (e) las entidades fiscalizadoras superiores nacionales e internacionales; (f) las Normas Profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores, (g) Visión integral del Municipio en Venezuela y finalmente (h) los municipios del Estado Bolivariano de Mérida.

El control y su análisis fundamental

Históricamente el control ha surgido para tutelar la Hacienda Pública, y ha venido evolucionando al compás de los avances que ha experimentado el Estado, numerosas han sido las normativas que rigen esta materia y los cambios que han sufrido. De este modo, variados son los tipos de control, dentro de los que se puede hacer mención es el control institucional; aquel que está conformado por distintos enfoques tanto interno como externo. En este respecto y haciendo énfasis en el contexto de este anteproyecto

se hace mención de los siguientes dispositivos legales que forman parte de las bases legales, entre los que se tienen:

Artículo 2 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (LOCGRSNCF): “La Contraloría, en el ejercicio de sus funciones, verificará la legalidad, exactitud y sinceridad, así como la eficacia, economía, eficiencia, calidad e impacto de las operaciones y de los resultados de la gestión de los organismos y entidades sujetos a su control.”

Al realizar en primer lugar la búsqueda del significado de la palabra control, la Real Academia Española (RAE) en su página web como primer resultado establece que el control es: “Comprobación, inspección, fiscalización, intervención” y es esta definición la que se mantendrá como común denominador del término en cualquiera de los autores que se puedan estudiar, sin embargo, se presentan las siguientes definiciones alternas:

En primer lugar, los autores de León Osorio & Mendoza Gómez (2011), indican:

En conclusión, se puede definir el control como la función que permite la supervisión y comparación de los resultados obtenidos con los esperados originalmente, asegurando además, que la acción dirigida se esté llevando a cabo de acuerdo con los planes de la organización y dentro de los límites de la estructura organizacional. (pág. 25).

Para la Contraloría General de la República (1998) el control es:

Actividad dirigida a verificar el cumplimiento de los objetivos establecidos en los planes, programas, políticas, normas y procedimiento; detectar desviaciones; e identificar posibles acciones correctivas. (pág. 133).

Y una última definición al respecto, es presentada por los autores Aray, Vilorio, & Ocampo Antonio (2013)

El sector público, luego de que se inicia la ejecución del plan, debe controlar los resultados. Para ello habrían de implementarse de mecanismos de información que permitan periódicamente evaluar los resultados, es decir, evidenciar el cumplimiento de las metas. (pág. 282).

Luego de analizar las definiciones previamente citadas, podemos fácilmente deducir sus más importantes características de la siguiente manera:

1. El control se encuentra totalmente asociado a la actividad de planificación, en virtud, de que es en esta fase donde se establecen los objetivos y las metas que se desean ser alcanzadas.
2. El resultado de la actividad de control, es una comparación entre las actividades planificadas con los resultados alcanzados.
3. La actividad de control debe realizarse periódicamente, con la finalidad de detectar anticipadamente el origen de las desviaciones encontradas con el propósito de implementar los mecanismos correctivos destinados a subsanarlas.

Dentro de la Administración Pública el rol del control en todos los niveles, es de vital importancia, motivado a que el Estado maneja una gran cantidad de recursos los cuales deben ser destinados principalmente a la satisfacción de las necesidades de la sociedad, por lo tanto, la evaluación permanente de los objetivos, destino y uso de los mismos en relación a las metas propuestas inicialmente, requiere de mecanismos de evaluación confiables y oportunos, que garanticen la implementación preventiva de los correctivos necesarios.

Tipos de Control

Los autores de León Osorio & Mendoza Gómez (2011) clasifican el control en cuatro categorías: a) Legislativo o Parlamentario, b) Control Fiscal, c) Control Jurisdiccional y d) Control Social. (pág. 26).

En primer lugar, el control Legislativo o parlamentario es el realizado por los distintos órganos políticos de Estado, encabezado por la Asamblea Nacional, y su equivalente a nivel de los Estados y Municipios, tales como Consejos Legislativos y Consejos Municipales. Su rol fundamental consiste en la observación y seguimiento de las actividades ejecutadas por la Administración en sus distintos niveles, por lo tanto reviste una naturaleza netamente política.

Posteriormente, el Control Fiscal es aquel ejecutado por todas aquellas instituciones competentes, quienes poseen los sistemas, procedimientos, recursos económicos y personal capacitado, destinado a vigilar el correcto uso y administración de los recursos públicos, asignados a las personas naturales, jurídicas así como a entes u organismos del Estado.

Adicionalmente, el control jurisdiccional es aquel vinculado directamente a los actos administrativos procedentes de los diferentes órganos del Poder Público, el cual busca principalmente que estos de estricto cumplimiento a las disposiciones legales y sublegales que rigen la materia en cuestión.

Y finalmente recientemente se ha venido dando un gran impulso, al Control Social, el cual consiste en la obligación de todos los miembros de la sociedad, en ejercer la vigilancia de la gestión pública, con la finalidad de garantizar la correcta utilización y salvaguarda de los recursos asignados a la colectividad.

Adicionalmente es necesario señalar que existe la clasificación del control en relación al momento en que este se ejecuta, por lo tanto, este puede ser:

1. Control Previo: Es aquel que debe ser efectuado por los administradores antes de aprobar el pago por la adquisición de bienes, servicios o ante la suscripción de algún contrato.
2. Control Perceptivo: Es el aplicado en el mismo instante y en el sitio en el que se realiza la actividad, se ejecuta la obra o se adquiere el bien y/o servicio, con la finalidad de verificar la veracidad, exactitud, sinceridad y calidad de las operaciones.
3. Control Posterior: Esta clase de control, es realizado luego de realizado el hecho a evaluar, dicho de otra forma, se encarga de verificar la operación luego de haber adquirido el bien y/o servicio o luego de ejecutada la obra contratada, con la finalidad de verificar la legalidad y sinceridad de dicho acto administrativo.

Es necesario subrayar que la presente investigación será realizada desde el punto de vista del control posterior, lo que no niega que puede brindar importantes herramientas a ser aplicadas en las actividades realizadas durante el control previo o perceptivo.

Finalmente, el ámbito de control puede diferenciarse de acuerdo al sitio en donde se realiza, por lo tanto, existe el control interno, el cual está incorporado y funcionando coordinadamente con las actividades diarias y recurrentes de los organismos o entes del sector público nacional y el control externo a cargo de los organismos de control fiscal, los cuales son autónomos e independientes de los entes sujetos a control.

Control Fiscal

En primer lugar, realizar una precisa definición de este término es vital para la presente investigación, en virtud de que se constituye como la piedra fundacional, en la cual se construye la misma, a tal efecto, se presenta inicialmente lo establecido por Poleo (citado por de León Osorio & Mendoza Gómez, 2011), a tal efecto el control fiscal “recae fundamentalmente sobre los actos de administración, custodia o manejo de los fondos y bienes públicos y tradicionalmente ha estado a cargo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los respectivos países” (pág 47).

Posteriormente ampliando la definición, los autores de León Osorio & Mendoza Gómez (2011) señalan que “El control fiscal se constituye así en una de las formas de controlar al Estado para asegurar que su actividad se sujete a las normas que regulan los ingresos, gastos y bienes públicos y a las operaciones relativas a los mismos” (pág. 183)

Finalmente, para el Ministerio del Poder Popular para el Transporte Terrestre (2012) el control “Es el conjunto de actividades realizadas por Instituciones competentes para lograr, mediante sistemas y procedimientos diversos, la regularidad y corrección de la administración del Patrimonio Público.” (pág. 37)

Control Fiscal en Venezuela.

Para los autores de León Osorio & Mendoza Gómez(2011), el origen del control fiscal en Venezuela se remonta a la creación de la Real Cédula de Ocaña en la época colonial, a través de la cual se promulgaron las primeras normas en el ámbito del control y la vigilancia sobre el cobro, registro y resguardo sobre los bienes que posteriormente deberían ser enviados a la Corona Español. Esta situación se mantuvo prácticamente sin modificaciones hasta el año 1600, en donde se crea la Contaduría Mayor de Caracas, la cual ejerció sus funciones hasta el año de 1776 en donde se da inicio sus funciones la intendencia del Ejército y Real Hacienda

Posteriormente con la unificación política-económica de la Nación, los mecanismos de control fiscal sufrieron de una importante mejoría, el cual estuvo implementado en las principales provincias del país tales como: Maracaibo, Cumaná, Guayana e Isla de Margarita, tal situación se mantuvo hasta el año 1810. Sin embargo, esta situación sirvió de marco referencial hasta el año 1821, cuando posteriormente se formalizo como Ley de la República de Colombia, que estuvo en vigencia hasta la separación de Venezuela de la Gran Colombia.

Cabrera, Sosa citado por (León Osorio & Mendoza Gómez, 2011) señala que, en el año de 1830, se realiza la creación con fines velar por el adecuado ejercicio del control fiscal, la Tesorería Nacional, y no fue hasta el año 1856 cuando José Tadeo Monagas mediante decreto, traslado las funciones de la Tesorería Nacional a la Contaduría General.

Posteriormente, Antonio Guzmán Blanco en el año 1872, mediante decreto le otorga poderes de examen de cuenta del Estado a la Contaduría General, las cuales posteriormente son asimiladas por la Ley XII de Código de Hacienda del año 1873, el cual sufrió diversas modificaciones con el transcurrir de los años, sin embargo, el cambio más significativo ocurrió en el año 1899. Luego en el año de 1918, se promulga la primera Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional, la cual estuvo dirigida a

fomentar los mecanismos que logran impulsar el nivel de recaudación de los ingresos de la Nación.

Posteriormente a los sucesos previamente señalados, se crea la Contraloría General de la Nación. La CGR en su portal web al respecto señala, que este hecho ocurrió 15 de julio de 1938 con la promulgación de la Ley Orgánica de Hacienda Nacional, sin embargo, las actividades se dan inicio el día 17 de octubre de 1938, bajo la conducción del doctor Gumersindo Torres Millet, primer Contralor General de la Nación. La Ley de Hacienda de 1938 le otorga una estructura y funcionamiento similar a la de la Contaduría General de Hacienda de 1918.

La Contraloría venezolana adquirió rango constitucional a partir de la promulgación de la nueva Constitución de los Estados Unidos de Venezuela del 5 de julio de 1947, pues se incluyen por primera vez en un texto constitucional venezolano, las normas referentes a la Contraloría General de la Nación. Esto fue ratificado en la Constitución Nacional del 23 de enero de 1961, donde además se instituyó la denominación de Contraloría General de la República, la cual se mantiene en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela aprobada en 1999. En esta última se fortaleció la autonomía funcional y organizativa de la Contraloría General al pasar a formar parte del Poder Ciudadano, conjuntamente con el Ministerio Público y la Defensoría del Pueblo. Desde su creación la Contraloría General ha sido regida por tres leyes orgánicas:

Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, publicada en la Gaceta Oficial N° 1.712 Extraordinario del 06 de enero de 1975, la cual amplió sus potestades al establecer la valoración de la eficacia administrativa, tipificar las sanciones y otorgar valor probatorio a las actuaciones de la contraloría, salvo sentencia judicial contraria. Esta ley fue modificada en diciembre de 1984 para fortalecer el proceso de averiguaciones administrativas y delegar la potestad de abrir y sustanciar averiguaciones a los órganos de control interno de la administración.

Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, publicada en la Gaceta Oficial N° 5.017 Extraordinario del 13 de diciembre de 1995, que fortaleció su autonomía presupuestaria (el proyecto de presupuesto lo examinaba y aprobaba el Congreso de la República) y delegaba a la Administración las competencias de control previo, contabilidad fiscal, centralización contable y registro de empleados públicos, ejercidas por la Contraloría desde su creación.

Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.347 del 17 de diciembre de 2001, estableció la rectoría del Sistema Nacional de Control Fiscal, definiendo el Sistema de Control Interno y los responsables de su funcionamiento, facultando al contralor para establecer la forma, oportunidad y el órgano de control fiscal ante el cual rinden cuenta los órganos y entes de la administración pública, los concursos públicos para designar a los titulares de los órganos de control fiscal, la competencia de estos órganos para imponer multas; estableciendo un procedimiento único para la determinación de responsabilidades, los supuestos generadores de responsabilidad administrativa, la competencia del Contralor para imponer suspensión del cargo sin goce de sueldo, inhabilitación para la función pública y la posibilidad de exigir la presentación periódica de la Declaración Jurada de Patrimonio. Además, da competencia a la Contraloría para desarrollar acciones que faciliten la participación ciudadana en el control de la gestión pública.

Entidades Fiscalizadoras Superiores, Nacionales e Internacionales

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)¹ -es un organismo autónomo, independiente y apolítico, que agrupa a las distintas entidades fiscalizadoras superiores (EFS) de los distintos países que lo conforman. Tienen en funcionamiento más de 50 años, su misión primordial consiste en

¹ Información obtenida del portal web de la INTOSAI en la siguiente dirección:
<http://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros.html>

proporcionar un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la competencia y el prestigio de las distintas EFS en sus respectivos países. Esta organización tiene como norte el intercambio de experiencias en materia de control fiscal entre los países miembros.

La INTOSAI se fundó en el año 1953 por iniciativa del presidente de la EFS de Cuba, Emilio Fernández Camus. En ese año, se reunieron 34 EFS de distintos países y actualmente la organización está conformada por 194 miembros de pleno derecho y 5 miembros asociados.

El Comité Directivo de la INTOSAI ha reconocido las siguientes siete organizaciones Regionales:

1. La Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) fundada en 1965.
2. La Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de África (AFROSAI) fundada en 1976.
3. La Organización Árabe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ARABOSAI) fundada en 1976.
4. La Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Asia (ASOSAI) fundada en 1978
5. La Asociación de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Pacífico (PASAI) fundada en 1987.
6. La Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Caribe (CAROSAI) fundada en 1988.
7. La Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa (EUROSAI) fundada en 1990.

Regionalmente, Venezuela forma parte de La Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS)² el cual es un organismo internacional, autónomo, independiente, apolítico y de carácter permanente, que nace en el año 1963, en la ciudad de Caracas, Venezuela, durante la realización del Primer Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras (CLADEFS), el cual se constituyó como un foro dirigido intercambiar ideas y experiencias relacionadas a la fiscalización y al control gubernamental, así como al impulso de las relaciones de cooperación y desarrollo entre los países miembros.

En esta reunión, se formuló la recomendación de crear el Instituto Latinoamericano de Control Fiscal. Dicho instituto tendría como objetivo fundamental efectuar investigaciones especializadas en materia de Control Fiscal, adicionalmente es utilizado como centro de información, enseñanza, coordinación y asesoría mutua entre entidades fiscalizadoras.

Posteriormente, entre 12 al 16 de octubre de 1998 en Caracas se celebró la VIII Asamblea General Ordinaria de la OLACEFS, en la cual se acordó establecer el 09 de abril de cada año, como fecha conmemorativa de la Organización. Asimismo, en el año 2002 en la XII Asamblea General celebrada en México, se proclamó a la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela para ejercer la presidencia de la OLACEFS durante el periodo comprendido entre los años 2003 y 2004, asumiendo dicho cargo el Doctor Clodosbaldo Russián Uzcátegui, Contralor General.

Los miembros de la OLACEFS proceden de 24 países que se detallan a continuación: Antillas Neerlandesas, Argentina, Belice, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Puerto Rico, República Dominicana, Uruguay, Venezuela, España y Portugal.

² Información obtenida del portal web de la OLACEFS en la siguiente dirección:
<http://www.olacefs.com/historia/>

Normas Profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores

Como se estableció previamente, entre las funciones primordiales de la INTOSAI, está el establecer un marco de trabajo institucionalizado entre sus asociados, para promover el desarrollo y la transferencia de conocimientos, la mejora de la auditoría del sector público en todo el mundo, impulsando las capacidades profesionales, la presencia e influencia de las EFS en sus respectivos países. Para llevar a cabo tal labor, es imprescindible contar con normas profesionales internacionales. Para alcanzar dicha meta, la INTOSAI, desarrolló las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)³.

Sobre el particular, la INTOSAI emite dos tipos de normas profesionales, la primera de ellas, conocidas como las Normas Internacionales de las EFS (ISSAI) y la segunda denominada como las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV). Todas estas normas son emitidas tras la aprobación definitiva por parte de todas las EFS reunidas en el congreso de la INTOSAI, que se celebran cada tres años.

Dentro del plan estratégico de INTOSAI para el período 2011-2016, contempla claramente el uso de normas globalmente aceptadas promueve la calidad, credibilidad y confianza en las auditorías del sector público e incrementa el profesionalismo entre los auditores.

Las Normas Internacionales de las EFS (ISSAI) tienen por objetivo impulsar la independencia y la efectividad de las auditorías realizadas, desarrollando un enfoque profesional en función de sus competencias. La primera serie completa de estas normas fue puesta en marcha en el XX Congreso de Johannesburgo, Sudáfrica, en 2010.

Las ISSAI, se encuentran divididas en los siguientes niveles:

³ Información obtenida del portal web en español de Comité de Normas Profesionales (CNP) de la INTOSAI, en la siguiente dirección: <http://www.issai.org>

1. Principios Fundamentales (ISSAI 1)
2. Requisitos previos para el Funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs 10-99)
3. Principios Fundamentales de Auditoría (ISSAIs 100-999)
4. Directrices de Auditoría (ISSAIs 1000-5999)

El primer nivel, o Principios Fundamentales (ISSAI 1), es conocida como la Declaración de Lima de 1977, cuyo objetivo primordial consiste en defender la independencia en la auditoría gubernamental externa. En este documento, se define los principios fundamentales de la auditoría gubernamental referida a la finalidad y tipos de control; independencia de las EFS y de sus miembros; relación con parlamento, gobierno y administración; facultades de las EFS; métodos de control, personal de control, intercambio internacional de experiencias; rendición de informes; y competencias de control de las EFS.

En el segundo nivel, se establecen los requisitos previos para el Funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, conformado por las siguientes normas:

1. ISSAI 10 - Declaración de México sobre Independencia de las EFS.
2. ISSAI 11 - Pautas Básica y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS.
3. ISSAI 12 - El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos.
4. ISSAI 20 - Principios de transparencia y rendición de cuentas.
5. ISSAI 21 - Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas.
6. ISSAI 30 - Código de Ética.
7. ISSAI 40 - Control de Calidad para la EFS.

Las cuales contienen los pronunciamientos sobre las condiciones previas necesarias para el adecuado funcionamiento y dirección profesional de las EFS. Los prerrequisitos, que pueden referirse a competencias institucionales y legislaciones, a

procedimientos establecidos y a prácticas diarias de la organización y su personal, incluyen principios y directrices sobre independencia, transparencia y rendición de cuentas, ética y control de calidad.

En el tercer nivel, se establecen los pronunciamientos sobre los principios profesionales, reconocidos de manera general, exigibles en la práctica de auditorías a las entidades del sector público, conformado por las siguientes normas:

1. ISSAI 100 - Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público.
2. ISSAI 200 - Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera.
3. ISSAI 300 - Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño.
4. ISSAI 400 - Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento.

Y finalmente el cuarto nivel, se encuentra destinado a establecer las Directrices de Auditoría, en los cuales se desarrollan los principios fundamentales de auditoría de manera más detallada, en virtud de que estos se encuentran establecidos de manera operativa. El propósito de estas directrices, es proporcionar una base para las normas y manuales de auditoría del sector público, que puedan ser utilizados individualmente por los miembros de la INTOSAI. Las cuales se encuentran conformadas por las siguientes normas:

1. ISSAI 1000 - Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI.
2. ISSAI 1003 - Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI.
3. ISSAI 1200 - Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría.
4. ISSAI 1220 - Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría.
5. ISSAI 1230 - Control de calidad en las auditorías de información financiera histórica.
6. ISSAI 1240 - Documentación de auditoría.

7. ISSAI 1250 - Consideración de la normativa en la auditoría de estados financieros.
8. ISSAI 1260 - Comunicación con los encargados de la gobernanza.
9. ISSAI 1265 - Comunicación de deficiencias de control interno a los encargados de la gobernanza y a la dirección.
10. ISSAI 1300 - Planificación de una auditoría de los estados financieros.
11. ISSAI 1315 - Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno.
12. ISSAI 1320 - La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría.
13. ISSAI 1330 - Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados.
14. ISSAI 1402 - Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios.
15. ISSAI 1450 - Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría.
16. ISSAI 1505 - Confirmaciones externas.
17. ISSAI 1510 - Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales.
18. ISSAI 1520 - Procedimientos analíticos.
19. ISSAI 1530 - Muestreo de auditoría.
20. ISSAI 1540 - Auditoría de estimaciones contables, incluido el valor razonable, e información relacionada.
21. ISSAI 1550 - Partes vinculadas.
22. ISSAI 1560 - Hechos posteriores.
23. ISSAI 1570 - Empresa en funcionamiento.
24. ISSAI 1580 - Manifestaciones escritas.
25. ISSAI 1600 - Consideraciones específicas - Auditorías de estados financieros correspondientes a un grupo.
26. ISSAI 1610 - Utilización del trabajo de los auditores internos.
27. ISSAI 1620 - Utilización del trabajo de un experto.
28. ISSAI 1700 - Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros.

29. ISSAI 1705 - Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente.
30. ISSAI 1706 - Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente
31. ISSAI 1710 - Información comparativa: cifras correspondientes y estados financieros comparativos.
32. ISSAI 1720 - La responsabilidad del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.
33. ISSAI 1800 - Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros con objetivos especiales y elementos, cuentas o partidas específicos de unos estados financieros.
34. ISSAI 1805 - Consideraciones específicas. Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero.
35. ISSAI 1810 - Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.
36. ISSAI 3000 - Norma para la Auditoría de Desempeño.
37. ISSAI 3100 - Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing.
38. ISSAI 3200 - Guidelines for the performance auditing process.
39. ISSAI 4000 - Norma para las auditorías de cumplimiento.
40. ISSAI 4100 - Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros.
41. ISSAI 4200 - Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros.
42. ISSAI 5000 - Principios para las mejores prácticas de auditoría de las instituciones internacionales.
43. ISSAI 5010 - Auditoría de las instituciones - Guía para las EFS.
44. ISSAI 5110 - Orientación para la ejecución de auditorías de actividades con una perspectiva medioambiental.
45. ISSAI 5120 - Auditoría ambiental y auditoría de la regularidad.
46. ISSAI 5130 - Desarrollo Sostenible: El papel de las entidades fiscalizadoras superiores.

47. ISSAI 5210 - Normas para un mejor ejercicio de la auditoría de las privatizaciones.
48. ISSAI 5220 - Directrices sobre las mejores prácticas para la Auditoría de Finanzas Mixtas y Concesiones – Anexo.
49. ISSAI 5230 - Lineamientos para la mejor práctica en la auditoría de la regulación económica.
50. ISSAI 5240 - Directrices sobre las mejores prácticas para la auditoría del riesgo en los partenariados público/privado (PPP).
51. ISSAI 5300 - Directrices sobre Auditoría de TI.
52. ISSAI 5310 - Information system security review methodology - A guide for reviewing information system security in government.
53. ISSAI 5410 - Lineamientos para planear y ejecutar auditorías de los controles internos de la deuda pública.
54. ISSAI 5411 - Indicadores de deuda.
55. ISSAI 5420 - La administración de la deuda pública y la vulnerabilidad fiscal: tareas para las EFS.
56. ISSAI 5421 - Guidance on definition and disclosure of public debt.
57. ISSAI 5422 - Un ejercicio de términos de referencia para realizar una auditoría de desempeño a la deuda pública.
58. ISSAI 5430 - Contingencias fiscales: Implicaciones en la administración de la deuda pública y el papel de las EFS.
59. ISSAI 5500 - Introducción a la serie 5500 de ISSAI y a la INTOSAI GOV 9250.
60. ISSAI 5510 - Fiscalización de la reducción del riesgo de desastres.
61. ISSAI 5520 - Fiscalización de la ayuda en caso de desastre.
62. ISSAI 5530 - Adaptación de los procedimientos de auditoría para tener en cuenta el riesgo más elevado de fraude y corrupción en la fase de emergencia tras un desastre.
63. ISSAI 5540 - Uso de información geoespacial para fiscalizar la gestión de desastres y la ayuda en caso de desastre.
64. ISSAI 5700 - Directriz para la Auditoría de Prevención de la Corrupción.

La presente investigación está enfocada a la aplicación de las ISSAI 1700, ISSAI 1705 e ISSAI 1706. Dirigida a la implementación de estas normas, en los informes de auditoría elaborados por las unidades de auditoría de las contralorías municipales, tal normativa está fundamentada principalmente en los criterios de auditoría aplicados en el sector privado, en las cuales, los informes que se elaboran usualmente son una comunicación unilateral dirigida a los accionistas o el consejo de administración en el que se describe el trabajo de auditoría llevado a cabo y las normas en que se ha basado. Asimismo, se establecen las obligaciones del equipo auditor y de la gerencia, y finalmente, se expresa una opinión. En algunos casos, el informe puede incluir otros párrafos para tratar cuestiones importantes de forma más pormenorizada.

Las ISSAI 1700, ISSAI 1705 e ISSAI 1706 señalan que los informes de auditoría del sector público presentan la misma estructura que los elaborados en el sector privado, sin embargo, los primeros, frecuentemente son más extensos e incluyen más elementos. Además, de que estos deben estar apegados a la normativa legal vigente y siempre dando estricto cumplimiento a los principios que sustentan la administración pública Nacional.

Visión integral del Municipio en Venezuela

Sobre la figura del Municipio en Venezuela, el autor Moya (2015) establece, lo siguiente:

El municipio de conformidad con la Ley y la Constitución de la República establecen la unidad política primaria y autónoma dentro de la organización nacional, instaurada en una extensión determinada del territorio. Tiene personalidad jurídica y como característica fundamental su autonomía tiene carácter constitucional, es titular de poderes originarios, por lo que su autonomía se circunscribe a la elección de sus autoridades, a la libre gestión de las materias de su competencia y a la creación, recaudación e inversión de sus ingresos. (pág. 423)

En base a la misma idea, Villegas (2010), señala sobre los municipio lo siguiente: “Los municipios constituyen una sociedad natural, formada por cuerpos vivos,

anteriores a la voluntad del Estado, cuya existencia se reconoce en nuestros días como Institución político social de participación popular, democrática y autónoma.” (pág 55)

Sin embargo, en el presente marco teórico se omitirá la larga narración de los hechos que dieron origen a la creación de los municipios a nivel de la región, así como en Venezuela. Por lo que se dará inicio a esta breve reseña histórica, en la época moderna del municipalismo, y para ello, se presenta al respecto lo señalado por el autor Villegas (2010).

Los municipios funcionaron como simples divisiones administrativas de los Distritos, hasta el año 1961 con la entrada en vigencia de la Constitución de ese año, la cual trato de corregir dicha situación y le otorgo autonomía política, administrativa, fiscal y tributaria a los Municipios, así como la libre gestión en cuanto a la recaudación e inversión de sus ingresos.

Sin embargo, a pesar de tal situación, se presentaron algunas importantes limitaciones. En primer lugar, la creación y organización de los Municipios dependían de los Estados, asimismo, los Municipios podían ser agrupados en Distritos, dependiendo de la voluntad del poder estatal o nacional y finalmente, aunque los Municipios podían elegir a sus autoridades, es el poder nacional quien determinaba cuales eran las autoridades sujetas a elección, así como la forma de realizar esta actividad.

Posteriormente en el año 1978, se promulga la Ley Orgánica de Régimen Municipal, sin embargo, esta no presentó un mayor avance a la situación anteriormente señalada, en virtud de que se limitó las elecciones en el ámbito de los Concejos Municipales existentes, excluyendo a los Municipios, de su representación política. Luego en la reforma realizada a esta Ley efectuada en el año 1989, se introduce la mejora de los principios constitucionales relativos a la organización, gobierno, administración, funcionamiento y control de los municipios, adicionalmente se estableció una diferenciación entro la autoridad ejecutiva, disponiendo el poder ejecutivo en manos del alcalde y en la rama legislativa al Concejo Municipal. Adicionalmente, se prevé la

figura de la junta parroquial de carácter participativo y sin personalidad jurídica propia. Sin embargo, a pesar del impulso político recibido, no fue de igual manera desde el punto de vista de la descentralización administrativa, causada por la falta de transferencia a favor de los gobiernos locales. Finalmente, en el año 2004 es publicada la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, inspirada en los principios constitucionales del año 1999, la cual ha sufrido de una serie de demandas solicitando la nulidad de algunos de sus artículos

Los municipios del Estado Bolivariano de Mérida

El estado Mérida ⁴pertenece a la República Bolivariana de Venezuela, se encuentra en la región andina, al oeste de la capital del país, es la Decimocuarta entidad más poblada del país, ubicada dentro de la Cordillera Andina. Está conformada por 6 regiones político-administrativas, 23 municipios y 86 parroquias dentro de una área geográfica de 11.300 km², se caracteriza por ser una de las entidades federales con mayor diversidad geográfica pues posee climas, temperaturas, flora y fauna muy distintas en cada una de las subregiones que lo conforman, encontrando desde páramos desérticos hasta selvas nubladas, pie de monte andino con temperaturas cálidas hasta picos de gran elevación con temperaturas muy bajas, valles templados, zonas xerófilas y playas de agua dulce, todo esto lo posiciona como uno de los estados con más atracciones naturales y hermosos parajes turísticos de todo el país, lo cual lo convierte en uno de los destinos turísticos con más demanda en Venezuela.

Su capital, la ciudad de Mérida es la más poblada del estado y la segunda en la Región de los Andes, ubicada sobre una meseta atravesada por los ríos Chama y Albarregas y rodeada por las cordilleras montañosas de la Sierra Nevada y la Sierra La Culata. Es sede de la Universidad de Los Andes primera universidad del país, de la

⁴ Información obtenida del portal web de la Fundación de Capacitación e Innovación para Apoyar la Revolución Agraria (CIARA), disponible en la dirección: <http://www.ciara.gob.ve/index.php/ciara-regiones/94-estado-merida>

Arquidiócesis de Mérida una de las más antiguas de Venezuela, del Sistema de Transporte Turístico Teleférico de Mérida el más alto y el Segundo más largo del mundo, y del Sistema de Transporte Masivo Trolebús de Mérida, siendo la única ciudad de Latinoamérica con menos de 500.000 habitantes que cuenta con un sistema de transporte masivo, dicha localidad se caracteriza por ser el mayor centro estudiantil y turístico del Occidente Venezolano.

El estado Mérida se ubica al occidente de Venezuela, en la denominada región de los Andes formando parte de la Cordillera de los Andes del continente sudamericano; de los tres estados (Mérida, Táchira y Trujillo) que se ubican en esta región el estado se ubica en la parte más alta de Venezuela, por lo tanto, hace a Mérida el estado más alto de Venezuela.

El Instituto Nacional de Estadística (INE), publicó un documento⁵ en su página web en la cual señala la división político territorial del país, estableciendo claramente cada uno de los Municipio del estado Bolivariano de Mérida, conformado por:

1. Alberto Adriani
2. Andrés Bello
3. Antonio Pinto Salinas
4. Aricagua
5. Arzobispo Chacón
6. Campo Elías
7. Caracciolo Parra Olmedo
8. Cardenal Quintero
9. Guaraque
10. Julio César Salas
11. Justo Briceño

⁵ Información obtenida del portal web del Instituto Nacional de Estadística (INE), disponible en la dirección:
<http://www.ine.gov.ve/documentos/AspectosFisicos/DivisionpoliticoTerritorial/pdf/DPTconFinesEstadisticosOperativa2013.pdf>

12. Libertador
13. Miranda
14. Obispo Ramos de Lora
15. Padre Noguera
16. Pueblo Llano
17. Rangel
18. Rivas Dávila
19. Santos Marquina
20. Sucre
21. Tovar
22. Tulio Febres Cordero
23. Zea.

Contralorías Municipales

En la figura de las Contralorías Municipales se han delegado las facultades de control administrativo y fiscal sobre el gobierno local, las cuales gozan de autonomía orgánica, funcional y administrativa dentro de las limitaciones establecidas en la Constitución Nacional y en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. La dirección de las Contralorías Municipales, están a cargo de un Contralor, el cual debería ser designado en virtud de la previa celebración de un concurso público. Este servidor público estará designado para ejercer sus funciones por un plazo de cinco años, el cual puede ser reelecto.

Bases Legales

En relación a los fundamentos legales de la investigación Rosario Cohen & Camacho Acosta (2015) establecen que “La fundamentación legal de una investigación está constituida por aquel conjunto de leyes, normativas, decretos, reglamentos, ordenanzas, entre otros, que se encuentran directamente relacionados con el tema de estudio.” (pág. 87). Por lo tanto, a continuación, se presenta de manera resumida la normativa de carácter legal que de manera directa o indirecta se encuentra relacionada con la investigación.

Principios Generales de la Administración Pública

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) en su Artículo 141, establece los principios básicos por la cual la Administración Pública, debe guiar todos sus actos y su relación con todos los ciudadanos, en dicho artículo se establece lo siguiente:

La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho.

De la normativa transcrita, se deduce claramente que el principio de legalidad viene a constituir el marco que limita la actuación de la Administración Pública y en consecuencia de los funcionarios públicos, por cuanto es la Ley la que define las atribuciones del poder público, y así mismo, condicionará las actuaciones de los funcionarios públicos, estableciendo siempre la posibilidad fáctica de sancionar aquellas que se realicen al margen de la legalidad.

Para que la legalidad abarque las actividades de la Administración Pública, resulta necesario la implementación de un sistema de control de interno, adecuado a la naturaleza y estructura de cada órgano o ente público, el cual está previsto como un instrumento de gestión, conformado por acciones, actividades, planes, políticas,

normas, procedimientos, métodos y actitudes que deben desarrollar e implementar las autoridades y el personal a su cargo con la finalidad de imprimir legalidad a las actividades que realicen las instituciones del Estado.

Continuando con los principios que rigen a la Administración Pública, La Ley Orgánica de la Administración Pública (LOAP) dispone en el Artículo 10 lo siguiente:

La actividad de la Administración Pública se desarrollará con base en los principios de economía, celeridad, simplicidad, rendición de cuentas, eficacia, eficiencia, proporcionalidad, oportunidad, objetividad, imparcialidad, participación, honestidad, accesibilidad, uniformidad, modernidad, transparencia, buena fe, paralelismo de la forma y responsabilidad en el ejercicio de la misma, con sometimiento pleno a la ley y al derecho, y con supresión de las formalidades no esenciales. La simplificación de los trámites administrativos, así como la supresión de los que fueren innecesarios será tarea permanente de los órganos y entes de la Administración Pública, de conformidad con los principios y normas que establezca la ley correspondiente.

Este artículo, amplía los principios consagrados en la Constitución Nacional, asimismo es importante señalar, que finalmente, ratifica el sometimiento de los actos realizados por la Administración Pública, a lo establecido en las leyes Nacionales.

Posteriormente la norma up supra en el artículo 12, establece el Principio de publicidad normativa, el cual consiste en:

Los reglamentos, resoluciones y demás actos administrativos de carácter general dictados por los órganos y entes de la Administración Pública deberán ser publicados sin excepción en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela o, según el caso, en el medio de publicación oficial correspondiente.

De la normativa que precede, queda claro la exigencia legal de cumplir con el principio de publicidad de los actos administrativos, toda vez que para que un acto administrativo nazca a la vida jurídica, se necesita en principio la competencia formal de quien lo emite y a su vez de la publicación en Gaceta Oficial, para que de esta manera pueda afectar la esfera jurídica de sus destinatarios, de lo contrario se considerará nulo de nulidad relativa. Razón por la cual toda normativa implementada por los Entes de Control Fiscal Nacional, Regional o Municipal, referente a la auditoría pública debe cumplir con estos requisitos previos.

En este sentido toda actividad realizada por los Órganos y Entes públicos debe ajustarse al Principio de Legalidad, el cual constituye el eje central de las funciones públicas cuyo propósito es consolidar el Estado de Derecho, de allí que, dicho principio se puede entender como la sumisión de todas las actividades que realice la administración al denominado bloque jurídico

En relación al Principio de rendición de cuentas, artículo 14 de la LOAP, señala lo siguiente:

Las funcionarias y funcionarios de la Administración Pública deberán rendir cuentas de los cargos que desempeñen, en los términos y condiciones que determine la ley.

Rendir cuentas tal como está concebido hoy en día, es una idea que puede parecer sencilla a primera vista, sin embargo, actualmente esta actividad se ha vuelto más difícil. Rendir cuentas para la mayoría de las personas significa simplemente entregar o dar cuentas ante alguien, Actualmente, ¿rendir cuentas implica necesariamente un marco jurídico y político, que desprende a la vez de obligaciones legales y públicas; totalmente apegadas al cumplimiento del principio de legalidad.

Se debe recalcar que toda persona que intervenga de forma directa o indirecta en la administración de los fondos o bienes públicos tiene la obligación de rendir cuentas. El proceso de rendición de cuentas ha sido entendido, como la tutela jurídica que la ley le confiere a toda persona ha administrado bienes públicos de presentar detalladamente la ejecución de ese patrimonio público, es decir, de aquellos actos que impliquen la percepción de rentas, interese o frutos, como consecuencia de la administración o enajenación de bienes públicos.

Posteriormente, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos establece el principio de control de gestión en el artículo 18, entendido este como:

El funcionamiento de los órganos y entes de la Administración Pública se sujetará a las políticas, estrategias, metas y objetivos que se establezcan en los respectivos planes estratégicos, compromisos de gestión y lineamientos dictados conforme a la planificación centralizada.

Igualmente, comprenderá el seguimiento de las actividades, así como la evaluación y control del desempeño institucional y de los resultados alcanzados.

Este actuar condicionado al principio *ut supra* indicado, implica de forma necesaria un actuar diligente, es decir, de forma previamente planificada, con el empleo de mecanismos tales como los Planes: estratégicos, operativos anuales y mensuales, previstos como herramientas para el control interno de un órgano o ente, los cuales deberán ser empleados al desarrollar las actividades que le son atribuidas en el ejercicio de sus funciones, velando de esta forma, por los derechos y bienes del patrimonio público, evitando así que pueda actuar en detrimento de los intereses del Estado, ejerciendo una conducta negligente, siendo para ello necesario ejercer un control interno que permita velar por los intereses y recursos puestos a su cargo, razón por la cual, su actividad debe estar subordinada estrictamente a los parámetros y mandatos establecidos en la ley

El control de gestión es importante, debido a que son los gobiernos quienes disponen de los equipos, recursos económicos, así como del personal necesario para efectuar la evaluación y medición del logro de las metas establecidas y el grado de satisfacción de los ciudadanos. Esta actividad se realiza mediante el seguimiento, evaluación y corrección de las políticas establecidas previamente. La auditoría aplicada en este sector, mediante la utilización de normas y principios sólidos, con altos estándares de calidad, garantizan la constante evaluación del logro o no, del cumplimiento de los objetivos básicos del gobierno en la sociedad, lo cual finalmente, este trabajo se refleja en un informe de auditoría.

Principio de eficacia, artículo 19 de la LOAP:

La actividad de los órganos y entes de la Administración Pública perseguirá el cumplimiento eficaz de los objetivos y metas fijados en las normas, planes y compromisos de gestión, bajo la orientación de las políticas y estrategias establecidas por la Presidenta o Presidente de la República, la Comisión Central de Planificación, la Gobernadora o Gobernador, la Alcaldesa o Alcalde, según fuere el caso.

La actividad de las unidades administrativas sustantivas de los órganos y entes de la Administración Pública se corresponderá y ajustará a su misión, y la

actividad desarrollada por las unidades administrativas de apoyo técnico y logístico se adaptará a la de aquellas.

Principio de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, artículo 19 de la LOAP:

La asignación de recursos a los órganos, entes de la Administración Pública y demás formas de organización que utilicen recursos públicos, deberá ajustarse estrictamente a los requerimientos de su organización y funcionamiento para el logro de sus metas y objetivos, con uso racional de los recursos humanos, materiales y financieros.

El procedimiento administrativo implica la exteriorización de los actos jurídicos, llevados a cabo por los órganos o entes que conforman la llamada administración pública, regidos mediante un iter procedimental que debe ser seguido por el Estado para la formación de sus manifestaciones de voluntad, es decir, para la aplicación legal de actos administrativos que sean capaces de afectar los derechos e intereses de los ciudadanos. De esta manera, la eficacia es un vehículo o medio capaz de lograr los objetivos de ese procedimiento resguardando siempre los derechos y garantías de los particulares, tanto los que participan como aquellos que pudieran verse afectados por el resultado del procedimiento.

www.bdigital.ula.ve

Principio de Legalidad

Es uno de los principios base dentro de la administración pública, se trata entonces de dotar a las actuaciones administrativas de las mismas garantías que la Constitución establece para los procedimientos judiciales, y en el campo del derecho administrativo sancionador, consagrar una reserva, ya se tendrá ocasión de precisar con qué intensidad, a favor del legislador para definir los ilícitos administrativos en leyes escritas, previas y ciertas según este mandato de tipificación legal.

Al respecto, el autor Moya (2015) señala el principio de legalidad:

“...el principio de legalidad postula la primacía jurídica de la Constitución y de la Ley en sentido material; es decir, la sumisión total de la acción administrativa...” (pág. 51)

Posteriormente, el citado el autor señala:

Doctrinariamente se ha venido admitiendo que el referido principio comporta un doble significado, a saber: la sumisión de los actos estatales a las disposiciones emanadas de los cuerpos legislativos en forma de ley; además, el sometimiento de todos los actos singulares, individuales y concretos, provenientes de una autoridad pública, a las normas generales y abstractas, previamente establecidas, sean o no de origen legislativo, e inclusive provenientes de esa misma autoridad” (pág. 54)

En palabras del García de Enterría citado por (de León Osorio & Mendoza Gómez, 2011) el principio de legalidad “...significa que ningún órgano puede resistirse al mandato de la Ley, todos les están expresamente sometidos por lo mismo que en la Ley tienen basada su propia competencia.” (pág. 45)

Sala constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, número 85 de fecha 24/01/2002, señala:

La formación y desarrollo del concepto de Estado de Derecho, tiene su origen histórico en la lucha contra el absolutismo, y por ello la idea originalmente se centraba en el control jurídico del Poder Ejecutivo, a fin de evitar sus intervenciones arbitrarias, sobre todo en la esfera de la libertad y propiedades individuales. Sin embargo, tal concepto fue evolucionando, y dentro de la división de poderes que conforman el Estado, en la actualidad el Estado de Derecho consiste en que el poder se ejerce únicamente a través de normas jurídicas, por lo que la ley regula toda la actividad Estatal y en particular la de la administración; y parte de la esencia del concepto consiste en “el control judicial de la legalidad desde lo que se va a considerar la norma suprema: la Constitución” (“El Estado Social de Derecho en la Constitución” por Encarnación Carmona Cuenca. Consejo Económico y Social. Madrid. 2000), la cual encabeza una jerarquía normativa, garantizada por la separación de poderes.

Tal concepción está recogida en la vigente Constitución, donde toda la actividad Estatal está regida por la ley: leyes que emanan del Poder Legislativo y otros Poderes, y reglamentos que dicta el Poder Ejecutivo, sin que estos últimos puedan contradecir la letra o el espíritu de la ley; mientras que la constitucionalidad es controlada judicialmente mediante el control difuso o el control concentrado de la Constitución.

El Municipio al igual que la administración estatal o nacional guía su gestión administrativa en correspondencia con los parámetros legales estipulados en La Constitución Nacional, Leyes, Ordenanzas y Decretos. Las presentes bases legales

corresponden a una muestra seleccionada de la normativa legal aplicable que se consideró de vital importancia para el sustento de la presente investigación.

Contabilidad Pública

Sobre el particular cabe precisar, que la administración pública debe cumplir con normativas aplicables a cada uno de los procedimientos a realizar, dentro de las cuales se encuentran las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público dictadas por el Contralor General de República, las cuales tienen como finalidad que la contabilidad de los organismos y entidades públicas, contenga información cuantitativa, expresada en unidades monetarias, veraz, útil y oportuna sobre las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, todo ello con el objeto de facilitar el proceso de toma de decisiones en relación con dicha entidad económica, de conformidad con lo previsto en el artículo 1 ejusdem.

Al respecto, las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público (NGCSP) en su Artículo 8 establecen:

Todas las operaciones que afecten la Hacienda Pública deben ser objeto de registro contable. Los registros que se prescriban puedan ser llevados mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos siempre que incluyan efectivos controles internos contables, adecuadas pistas o rastros de auditoría, control lógico de archivos y programas mediante el uso de claves de acceso, suficiente respaldo de los archivos de las transacciones, así como normas procedimientos formales de desarrollo y mantenimiento de los sistemas de procesamiento de datos. Los libros podrán conformarse con salidas de sistemas de procesamiento electrónico de datos, siempre que tengan carácter oficial y hayan sido autorizados por el órgano competente. Los organismos y entidades de la Administración Central, podrán establecer adicionalmente los sistemas de información y los registros estadísticos que se consideren necesarios.

Las referidas Normas establecen que la contabilidad en el sector público, debe ser registrada de forma oportuna, de una sola vez, en orden cronológico, consecutivo, sin que existan vacíos u omisiones en la información y en moneda de curso legal haya o

no movimiento de efectivo. Igualmente, se establecen, que los registros en la contabilidad fiscal deben estar respaldados por los documentos de soporte que determine la normativa legal y reglamentaria, así como por las instrucciones dictadas por los órganos competentes, como consecuencia de los sistemas de contabilidad que se prescriban a tal efecto.

Sistema Nacional de Control Fiscal

El Sistema Nacional de Control Fiscal tiene como principal objetivo fortalecer la capacidad del Estado para ejecutar de manera eficaz su función de gobierno, lograr la transparencia y la eficacia en el manejo de los recursos del sector público, y establecer la responsabilidad por la comisión de irregularidades relacionadas con la gestión de las entidades aludidas en el artículo 9, numerales 1 al 11, de la LOCGRSNCF.

A tal efecto el artículo 4 de la precitada normativa legal, establece lo que se entiende por Sistema Nacional de Control Fiscal:

A los fines de esta Ley, se entiende por Sistema Nacional de Control Fiscal, el conjunto de órganos, estructuras, recursos y procesos que, integrados bajo la rectoría de la Contraloría General de la República, interactúan coordinadamente a fin de lograr la unidad de dirección de los sistemas y procedimientos de control que coadyuven al logro de los objetivos generales de los distintos entes y organismos sujetos a esta Ley, así como también al buen funcionamiento de la Administración Pública.

De igual manera el Artículo 23 de la LOCGRSNCF señala al respecto:

El Sistema Nacional de Control Fiscal tiene como objetivo fortalecer la capacidad del Estado para ejecutar eficazmente su función de gobierno, lograr la transparencia y la eficiencia en el manejo de los recursos del sector público y establecerla responsabilidad por la comisión de irregularidades relacionadas con la gestión de las entidades aludidas en el artículo 9, numerales 1 al 11, de esta Ley.

En cuanto a la integración del Sistema Nacional de Control Fiscal el artículo 24 ejusdem, establece lo siguiente:

1. Los Órganos de Control Fiscal indicados en el artículo 26 de esta Ley.
2. La Superintendencia Nacional de Auditoría Interna.

3. Las máximas autoridades y los niveles directivos y gerenciales de los órganos y entidades a los que se refiere el artículo 9, numerales 1 al 11, de la presente Ley.
4. Los ciudadanos y ciudadanas, en el ejercicio de su derecho a la participación en la función de control de la gestión pública.

Parágrafo único: Constituyen instrumentos del Sistema Nacional de Control Fiscal las políticas, leyes, reglamentos, normas, procedimientos e instructivos, adoptados para salvaguardar los recursos de los entes sujetos a esta Ley; verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa; promover la eficiencia, economía y calidad de sus operaciones, y lograr el cumplimiento de su misión, objetivos y metas, así como los recursos económicos, humanos y materiales destinados al ejercicio del control.

Asimismo, el SNCF está constituido por los siguientes órganos de acuerdo a lo señalado en el Artículo 26 de LOCGRSNCF

1. La Contraloría General de la República.
2. La Contraloría de los Estados, de los Distritos, Distritos Metropolitanos y de los Municipios
3. La Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional Bolivariana.
4. Las unidades de auditoría interna de las entidades a que se refiere el artículo 9, numerales 1 al 11, de esta Ley.

A continuación, se establece los órganos competentes para ejercer el control fiscal externo de acuerdo a lo estipulado en el Artículo 43 de la norma previamente citada:

1. La Contraloría General de la República.
2. Las contralorías de los estados.
3. Las contralorías de los municipios.
4. Las contralorías de los distritos y distritos metropolitanos.

Finalmente, el artículo 44 indica que las contralorías a todos los niveles del poder “(...) ejercerán el control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes de los órganos y entidades centralizados y descentralizados sujetos a su control, de conformidad con la ley, y a tales fines gozarán de autonomía orgánica, funcional y administrativa.”

Funcionarios Públicos

La Ley del Estatuto de la Función Pública, define funcionario público, en su artículo 3, de la siguiente forma:

Funcionario o funcionaria público será toda persona natural que, en virtud de nombramiento expedido por la autoridad competente, se desempeñe en el ejercicio de una función pública remunerada, con carácter permanente.

Adicionalmente, la Ley Contra la Corrupción (LCC) en el Artículo 3 establece las personas que se consideran como funcionarios o empleados públicos, y al respecto señala:

1. Los que estén investidos de funciones públicas, permanentes o transitorias, remuneradas o gratuitas, originadas por elección, por nombramiento o contrato otorgado por la autoridad competente, al servicio de la República, de los estados, de los territorios y dependencias federales, de los distritos, de los distritos metropolitanos o de los municipios, de los institutos autónomos nacionales, estatales, distritales y municipales, de las universidades públicas, del Banco Central de Venezuela o de cualesquiera de los órganos o entes que ejercen el Poder Público.
2. Los directores y administradores de las sociedades civiles y mercantiles, fundaciones, asociaciones civiles y demás instituciones constituidas con recursos públicos o dirigidas por algunas de las personas a que se refiere el artículo 4 de esta Ley, o cuando la totalidad de los aportes presupuestarios contribuciones en un ejercicio provenientes de una o varias de estas personas represente el cincuenta por ciento (50%) o más de su presupuesto patrimonio; y los directores nombrados en representación de dichos órganos y entes, aun cuando la participación fuere inferior al cincuenta por ciento (50%) del capital o patrimonio.
3. Cualquier otra persona en los casos previstos en esta Ley.

Como ha quedado establecido, en la normativa transcrita, en empleado, funcionario o servidor público, en primer lugar, es aquel trabajador cuyo patrono es el Estado en sus distintos niveles y formas, los cuales se encuentran generalmente regulados por el derecho público. Por lo tanto, para que una persona pueda desempeñarse en tales funciones, previamente tuvo que haber sido designado adecuadamente para cumplir una función pública.

Patrimonio Público

En relación al Patrimonio Público, la Ley Contra la Corrupción en su artículo 4 define este importante término; como todo aquello que corresponde por cualquier título a:

1. Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Nacional.
2. Los órganos y entes a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Estadual.
3. Los órganos y entes a los que incumbe el ejercicio del Poder Público en los distritos y distritos metropolitanos.
4. Los órganos a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Municipal y en los demás entes locales previstas en la Ley Orgánica de Régimen Municipal.
5. Los órganos y entes a los que incumbe el ejercicio del Poder Público en los territorios y dependencias federales.
6. Los institutos autónomos nacionales, estatales, distritales y municipales.
7. El Banco Central de Venezuela.
8. Las universidades públicas.
9. Las demás personas de Derecho Público nacionales, estatales, distritales y municipales.
10. Las sociedades de cualquier naturaleza en las cuales las personas a que se refieren los numerales anteriores tengan participación en su capital social, así como las que se constituyen con la participación de aquéllas.
11. Las fundaciones y asociaciones civiles y demás instituciones creadas con fondos públicos o que sean dirigidas por las personas a que se refieren los numerales anteriores, o en las cuales tales personas designen sus autoridades, o cuando los aportes presupuestarios o contribución es efectuadas en un ejercicio presupuestario por una o varias de las personas a que se refieren los numerales anteriores representen el cincuenta por ciento (50%) o más de su presupuesto.

Se considera igualmente patrimonio público, los recursos entregados a particulares por los entes del sector público mencionados previamente, mediante transferencias, aportes, subsidios, contribuciones o alguna otra modalidad similar para el cumplimiento de finalidades de interés o utilidad pública, hasta que se demuestre el logro de dichas finalidades. Los particulares que administren tales recursos estarán sometidos a las sanciones demás acciones y medidas previstas en esta Ley y en la Ley

Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal

La citada norma en el Artículo 6 explica que todos servidores públicos que administren bienes y recursos públicos se regirán por los principios de “honestidad, transparencia, participación, eficiencia, eficacia, legalidad, rendición de cuentas y responsabilidad”, asimismo el Artículo 7 amplía al respecto al señalar que:

Los funcionarios y empleados públicos deben administrar y custodiar el patrimonio público con decencia, decoro, probidad y honradez, de forma que la utilización de los bienes y el gasto de los recursos que lo integran, se haga de la manera prevista en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y las leyes, y se alcancen las finalidades establecidas en las mismas con la mayor economía, eficacia y eficiencia.

Siendo así las cosas, es importante destacar lo establecido en el Artículo 17, el cual dispone que los servidores públicos “deberán administrar los bienes y recursos públicos con criterios de racionalidad y eficiencia, procurando la disminución del gasto y la mejor utilización de los recursos disponibles en atención a los fines públicos.”

Para concluir con este tema, es importante destacar las consecuencias que deben afrontar los servidores públicos, en ocasión de la inadecuada administración o uso del patrimonio público, señalado en el artículo 21: “Los funcionarios y empleados públicos responden civil, penal, administrativa y disciplinariamente por la administración de los bienes y recursos públicos, de conformidad con lo establecido en la ley.”

El Municipio

El Municipio tuvo sus inicios con la constitución de 1961, pues fue el primer ordenamiento jurídico que le atribuyó calificación política territorial a los Municipios, el cual está conformado por órganos los cuales están encargados de atender necesidades locales. En este orden de ideas se presenta las siguientes bases legales:

El Municipio en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

En relación al Municipio el artículo 168 de la CRBV, indica:

Los Municipios constituyen la unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de la Constitución y de la ley. La autonomía municipal comprende:

- La elección de sus autoridades.
- La gestión de las materias de su competencia.
- La creación, recaudación e inversión de sus ingresos.

Las actuaciones del Municipio en el ámbito de sus competencias se cumplirán incorporando la participación ciudadana al proceso de definición y ejecución de la gestión pública y al control y evaluación de sus resultados, en forma efectiva, suficiente y oportuna, conforme a la ley.

Dentro del ámbito del gobierno, la administración del Municipio está en manos del Alcalde, quien es su máximo jerarca, lo cual se encuentra establecido en el artículo 174 de nuestra Carta Magna, asimismo, ostenta el rol de la primera autoridad civil, mientras que la función legislativa del Municipio corresponde al Concejo Municipal, integrado por concejales elegidos o concejalas elegidas en la forma establecida en la Constitución, en el número y condiciones de elegibilidad que determine la ley.

Por tener el Municipio personalidad jurídica, debe encargarse de la administración y gestión de las materias que son asignadas por la constitución y las leyes que hace referencia al Municipio.

En este sentido y de acuerdo al artículo 178 de la CRBV, corresponde al Municipio: la ordenación y promoción del desarrollo económico y social, la dotación y prestación de los servicios públicos domiciliarios, la aplicación de la política referente a la materia inquilinaria con criterios de equidad, justicia y contenido de interés social, de conformidad con la delegación prevista en la ley que rige la materia, la promoción de la participación, y el mejoramiento, en general, de las condiciones de vida de la comunidad, en las siguientes áreas:

1. Ordenación territorial y urbanística; patrimonio histórico; vivienda de interés social; turismo local; parques y jardines, plazas, balnearios y otros sitios de recreación; arquitectura civil, nomenclatura y ornato público.
2. Vialidad urbana; circulación y ordenación del tránsito de vehículos y personas en las vías municipales; servicios de transporte público urbano de pasajeros y pasajeras.
3. Espectáculos públicos y publicidad comercial, en cuanto concierne a los intereses y fines específicos municipales.
4. Protección del ambiente y cooperación con el saneamiento ambiental; aseo urbano y domiciliario, comprendidos los servicios de limpieza, de recolección y tratamiento de residuos y protección civil.
5. Salubridad y atención primaria en salud, servicios de protección a la primera y segunda infancia, a la adolescencia y a la tercera edad; educación preescolar, servicios de integración familiar de las personas con discapacidad al desarrollo comunitario, actividades e instalaciones culturales y deportivas; servicios de prevención y protección, vigilancia y control de los bienes y las actividades relativas a las materias de la competencia municipal.
6. Servicio de agua potable, electricidad y gas doméstico, alcantarillado, canalización y disposición de aguas servidas; cementerios y servicios funerarios.
7. Justicia de paz, prevención y protección vecinal y servicios de policía municipal, conforme a la legislación nacional aplicable.
8. Las demás que le atribuyan esta Constitución y la ley. En relación con los ingresos que el Municipio puede percibir, el artículo 179 de la CRBV, enuncia los siguientes ingresos:
 - a. Los ingresos procedentes de su patrimonio, incluso el producto de sus ejidos y bienes;
 - b. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística;
 - c. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos;
 - d. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que les sean atribuidas;
 - e. Los demás ingresos que determine la ley. También la CRBV incorpora la participación ciudadana en la planificación local, así, el artículo 182

de la CRBV refiere la creación del Consejo Local de Planificación Pública, el cual es presidido por el Alcalde o Alcaldesa e integrado por los concejales y concejales, los Presidentes o Presidentas de las Juntas Parroquiales y representantes de organizaciones vecinales y otras de la sociedad organizada, de conformidad con las disposiciones que establezca la ley.

El Municipio tiene como competencia guiar la gestión administrativa en correspondencia con la normativa legal vigente derivada de acuerdos internacionales suscritos por la República Bolivariana de Venezuela, La Constitución Nacional, Leyes, Ordenanzas y Decretos.

Al respecto la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM) establece en el artículo 2:

El Municipio constituye la unidad política primaria de la organización nacional de la República, goza de personalidad jurídica y ejerce sus competencias de manera autónoma, conforme a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y la ley. Sus actuaciones incorporarán la participación ciudadana de manera efectiva, suficiente y oportuna, en la definición y ejecución de la gestión pública y en el control y evaluación de sus resultados.

Asimismo, la norma up supra en el artículo. 7 lo siguiente:

El Municipio y las demás entidades locales conforman espacios primarios para la participación ciudadana en la planificación, diseño, ejecución, control y evaluación de la gestión pública.

Los órganos del Municipio y demás entes locales, deberán crear los mecanismos para garantizar la participación de las comunidades y grupos sociales organizados en su jurisdicción”.

Tal como lo define el precitado artículo, categóricamente se le asigna al Municipio la incorporación de la participación ciudadana, en la ejecución de las políticas públicas y en el control y evaluación de los resultados.

Siendo el Municipio una unidad primaria en la organización nacional, es imperante tomar aquellas actividades que se gestionan dentro de los Municipios, pues son estos quienes darán las bases y los resultados para la aplicación de instrumentos a niveles macro (Nacional o Estatal). Siendo esto así es importante recalcar que los municipios gozan de un cúmulo de leyes de niveles sustanciosos, lo cual permite crear y aplicar

ciertas normativas dependiendo de las necesidades que cada municipio en particular posee; es aquí donde surgen las ordenanzas municipales, emanadas del poder legislativo municipal.

Contraloría Municipal

La aplicación de diversos poderes que se encuentran adaptados a cada nivel de gobierno, cada uno con competencias específicas. En el tema que atañe este análisis, el ámbito municipal, se presentan las llamadas Contralorías Municipales; el cual es el órgano encargado del control fiscal dentro del municipio, con características similares a la de la Contraloría General de la República, pero adaptadas las mismas a la vigilancia y control del patrimonio municipal.

El Control Municipal en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

www.bdigital.ula.ve

El Control Fiscal, dentro del ámbito municipal es una función expresa de la Contraloría Municipal según lo señalado en el artículo 176 de la LOCGRSNCF:

Corresponde a la Contraloría Municipal el control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes municipales, así como las operaciones relativas a los mismos, sin menoscabo del alcance de las atribuciones de la Contraloría General de la República, y será dirigida por el Contralor o Contralora Municipal, designado o designada por el Concejo mediante concurso público que garantice la idoneidad y capacidad de quien sea designado o designada para el cargo, de acuerdo con las condiciones establecidas por la ley.

Además de la Contraloría Municipal, se ha evidenciado que la participación ciudadana en el control fiscal de la gestión municipal se encuentra plenamente respaldado por las referencias constitucionales, destacando especialmente las formas de participación organizada de la sociedad.

Así, la participación ciudadana se establece como mecanismo de control sobre la Administración Pública orientado a garantizar que la misma se desarrolle de manera transparente, eficaz y eficiente.

Al respecto la LOPPM, establece las atribuciones de quien es según ley, el máximo jerarca del control fiscal municipal en su artículo 104.

1. El control posterior de los organismos y entes descentralizados.
2. El control y las inspecciones en los entes públicos, dependencias y organismos administrativos de la entidad, con el fin de verificar la legalidad y veracidad de sus operaciones.
3. El control perceptivo que sea necesario con el fin de verificar las operaciones de los entes municipales o distritales, sujetos a control que, de alguna manera, se relacionen con la liquidación y recaudación de ingresos, el manejo y el empleo de los fondos, la administración de bienes, su adquisición y enajenación, así como la ejecución de contratos. La verificación a que se refiere el presente numeral tendrá por objeto, no sólo la comprobación de la sinceridad de los hechos en cuanto a su existencia y efectiva realización, sino también, examinar si los registros o sistemas contables respectivos se ajustan a las disposiciones legales y técnicas prescritas.
4. El control, vigilancia y fiscalización en las operaciones que realicen por cuenta del tesoro en los bancos auxiliares de la tesorería municipal.
5. Elaborar el código de cuentas de todas las dependencias sometidas a su control, que administren, custodien o manejen fondos u otros bienes del Municipio o del distrito; velar por el cumplimiento de las disposiciones establecidas en materia de contabilidad y resolver las consultas que al respecto formulen.
6. Ordenar los ajustes que fueren necesarios en los registros de contabilidad de los entes sujetos a su control, conforme al sistema contable fiscal de la República, los cuales estarán obligados a incorporar en el lapso que se les fije, salvo que demuestren la improcedencia de los mismos.
7. Realizar el examen selectivo o exhaustivo, así como la calificación de las cuentas, en la forma y oportunidad que determine la Contraloría General de la República.
8. El control de los resultados de la acción administrativa y, en general, la eficacia con que operan las entidades sujetas a su vigilancia, fiscalización y control.
9. La vigilancia para que los aportes, subsidios y otras transferencias hechas por la República u organismos públicos al Municipio o a sus dependencias, entidades descentralizadas y mancomunidades, o los que hiciere el Concejo Municipal a otras entidades públicas privadas, sean invertidos en las finalidades para las cuales fueron efectuadas. A tal efecto, la contraloría

podrá practicar inspecciones y establecer los sistemas de control que estime convenientes.

10. Velar por la formación y actualización anual del inventario de bienes, que corresponde hacer al alcalde o alcaldesa, conforme con las normas establecidas por la Contraloría General de la República.
11. Elaborar el proyecto de presupuesto de gastos de la contraloría, el cual remitirá al alcalde o alcaldesa, quien deberá incluirlo sin modificaciones en el proyecto de presupuesto que presentará al Concejo Municipal. La Contraloría está facultada para ejecutar los créditos de su respectivo presupuesto, con sujeción a las leyes, reglamentos y ordenanzas respectivas.
12. Las demás que establezca las leyes u ordenanzas municipales.

Finalmente, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal dispone en su Artículo 75:

El Poder Público Municipal se ejerce a través de cuatro funciones: La función ejecutiva, desarrollada por el alcalde o alcaldesa a quien corresponde el gobierno y la administración; la función deliberante que corresponde al Concejo Municipal, integrado por concejales y concejales. La función de control fiscal corresponderá a la Contraloría Municipal, en los términos establecidos en la ley y su ordenanza; y la función de planificación, que será ejercida en corresponsabilidad con el Consejo Local de Planificación Pública.

Operacionalización de las Variables de Investigación

Los autores Rosario Cohen & Camacho Acosta (2015) señalan en su obra que “Se entiende por variable aquel elemento, cualidad o atributo que puede adoptar diversos valores (variaciones).” (pág. 88) Estas variables pueden asumir una naturaleza cuantitativa, o cualitativa. La primera de ellas es entendida como aquella en la que es posible medir su valor de manera numérica y la segunda corresponde a aquella variable que se expresan de manera verbal no numérica. Unos ejemplos de las primeras serían: Número de funcionarios públicos en una unidad, género, raza o sus edades. Tomando en consideración lo expresado previamente, a continuación, se presentan las variables sujetas a estudio en el Cuadro N° 1, en el cual se realiza su definición conceptual.

Cuadro 4. Definición de las variables de estudio

Objetivos específicos	Variable	Definición teórica
Determinar las bases teóricas de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras superiores (ISSAI), susceptibles de aplicación en la elaboración de los informes de auditoría realizados por los Órganos de Control Fiscal municipal, del estado Bolivariano de Mérida.	Bases teóricas vinculadas a los Normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores	Sustento conceptual sobre la cual se construye los informes de auditoría de acuerdo a lo señalado en las Normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores
Diagnosticar el grado de conocimiento-experiencia desde el punto de vista legal, por parte de los abogados adscritos a los Organismos de Control Fiscal Municipal del estado Bolivariano de Mérida, en cuanto a las normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI) aplicados a los informes de auditoría.	Conocimiento-experiencia desde el punto de vista legal, por parte de los abogados	Comprensión, de los abogados adscritos a los Organismos de Control Fiscal Municipal del estado Bolivariano de Mérida, a las ISSAI utilizadas a los informes de auditoría.
Examinar el grado de conocimiento-experiencia desde el punto de vista técnico, de los auditores adscritos a los Organismos de Control Fiscal Municipal del estado Bolivariano de Mérida, en cuanto a las normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI) aplicados en la elaboración y presentación de los informes de auditoría.	Conocimiento -experiencia desde el punto de vista técnico, por parte de los auditores	Dominio, de los auditores adscritos a los Organismos de Control Fiscal Municipal del estado Bolivariano de Mérida, a las ISSAI para la elaboración y presentación de los informes de auditoría.
Estructurar un modelo técnico normativo enmarcado en las normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI) para la preparación de los informes de auditoría realizados en la Contralorías Municipales del Estado Bolivariano de Mérida.	Marco técnico normativo	Reglas técnicas y conceptuales, que tienen como propósito regular la elaboración y presentación de los informes de auditoría elaborados por organismos de control fiscal municipal.

Fuente: Sánchez, 2017.

Seguidamente, en el Cuadro N° 2 denominado Operacionalización de las Variables, permite observar y medir la expresión práctica de estas variables; en otras, palabras, es la definición por desagregación o descomposición de las variables en sus referentes empíricos mediante un proceso de deducción de lo más general a lo más específico, lo cual, viene a tener una relación directa con los objetivos específicos formulados.

En el proceso de operacionalización se realiza la correspondiente distinción entre variables, dimensiones e indicadores. La transformación que sufre la dimensión hasta llegar a ser un indicador, corresponde a transformar los aspectos generales a un ámbito más particular. En tal sentido, las dimensiones corresponden a las subvariables o variables con un nivel más cercano al indicador, y finalmente este último, corresponde al parámetro que contribuye a ubicar la situación en la que se encuentra la problemática sujeta a estudio, entendido esta como los elementos específicos y concretos que precisan la información y la cuantifican, mediante la aplicación de instrumento identificado en la última columna.

Finalmente, la descomposición de la variable en su mínima expresión de análisis, se logra mediante el proceso de operacionalizar, el mismo es fundamental porque a través de este se precisan los aspectos y elementos que se quieren conocer, cuantificar y registrar con el fin de llegar a conclusiones.

Cuadro 5. Operacionalización de las variables de investigación

Objetivo general: Proponer un modelo técnico-normativo enmarcado en las normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI) para la preparación de los informes de auditoría en los Órganos de Control Fiscal municipal, del estado Bolivariano de Mérida.						
Objetivos específicos	Variables	Dimensión	Indicadores	Técnicas	Instrumentos	Ítems
Determinar las bases teóricas de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras superiores (ISSAI), susceptibles de aplicación en la elaboración de los informes de auditoría realizados por los Órganos de Control Fiscal municipal, del estado Bolivariano de Mérida.	Bases teóricas vinculadas a los informes de auditoría	Situación Actual	Leyes y reglamentos Normativas Técnicas	Revisión documental	Registro de observación documental	
Diagnosticar el grado de conocimiento-experiencia desde el punto de vista legal, por parte de los abogados adscritos a los Organismos de Control Fiscal Municipal del estado Bolivariano de Mérida, en cuanto a las normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI) aplicados a los informes de auditoría.	Conocimiento-experiencia desde el punto de vista legal, por parte de los abogados	Grado de conocimiento-experiencia	Normas Internacionales para la elaboración de los informes de auditoría	Encuesta	Cuestionario A	Parte II 1-8 Parte III 1

Objetivo general: Proponer un modelo técnico-normativo enmarcado en las normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI) para la preparación de los informes de auditoría en los Órganos de Control Fiscal municipal, del estado Bolivariano de Mérida.						
Objetivos específicos	Variables	Dimensión	Indicadores	Técnicas	Instrumentos	Ítems
Examinar el grado de conocimiento-experiencia desde el punto de vista técnico, de los auditores adscritos a los Organismos de Control Fiscal Municipal del estado Bolivariano de Mérida, en cuanto a las normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI) aplicados en la elaboración y presentación de los informes de auditoría.	Conocimiento-experiencia desde el punto de vista técnico, de los auditores	Grado de conocimiento-experiencia	Normas Internacionales para la elaboración de los informes de auditoría	Encuesta	Cuestionario B	Parte II 1-18 Parte III 1
Estructurar un modelo técnico normativo enmarcado en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) para la preparación de los informes de auditoría realizados en la Contralorías Municipales del estado Bolivariano de Mérida.	Marco técnico normativo	Implementación	Modelo técnico normativo		Capítulo dedicado a la propuesta	

Fuente: Sánchez, 2017.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Con la finalidad de desarrollar el presente capítulo, es necesario señalar los aportes que los autores Rosario Cohen & Camacho Acosta(2015) establecen en relación al marco metodológico.

El marco metodológico es entendido, como un aspecto del proyecto de investigación en donde se conciben y se describen de forma detallada un conjunto de técnicas, procedimientos, instrumentos y materiales utilizados por el investigador/es para recolectar la información necesaria que permita generar una respuesta a la problemática planteada en la investigación. (pág. 99)

Posteriormente, los autores previamente señalados establecen los cinco componentes claves en la correcta presentación de un marco metodológico, utilizados como guía referencial en la presente investigación.

www.bdigital.ula.ve

Tipo de investigación

En relación al tipo de investigación, existen una amplia diversidad de modelos y clasificaciones, que varían de acuerdo a la óptica que imprime al respecto cada autor consultado, sin embargo, todos ellos coinciden que se debe establecer con la mayor precisión posible los criterios aplicados en la investigación. En virtud de que se debe indicar de manera concisa el nivel de profundidad que se desea alcanzar, así como el diseño y el propósito de la investigación. Igualmente es importante señalar que independientemente de las clasificaciones seleccionadas, ninguna de estas es excluyente, en vista de que se pueden aplicar las combinaciones de elementos que logren dar respuestas a las interrogantes formuladas en la investigación. Considerando la forma en la cual se recolectaron los datos, se aplicaron los elementos establecidos en la investigación de carácter documental y de campo.

En relación a una investigación documental, Arias (2006) establece:

La investigación documental es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas. Como toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos. (pág. 27)

Adicionalmente, Fernández de Silva (citado por Rosario Cohen & Camacho Acosta, 2015) sobre la investigación documental disponen:

Procedimiento científico y sistemático de indagación, organización, interpretación, y presentación de datos e información alrededor de un determinado tema basado en una estrategia de revisión de documentos. (pág. 101)

Por lo tanto, la presente investigación se considera de carácter documental, por la utilización principalmente de normas internacionales, leyes nacionales, resoluciones y cualquier tipo de documentación de interés que puedan aportar cualquier tipo de información o dato que ayude al desarrollo de la misma.

Adicionalmente, se utilizaron herramientas desarrolladas para la investigación de campo, en virtud de que se recolectó información directamente en los organismos de control fiscal municipal. Sobre esta clase de investigación el autor Arias (2006) establece lo siguiente:

La investigación de campo es aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren hechos (datos primarios), sin manipular o controlar variable alguna, es decir el investigador obtiene la información, pero no altera las condiciones existentes. (pág. 31)

Ampliando este enfoque, Palella y Martins (citado por Rosario Cohen & Camacho Acosta, 2015) sobre la investigación de campo, expresan lo siguiente: “Consiste en la recolección de datos directamente de la realidad donde ocurren los hechos, sin manipular o controlar variables. Estudian los fenómenos en su ambiente natural” (pág. 101). A tal efecto, se aplicaron cuestionarios a distintos sujetos que son de interés para el estudio, lo cual arrojó valiosa información que, de otra forma, no podría haber sido recopilada.

Para la presente investigación se utilizará el enfoque holístico de la investigación, al respecto la Real Academia Española define en su página web la palabra holismo como: “Doctrina que propugna la concepción de cada realidad como un todo distinto de la suma de las partes que lo componen.” En ese orden de ideas la autora Hurtado (2000) establece al respecto:

En la holística, la globalidad está dada por la unión sintagmática de los diversos paradigmas, en el cual <<el todo es más que la suma de las partes>> y lo que fue un paradigma aislado sólo puede ser enteramente comprendido bajo una nueva dimensión, desde globalidades cada vez mayores. De esta forma, el sintagma viene a constituir la unidad de referencia holística, tanto en lo conceptual como en lo metodológico. Por tanto, el holismo valora cada modalidad, sin descalificar los tipos más sencillos de investigación, y sienta como principio que se llega a los niveles más profundos y complejos de la investigación, pasando por los niveles más simples. (pág. 11)

En enfoque holístico de la investigación permite obtener un resultado global, en constante evolución, en donde el resultado final es mayor a la suma de las partes de manera individualizada, y es aplicable a todas las fases de la investigación desde el planteamiento del problema, el establecimiento de los objetivos, pasando por la recolección y análisis de los resultados y finalizando con la aplicación práctica de los resultados obtenidos.

Siguiendo con lo establecido por la autora la investigación proyectiva consiste en: “...todas aquellas investigaciones que conducen a inventos, programas, diseños o a creaciones dirigidas a cubrir una determinada necesidad, y basadas en conocimientos anteriores.” (pág. 325)

Se considera que este tipo de investigación la más adecuada, en vista de que se le desea dar solución o nuevo enfoque a una necesidad práctica, a un grupo de individuos que pertenecen a organizaciones similares y que se encuentran diariamente ejerciendo un área muy específica del conocimiento, por lo tanto, se pretende en base a las necesidades ya existentes, generar la aplicación de conocimientos y técnicas innovadoras que puedan servir de base para investigaciones futuras.

Diseño de la Investigación

Para diversos autores el diseño de la investigación consiste en establecer de manera precisa respuestas a las siguientes preguntas: ¿Dónde? ¿Cuándo? ¿Qué cantidad? de información se necesita, todo esto con la finalidad de garantizar dar respuesta a la interrogante de investigación de la manera más eficaz y eficiente posible. Asimismo, no es posible establecer un criterio uniforme para efectuar el diseño de una investigación, ya que esta actividad varía notablemente entre cada uno de los autores consultados.

No obstante, la presente investigación aplicó un diseño con enfoque mixto, esto quiere decir, que se utilizaron herramientas implementadas en los diseños documentales y de campo, como forma de abordar el problema de investigación.

Sobre la utilidad del diseño mixto de investigación, los autores Rosario Cohen & Camacho Acosta (2015) señalan: “Los diseños mixtos de investigación son aquellos estudios en donde debido a la complejidad del tema el investigador requiere la combinación de dos o más diseños para abordar un estudio de investigación” (pág. 106). Esta situación es motivada a que en primer lugar se analizó una variedad de fuentes documentales, imprescindibles para conocer el estado actual del problema de investigación, así como fuentes técnicas y legales nacionales y extranjeras.

Sobre el diseño de campo, Suarez (citado por Rosario Cohen & Camacho Acosta, 2015) establece que: “Es aquel tipo de diseño en donde el investigador se basa en la búsqueda, localización, registro, recuperación, análisis e interpretación de fuentes bibliográficas de diversa índole, con el fin de dar respuesta a un problema planteado.” (pág. 106)

Posteriormente, se aplicaron cuestionarios diseñados con la finalidad de recolectar datos directamente de los funcionarios que laboran dentro de los Órganos de Control Fiscal municipal, los cuales intervienen en la elaboración y supervisión de los informes de auditorías, así como aquellos que son usuarios de los mismos.

Asimismo, fue pertinente la aplicación de un diseño de campo, ubicado dentro de la categoría de no experimental. El cual consiste de acuerdo a lo establecido por los autores Rosario Cohen & Camacho Acosta, (2015) “En este tipo de diseño se recolecta la información directamente de la fuente sin realizar ningún tipo de manipulación de variables” (pág. 105).

En vista de tal situación, y continuando con el enfoque holístico, se utilizó nuevamente lo establecido por la autora Hurtado (2000) la cual indica al respecto “Por lo general, en una investigación proyectiva están involucrados diseños transeccionales ...” (pág. 334)

Posteriormente se cataloga la investigación con perspectiva temporal transeccional de acuerdo a lo señalado por Malave (citado por Rosario Cohen & Camacho Acosta, 2015) el cual señala al respecto “Son aquellos diseños que quedan limitados a una sola medición (observación) de un solo grupo en un momento determinado del tiempo”. Esta selección temporal es la adecuada en virtud, de que la información obtenida se analizó en el momento actual, y de esta forma se evaluó, la aplicabilidad de las ISSAI en la elaboración de los informes de auditoría realizados por los equipos auditores de las contralorías municipales del estado Bolivariano de Mérida. Sin embargo, es necesario destacar que los resultados alcanzados, fácilmente servirán de base para futuras investigaciones en el área académica o del control fiscal.

Finalmente, en lo que respecta a la amplitud, esta puede ser univariable o multivariable, a tal efecto se seleccionó de acuerdo a la naturaleza de la investigación el diseño univariable, el cual consiste según lo señalado por Hurtado (2000) como “Corresponde a los denominados diseños univariantes o unieventuales y se caracteriza porque la recolección de datos está focalizada en un único evento, ya sea para describirlo, compararlo, analizarlo, explicarlo, etc” (pág. 178)

Esta selección se consideró la adecuada en virtud de que solamente se estudió un evento único, el cual estuvo delimitado a la aplicación de las ISSAI 1700, 1705 y 1706

en la realización de los informes de auditoría por parte los entes del control fiscal municipal, por lo tanto, variables adicionales no serán sujetas a estudio.

Población y Muestra de Estudio

Población

Para el desarrollo de la presente investigación utilizaremos la definición de población dada por Arias (2006).

La población, o en términos más precisos población objetivo, es un conjunto finito o infinito de elementos con características comunes para los cuales serán extensivas las conclusiones de la investigación. Ésta queda delimitada por el problema y por los objetivos del estudio (pág. 81).

Bajo este mismo enfoque los autores Rosario Cohen & Camacho Acosta (2015) definen a la población como “aquel conjunto de entidades que comparten entre sí características comunes” (pág. 107).

En base a las definiciones previamente citadas, la población objeto en la cual podrán ser generalizadas las conclusiones resultantes de la investigación, serán todas las unidades de auditoría existentes en las contralorías municipales existentes en el estado Bolivariano de Mérida.

Muestra

Motivado a la limitación de recursos económicos, así como del escaso tiempo disponible para aplicar los instrumentos de recolección de datos en cada uno de los municipios que conforman en estado Bolivariano de Mérida, se recurrió a la selección de una muestra, lo cual es definido por Arias (2006) como “...un subconjunto representativo y finito que se extrae de la población accesible.” (pág. 83).

Luego de evaluar la disponibilidad de recursos financieros y logísticos disponibles para el investigador, se llegó a la conclusión que la forma más adecuada para seleccionar la muestra, era basada en la aplicación del muestreo no probabilístico, definido por Arias (2006) como “... procedimiento de selección en el que se desconoce la probabilidad que tienen los elementos de la población para integrar la muestra” asimismo el autor señala que esta categoría se encuentra formada por el muestro casual o incidental y el muestro intencional o opinático.

Entre las dos alternativas presentadas por el autor, y de acuerdo a la naturaleza de la muestra, se seleccionó el muestreo intencional u ofimático, el cual comenta lo siguiente “...en este caso los elementos son escogidos con base en criterios o juicios preestablecidos por el investigador

Este tipo de muestro es denominado de conveniencia, casual o fortuita, por los autores Rosario Cohen & Camacho Acosta (2015), señalando que “Es un tipo de muestreo muy común, ya que el investigador incluye muestras de acuerdo a su conveniencia...”

Adicionalmente, aplicamos el enfoque dado por Arias (2006) el cual establece varios criterios para la selección del tipo de muestreo a ser aplicado en relación a las posibilidades del investigador. A tal efecto se implementaron los siguientes criterios de selección:

1. El primer criterio de selección usado para incorporar a las Contralorías Municipales dentro de la muestra sujeta a estudio, fue que contaran con al menos un auditor dentro de su personal, asimismo era deseable que tuvieran como mínimo un abogado desarrollando actividades de postestad investigativa o determinación de responsabilidades, ya que existen Contralorías Municipales, que únicamente están conformadas por el titular y una secretaria.
2. El segundo criterio de selección, consistió en aplicar los instrumentos de recolección de datos, a las Contraloría de los Municipios con mayor población del estado Mérida. Ya que directa o indirectamente, esa situación favorece que

esos Órganos de Control Fiscal Municipal, cuenten con una mayor asignación presupuestaria. Esta selección se puede observar en detalle en el Cuadro N° 6.

3. Adicionalmente, se favoreció en la selección de la muestra, a los municipios más cercanos a la ciudad capital, en virtud de que el estado Mérida cuenta con municipios muy alejados los cuales acceder a estos, supone un costo económico importante en transporte así como en el tiempo disponible para efectuar el viaje, recursos los cuales no dispone actualmente en investigador.
4. Otro elemento de vital importancia para la selección, fue la disponibilidad del servicio de internet, herramienta vital que permite enviar y recibir los cuestionarios, a las Contraloría Municipales en las cuales se imposibilita la aplicación de los instrumentos de manera directa y personal
5. Finalmente, luego de cumplir todas las características descritas previamente, fue indispensable, seleccionar a las Contralorías Municipales, en las cuales su máxima autoridad así como su personal, estuviesen en la mejor disposición de brindar la información que les era solicitada mediante los instrumentos de recolección de datos.

Como resultado del análisis precedente, se seleccionaron las Contralorías Municipales de Libertador, Campo Elías, Rangel, Santo Domingo, Tulio Febres Cordero y Alberto Adriani del estado Bolivariano de Mérida. Las dos primeras, correspondientes a los municipios de mayor población, presupuesto y personal dentro del estado, y las cinco restantes, se encuentran en una situación más modesta, alejadas de la ciudad capital del estado pero con la estructura mínima que permiten la viabilidad de la investigación.

Cuadro 6. Población total del estado Mérida en valores absolutos y relativos

Censos 2001 - 2011

Municipio	2001		2011	
	Total	%	Total	%
Alberto Adriani	106.054	14,90	132.681	16,00
Andrés Bello	11.652	1,6	14.238	1,7
Antonio Pinto Salinas	23.276	3,3	24.006	2,9
Aricagua	4.383	0,6	4.242	0,5
Arzobispo Chacón	14.025	2,0	13.083	1,6
Campo Elías	82.397	11,5	99.873	12,1
Caracciolo Parra Olmedo	22.524	3,1	27.632	3,3
Cardenal Quintero	7.833	1,1	9.441	1,1
Guaraque	8.402	1,2	9.064	1,1
Julio César Salas	12.207	1,7	14.666	1,8
Justo Briceño	5.200	0,7	4.895	0,6
Libertador	204.879	28,7	217.537	26,4
Miranda	19.760	2,8	21.882	2,6
Obispo Ramos de Lora	20.873	2,9	24.774	3,0
Padre Noguera	2.494	0,3	3.188	0,4
Pueblo Llano	9.532	1,3	10.730	1,3
Rangel	15.206	2,1	19.008	2,3
Rivas Dávila	16.001	2,2	20.128	2,4
Santos Marquina	13.795	1,9	18.037	2,2
Sucre	44.418	6,2	55.840	6,7
Tovar	32.805	4,6	38.455	4,6
Tulio Febres Cordero	28.437	4,0	34.030	4,1
Zea	9.085	1,3	11.162	1,3
Totales	715.268	100,00	828.592,00	100,00

Fuente: Instituto Nacional de Estadística (INE), XIV Censo Nacional de Población y vivienda, diciembre 2014. Disponible en: http://www.ine.gov.ve/index.php?option=com_content&view=category&id=95&Itemid=26

Se puede verificar que de acuerdo a lo indicado en la tabla precedente, que las Contralorías de los seis municipios seleccionados para realizar el estudio, poseen en su

conjunto el 62,90 % de la población del estado Bolivariano de Mérida, por lo cual, dicha selección se consideran representativos de la población del estado.

Cuadro 7. Situado Constitucional asignado a las Alcaldías del estado Bolivariano de Mérida durante el Año 2017

Municipio	Presupuesto en (Bs.)	Porcentaje (%)
Alberto Adriani	1.025.725.299	10,04
Andrés Bello	300.505.902	2,94
Antonio Pinto Salinas	355.724.631	3,48
Aricagua	259.966.025	2,55
Arzobispo Chacón	350.394.349	3,43
Campo Elías	860.798.463	8,43
Caracciolo Parra Olmedo	392.460.962	3,84
Cardenal Quintero	271.112.604	2,65
Guaraque	276.281.466	2,71
Julio César Salas	293.163.973	2,87
Justo Briceño	251.245.248	2,46
Libertador	1.681.218.398	16,46
Miranda	349.377.960	3,42
Obispo Ramos de Lora	358.172.319	3,51
Padre Noguera	227.659.832	2,23
Pueblo Llano	267.201.400	2,62
Rangel	335.159.177	3,28
Rivas Dávila	327.164.512	3,20
Santos Marquina	321.729.768	3,15
Sucre	584.406.030	5,72
Tovar	431.780.283	4,23
Tulio Febres Cordero	420.213.915	4,11
Zea	270.789.866	2,65
Total	10.212.252.382	100

Fuente: Transparencia Venezuela, Presupuesto Venezuela 2017, Disponible en: https://transparencia.org.ve/wp-content/uploads/2017/02/Informe-Presupuesto-2017.V.Final2_.pdf

De acuerdo a lo observado en el cuadro anterior, los seis municipios en donde funcionan las Contralorías seleccionadas para realizar el estudio, le fueron asignados para el año 2017 la cantidad de Bs. 4.323.115.252, lo que representa un 42.32% del total asignado a todos los municipios del estado, posteriormente de este monto, una porción establecida de acuerdo a sus leyes y ordenanzas les es trasferida a cada una de sus Contralorías.

Instrumentos y Técnicas de Recolección de la Información

Para dar inicio a este punto, es importante definir en primer lugar lo que es entendido como técnica, a tal efecto los autores Rosario Cohen & Camacho Acosta (2015) señalan que: "... una técnica es un conjunto de procedimientos que se utilizan para la realización de una actividad" (pág. 115). Tal definición, sirve de base para introducir el concepto relacionado a las técnicas para la recolección de los datos, los cuales Arias *et al.* "(...) son las distintas formas o maneras de obtener la información" (pág. 111) La información recolectada que sirve de base fundamental para dar respuesta a los objetivos de investigación planteados, correspondientes a las ISSAI 1700, 1705 y 1706, vigentes a la hasta la fecha, las cuales fueron recopiladas para el posterior análisis de su contenido.

Motivado a la utilización de un diseño de campo no experimental. La técnica de recolección de datos aplicada consiste en la encuesta, definida por el autor Arias (2006) de la siguiente forma: "Se define la encuesta como técnica que pretende obtener información que suministra un grupo o muestra de sujetos acerca de si mismos, o en relación con un tema en particular" (pág. 72), a tal efecto la mayoría de los autores coinciden en que se pueden determinar dos categorías de encuestas, la primera de ellas la oral y luego la escrita. Para la presente investigación, se utilizó la encuesta escrita, cuyo instrumento de recolección de datos asociado es el cuestionario, entendiendo un instrumento como el mecanismo por la cual se hace posible la aplicación de la técnica

de recolección de datos seleccionada para dar respuestas a las preguntas de investigación formulada.

Adicionalmente, la autora Hurtado (2000) introduce los fundamentos conceptuales sobre la técnica del cuestionario, el cual es la seleccionada para la presente investigación, lo cual indica, “La entrevista y la encuesta son técnicas basadas en la interacción personal, y se utilizan cuando la información requerida por el investigador es conocida por otras personas, o cuando lo que se investiga forma parte de la experiencia de las personas” (pág. 427).

Sobre el cuestionario Arias (2006) señala:

Es la modalidad de encuesta que se realiza de forma escrita mediante un instrumento o formato en papel contentivo de una serie de preguntas. Se le denomina cuestionario autoadministrado porque debe ser llenado por el encuestado, sin intervención del encuestador. (pág. 74)

Sobre el diseño de campo, García (citado por Rosario Cohen & Camacho Acosta, (2015) señala que: “el cuestionario es un sistema de preguntas racionales, ordenadas en forma coherente, tanto desde el punto de vista, lógico como psicológico, expresadas en un lenguaje sencillo que generalmente responde por escrito la persona interrogada” (pág. 120).

A tal efecto se diseñó un cuestionario de preguntas cerradas de selección simple, lo que significa de acuerdo a Arias (2006) “son aquellas que establecen previamente las opciones de respuesta que pueden elegir el encuestado. Éstas se clasifican en: dicotómicas: cuando se ofrecen sólo dos opciones de respuesta; y de selección simple, cuando se ofrecen varias opciones, pero se escoge sólo una” (pág. 74).

Sobre el tipo de preguntas formuladas en el cuestionario, se utilizó el enfoque presentado por Andersen Egg (citado por Hurtado, 2000) el cual indica

(...) las preguntas también pueden ser clasificadas en función de su contenido o del tipo de objetivo que persiguen, de la siguiente manera:

- a. Preguntas de hecho: Están referidas a hechos o acontecimientos y versan sobre asuntos concretos, fáciles de precisar y comprobar. (...)

e. Preguntas de opinión: Están dirigidas a indagar lo que la persona piensa sobre determinado hecho, idea o situación, más no lo que haría. Requieren cierto grado de reflexión por parte del interrogado y una toma de posición. (pág. 422)

En relación a la forma en la cual se aplicaron los cuestionarios, se utilizó la autoadministración, así como su envío y recepción por correo electrónico, enfoques definido por Hernández citado por (Hurtado, 2000).

a. Autoadministrado: Se proporciona las preguntas en un formulario escrito con las instrucciones incluidas, y los encuestados deben responder solos, sin intermediarios. (...)

d. Encuesta por correo: En este caso los encuestados también contestan por sí mismo, pero en ausencia del encuestador. Los cuestionarios son recibidos y regresados por correo. Esta modalidad tiene la desventaja de que aumenta en índice de abstención. (pág. 474)

Este cuestionario fue suministrado principalmente vía electrónica, utilizando para ellos el correo electrónico, a cada uno de los participantes seleccionados en la muestra seleccionada.

www.bdigital.ula.ve

Validez y Confiabilidad de los Instrumentos de Recolección de Datos

Cualquier investigación en la que se apliquen instrumentos de recolección de datos, tal como el cuestionario de preguntas cerradas de tipo dicotómicas, debe garantizar mínimos elementos de validez y confiabilidad, es decir que pueda brindar una seguridad razonable que el instrumento aplicado sea oportuno, apropiado, útil y eficaz para el propósito de la recolección de los datos del estudio planteado. Por eso, a continuación, se presentan los enfoques adoptados para obtener la validez y la confiabilidad del instrumento de recolección de datos seleccionado.

Validez

La manera más simplificada en la cual se puede definir la validez, se encuentra asociada a la magnitud en la cual el instrumento de recolección de datos, es capaz de medir correctamente la variable para la cual está diseñado. Por lo tanto, al recopilar y tabular la información recolectada por la aplicación de estos instrumentos, se puede tener una seguridad razonable que reflejan las condiciones del individuo o del fenómeno evaluado.

Es necesario que toda investigación cumpla con este requisito, para otorgarle el rigor científico que debe poseer, por lo tanto, se constituye en elemento indispensable de la presente investigación. Con la finalidad de determinar la validez del instrumento se recurrió al tradicional juicio de expertos, entendido este de acuerdo a la definición realizada por Rosario Cohen & Camacho Acosta (2015).

El juicio de expertos es entendido como la revisión que se realiza al instrumento por un grupo de especialistas, pueden ser tres, cinco o siete, siempre números impares evitando la coincidencia por pares lo que dificulta la decisión final, con el fin de verificar si el instrumento mide realmente lo que pretende medir” (pág. 131)

En relación al término “*validez*” Arias (2006) indica lo siguiente: “La validez del cuestionario significa que las preguntas o ítems deben tener una correspondencia directa con los objetivos de la investigación. Es decir, las interrogantes consultarán sólo aquello que se pretende conocer o medir” (pág. 79).

En el mismo orden de ideas, Hurtado (2000) clasifica la validez en varios tipos, esta categorización fue la seleccionada para su aplicación en la presente investigación, a tal efecto señala: “La validez está en relación directa con el objetivo del instrumento. Existen varios tipos de validez según la manera cómo ésta es evaluada: validez de criterio (predictiva o concurrente), validez de contenido y de constructo.” (pág. 427).

La validez de contenido, de acuerdo al enfoque dado por Hurtado *et. al.* corresponde “... al grado en que el instrumento abarca realmente todos o una gran parte de los

contenidos o los contextos donde se manifiesta el evento que pretende medir, en lugar de explorar sólo una parte de éstos. (pág. 433)

Posteriormente, la validez de criterio o empírica, de acuerdo a lo indicado por Hurtado *et al*, "... está dada por el grado de coincidencia al comparar sus resultados con un criterio externo. Si el criterio está en presente, se habla de validez concurrente; si el criterio está en futuro, se habla de validez predictiva..." y finalmente sobre la validez de constructo la autora señala "La validez de constructo intenta determinar en qué medida un instrumento mide los aspectos relacionados con la teoría que sustenta la investigación."

Para garantizar la validez de constructo o también conocida como contenido, se incorporó al cuestionario, preguntas cerradas de tipo dicotómicas, ampliando en la medida de lo posible la cantidad de preguntas o ítems, con la finalidad de garantizar la medición de las variables en todas sus dimensiones. Posteriormente, para determinar la validez del instrumento se sometió a una evaluación previa por parte por un panel de expertos en las áreas del contenido de la investigación, redacción y metodología, con el objeto de verificar si la construcción y la información incorporada en ellos, se ajustan al estudio planteado y las variables a medir:

Confiabilidad

Por confiabilidad se entiende según Hurtado (2000) "La confiabilidad se refiere al grado en que una aplicación repetida del instrumento a las mismas unidades de estudio, en idénticas condiciones, producen iguales resultados, dando por hecho que el evento medido no ha cambiado." (pág. 438).

La confiabilidad de un instrumento de medición está asociado al nivel de precisión de la medida, con lo cual, si aplicamos repetidamente el instrumento al mismo sujeto u objeto se espera que se obtendrán los mismos resultados. Esta situación puede repetirse en múltiples ocasiones con cierto margen de error y, tal situación trae como consecuencia que se pueda confiar en que el instrumento genere una misma

observación, evaluación o medida, en cada aplicación. Por lo tanto, lo que se busca es que los resultados obtenidos por la aplicación del cuestionario como instrumento de medición concuerden con los resultados del mismo cuestionario aplicado en varias ocasiones.

Todo instrumento de recolección de datos debe considerarse confiable, a tal efecto los autores Rosario Cohen & Camacho Acosta (2015) señalan que: “un instrumento de medición puede ser entendido como la exactitud con la que mide el concepto o constructo para cual fue diseñado” (pág. 131).

Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos

Finalmente, una vez completada la aplicación de los instrumentos a la muestra objeto de estudio, se procedió a tabular los datos recopilados para su posterior análisis e interpretación. La tabulación implicó el ordenamiento de esta información, la cual fue procesada, ordenada y clasificada atendiendo a los objetivos, variables e indicadores que figuran en el cuadro de operacionalización de variables, lo que permitió y facilitó su procesamiento y análisis, dicha actividad, permitió la elaboración de cuadros, gráficas y tablas, haciendo uso del programa Microsoft Excel.

Con la finalidad de realizar el adecuado procesamiento de los datos, los cuales se constituyen en el insumo fundamental en el cual se sustenta la investigación, se utilizó el enfoque, presentado por los autores Rosario Cohen & Camacho Acosta (2015), los cuales indican lo siguiente:

Una vez culminado el proceso de aplicación de los instrumentos y recolección de información es común que el investigador se pregunte ¿Qué debo hacer con toda esta información? Para orientar esta pregunta el investigador debe seguir los siguientes pasos:

1. Revisión y organización de los instrumentos aplicados.
2. Codificación
3. Tabulación
4. Procesamiento estadístico

5. Graficación
6. Interpretación y discusión de los resultados
7. Elaboración de conclusiones (pág. 141)

En primer lugar, para recopilar los datos mediante la aplicación del registro de observación documental, se revisó una gran cantidad de información en forma física y digital en los campos de: a) Auditoría en el Sector Público, b) Control Fiscal, c) Contraloría Municipal y d) Normas Internacionales de auditoría en el Sector Público. Asimismo, se evaluaron diferentes fuentes de carácter normativo y legal dentro del ámbito de la investigación.

Luego de recolectar los resultados provenientes de la aplicación de las, se realizó el análisis de los datos utilizando la codificación, la tabulación, el procesamiento estadístico, la graficación y finalmente la interpretación de los datos, lo cual permitió el establecimiento de las conclusiones del estudio.

Es importante destacar dos de los elementos señalados previamente, y son los correspondientes al procesamiento de los datos y la graficación que en palabras de los autores Rosario Cohen & Camacho Acosta (2015), señalan en primer lugar que luego de efectuar la tabulación de datos, en la fase del procesamiento "... se debe decidir qué tipo de análisis se le va a dar a esos datos, es decir, si simplemente se van a describir las frecuencias de las categorías obtenidas o se requiere un análisis inferencial..." (pág. 141) En relación a la graficación Rosario *et al.* (2015) señala que permite: "...tener un esquema visual que contribuye a la explicación de los resultados obtenidos..." Es importante señalar que ambas herramientas fueron utilizadas en la presente investigación.

Por último, el elemento más importante de todas las actividades descritas previamente, se encuentra el establecimiento de las conclusiones de la investigación, que en palabra de la autora Hurtado (2000) consiste en:

La conclusión contiene, en pocas palabras, los resultados de la investigación. Su propósito es destacar de forma correcta, clara, breve y precisa los aspectos más relevantes de los resultados obtenidos. Las conclusiones deben estar en

correspondencia con los objetivos de la investigación, es decir, debe haber por lo menos una conclusión que refleje el logro de cada uno de los objetivos específicos, y una conclusión integradora correspondiente al objetivo general (...) (pág. 186)

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO IV

Resultados de la Investigación

Con el propósito de dar respuesta a las interrogantes planteadas en el presente estudio, en este capítulo, se presenta el análisis e interpretación de los resultados obtenidos por cada uno de los objetivos planteados, como resultado de las distintas técnicas aplicadas a tal efecto.

Sobre el objetivo de la investigación, vinculado a determinar las bases teóricas de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras superiores (ISSAI), susceptibles de aplicación en la elaboración de los informes de auditoría realizados por los Órganos de Control Fiscal municipal, del estado Bolivariano de Mérida. Se desarrolló con detalle en el Marco Teórico de la investigación, sin embargo y a manera de resumen se presenta en el siguiente cuadro.

www.bdigital.ula.ve

Cuadro 8: Bases teóricas de las ISSAI susceptibles de aplicación en la elaboración de los informes de auditoría realizados por los Órganos de Control Fiscal municipal

Norma Internacional	Aspectos Resaltantes
ISSAI 1700 Formación de una opinión y elaboración del informe sobre estados financieros	La nota de práctica de la ISSAI 1700 prescribe orientaciones que permiten la aplicación de la NIA 700 dentro de las auditorías practicadas en el sector público, en ella se establece la obligación del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros y aborda además el formato y el contenido del informe resultante de la auditoría de los estados financieros. Asimismo, promueve la coherencia del informe de auditoría y por tanto, si la auditoría ha sido realizada con arreglo a las NIA, fomenta la credibilidad del mercado internacional pues se pueden identificar con más facilidad las auditorías realizadas conforme a normas internacionalmente aceptadas. También se facilita al usuario su comprensión y la posibilidad de reconocer cuando se han producido circunstancias inhabituales.

Norma Internacional	Aspectos Resaltantes
	En el caso de las entidades del sector público, los usuarios en primer lugar, de los estados financieros son los órganos legislativos quienes representan a los ciudadanos que son los usuarios finales, asimismo, se puede considerar como usuarios los distintos organismos reguladores. En el sector público frecuentemente las responsabilidades de la dirección, gerencia o máxima autoridades, usualmente pueden ser mayores que en el sector privado, por lo que los auditores deberán tener en cuenta esta situación cuando se señalen responsabilidades de estas autoridades. Finalmente, es importante destacar en esta norma señala que, en caso de existir normativas legales precisas, que obligue a los auditores del sector público a aplicar en los informes de auditoría un determinado esquema o forma de elaboración o presentación. Estos deberán verificar que dicho esquema o elaboración incluyan los elementos mínimos descritos en la norma.
ISSAI 1705 Modificaciones a la opinión de en informe del auditor independiente	De acuerdo a lo establecido en la 1705 cuando auditor presenta un informe de auditoría expresando una opinión con arreglo a la ISSAI 1700, puede llegar a la conclusión de que es necesario modificar la opinión de auditoría sobre los estados financieros. Esta norma, establece tres tipos de opinión modificada, en primer lugar, la opinión con reservas, luego opinión adversa y finalmente la abstención de opinión. La decisión sobre cuál de estos tipos es el adecuado dependerá de: • La naturaleza del asunto que dé lugar a la modificación, es decir si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, si no resulta posible obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, pueden contener incorrecciones materiales. • El juicio del auditor sobre si el asunto incide de forma predominante, o de forma posiblemente predominante, en los estados financieros
ISSAI 1706 Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el	La Nota de Práctica de la ISSAI 1706, proporciona orientaciones adicionales para los auditores del sector público en relación con los aspectos siguientes: • Párrafos de énfasis en el informe del auditor.

Norma Internacional	Aspectos Resaltantes
informe del auditor independiente	• Párrafos sobre otros asuntos en el informe de auditoría. • Comunicación con los encargados de la gobernanza. En el sector público los mandatos o las expectativas en relación con la auditoría pueden ampliar el número de circunstancias pertinentes para su inclusión por los auditores del sector público en un párrafo de énfasis. Estos auditores pueden decidir incluir un párrafo de énfasis por una falta de conformidad con las normas que ha sido convenientemente registrada o revelada en los estados financieros, como puede ser el uso indebido de fondos. Ahora bien, ese tipo de párrafo de énfasis ligado a una posible falta de conformidad sólo será pertinente si no existe la obligación de emitir una opinión separada sobre el cumplimiento de las normas. Finalmente, presenta los criterios para que el equipo auditor decida incorporar párrafos adicionales sobre otros asuntos, en el caso de que esta información no se revele en los estados financieros.

Fuente: Normas Internacionales para las Entidades Fiscalizadoras Superiores 1700, 1705 y 1706.

En relación al objetivo, destinado a diagnosticar el grado de conocimiento-experiencia desde el punto de vista legal, por parte de los abogados adscritos a los Organismos de Control Fiscal Municipal del estado Bolivariano de Mérida, en cuanto a las ISSAI aplicados a los informes de auditoría. Se diseñó un cuestionario, como medio de recolección de datos. El cual, se presentó al grupo abogados que cumplen funciones en los Órganos de Control Fiscal municipal, en virtud de que cualquier modificación que sufran los informes de auditoría derivado de las actuaciones fiscales practicadas, aun cuando, son considerados actos administrativos de mero trámite, al no crear derecho subjetivo, deben cumplir con todos los aspectos vinculados a la legalidad de dichos actos. Por lo cual, se hace imprescindible tener la aprobación de su viabilidad por parte de estos profesionales del derecho. Los resultados de estos cuestionarios, se presentan mediante en el grupo de cuadros comprendidos entre el N°8 y el N°34, de la presente investigación.

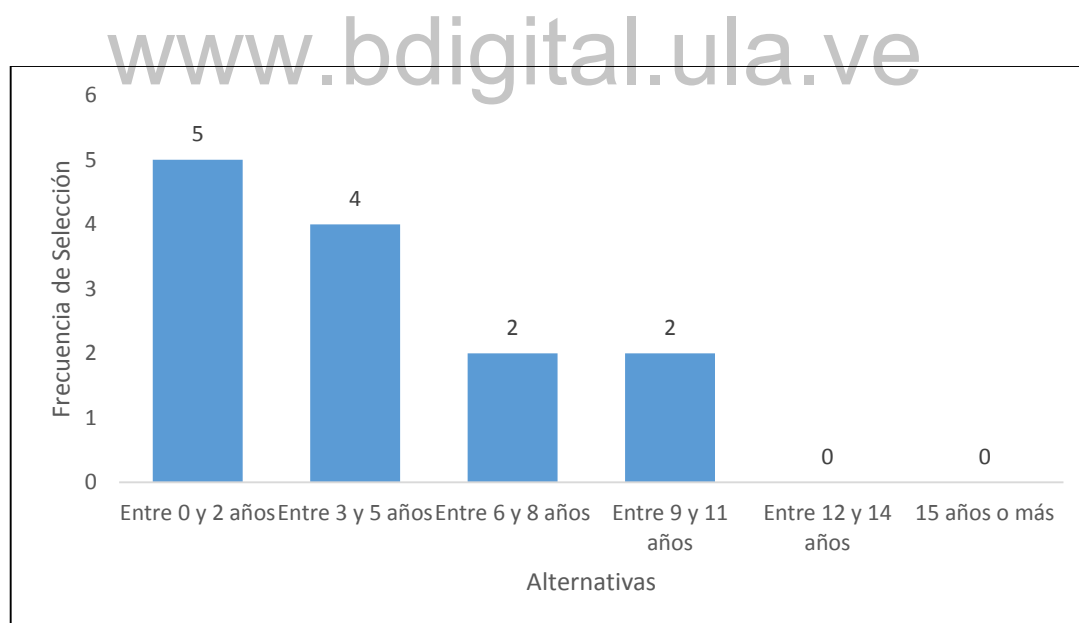
Cuestionario Aplicado al Grupo de Abogados

Pregunta N° 1: Años dentro del área de Control Fiscal.

Cuadro 9. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 1

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Entre 0 y 2 años	5	38%
Entre 3 y 5 años	4	31%
Entre 6 y 8 años	2	15%
Entre 9 y 11 años	2	15%
Entre 12 y 14 años	0	0%
15 años o más	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.



Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Gráfico 1. Distribución de las alternativas de respuesta sobre los años de experiencia dentro de los Órganos de Control Fiscal municipal

Interpretación:

- 38% de los encuestados tiene un máximo de dos años dentro del control fiscal.
- 31% tiene una antigüedad entre 3 y 5 años.
- 15% entre 6 y 8 años.
- Y finalmente, 15% presenta una antigüedad, comprendida entre 9 y 11 años.

Inferencias importantes:

A diferencia del grupo de auditores, los abogados en su gran mayoría presentan una antigüedad inferior a los 6 años, dentro del ámbito de control, por lo cual, desempeñan sus actividades durante la emisión de las primeras ISSAI. Por otro lado, otra conclusión particularmente interesante, es que el tiempo máximo de experiencia profesional dentro del ámbito de control fiscal corresponde a los once años. Por lo cual, la muestra sujeta a estudio no presenta en general una prolongada trayectoria dentro del Control Fiscal.

www.bdigital.ula.ve

Pregunta N° 2: Al momento de valorar jurídicamente un informe definitivo, resultante de una actuación fiscal califique el grado de importancia que para usted representa los siguientes elementos:

- Redacción empleada en el informe

Cuadro 10. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 2

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	6	46%
Alto	3	23%
Medio	4	31%
Bajo	0	0%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

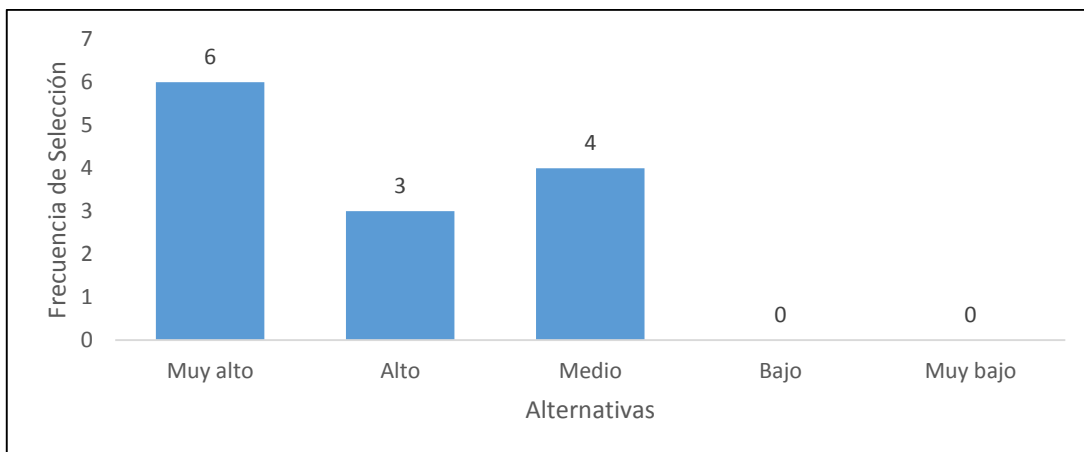


Gráfico 2. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia la redacción empleada en el informe de auditoría

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 49% de los encuestados evaluó como muy alta la importancia de la redacción empleada en el informe de auditoría.
- 23% señaló como alta la importancia de tal redacción.
- 31% de los abogados evaluó de mediana importancia tal redacción.

Inferencias importantes:

Casi dos tercios de la muestra sujeta a estudio, evaluó como importante al efectuar la valoración jurídica, la redacción empleada en el informe. El resto de los abogados, considera que es de mediana importancia, la forma en la redacción del mismo.

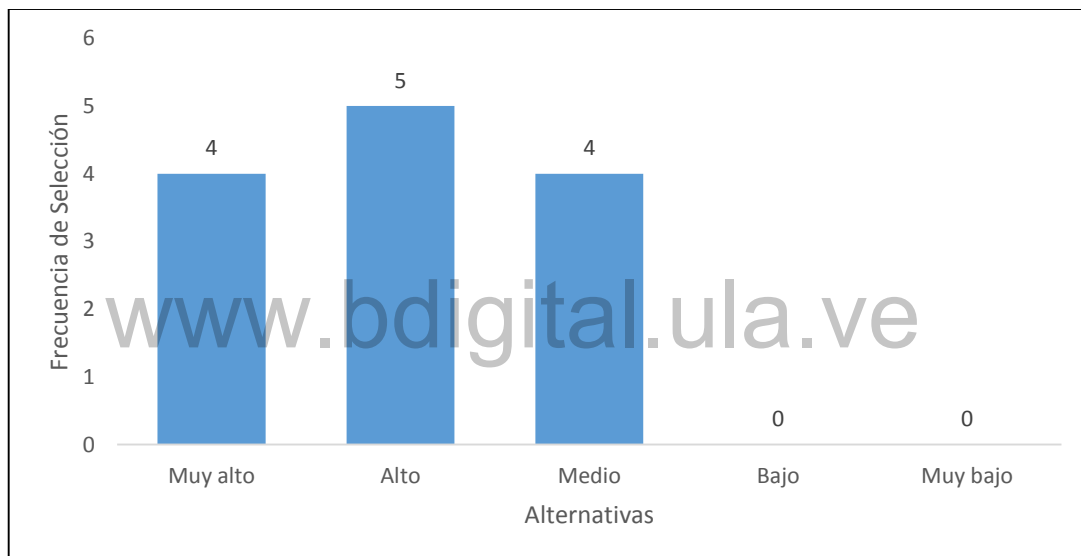
Pregunta N° 3: Al momento de valorar jurídicamente un informe definitivo, resultante de una actuación fiscal califique el grado de importancia que para usted representa los siguientes elementos:

- Deficiencias en el control interno

Cuadro 11. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 3

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	4	31%
Alto	5	38%
Medio	4	31%
Bajo	0	0%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.



Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Gráfico 3. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de las deficiencias en el control interno

Interpretación:

- 31% de los encuestados consideró de gran importancia las deficiencias en el control interno en los informes de auditoría.
- 38% evaluó como alta el señalamiento de tales deficiencias.
- 31% de los abogados evaluó de media importancia tales deficiencias.

Inferencias importantes:

En esta ocasión, se recolectaron resultados similares a los obtenidos en la pregunta formulada previamente, en virtud de que igualmente, casi dos tercios de la muestra sujeta a estudio, evaluó como importante al efectuar la valoración jurídica de los informes de auditoría, el señalamiento a las deficiencias en el control interno del ente u órgano sujeto a control. Finalmente, el resto de los abogados de la muestra seleccionada considera que este elemento es de mediana importancia.

Pregunta N° 4: Al momento de valorar jurídicamente un informe definitivo, resultante de una actuación fiscal califique el grado de importancia que para usted representa los siguientes elementos:

- Claridad en la existencia de los elementos de condición, criterio, causa y efecto, dentro de los hallazgos planteados.

www.bdigital.ula.ve

Cuadro 12. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 4

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	5	38%
Alto	6	46%
Medio	2	16%
Bajo	0	0%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

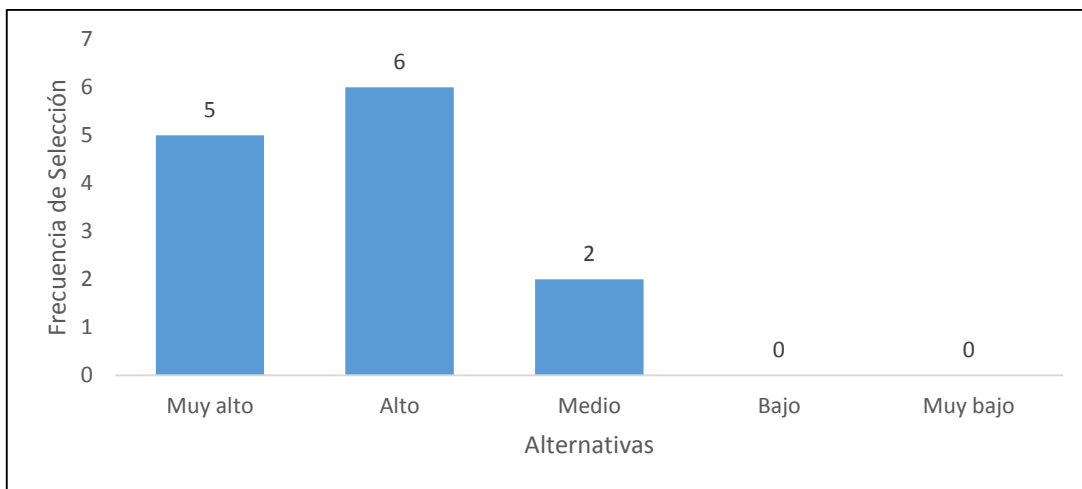


Gráfico 4. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de los cuatro elementos de los hallazgos

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 38% de los encuestados consideró de gran importancia la claridad en la existencia de los elementos de condición, criterio, causa y efecto, dentro de los hallazgos planteados.
- 46% señalaron como de alta importancia tal claridad.
- 15% de los abogados evaluó de mediana importancia la claridad en tales elementos.

Inferencias importantes:

En esta ocasión, una gran mayoría de los encuestados, valoran como importante al efectuar la valoración jurídica, la claridad en la existencia de los elementos de condición, criterio, causa y efecto, dentro de los hallazgos planteados. El resto de los abogados, considera que este elemento es de mediana importancia.

Pregunta N° 5: Al momento de valorar jurídicamente un informe definitivo, resultante de una actuación fiscal califique el grado de importancia que para usted representa los siguientes elementos:

- Coherencia entre los hallazgos detectados y los supuestos generadores de responsabilidad administrativa. (Artículos 91 y 92 de la LOCGRySNCF)

Cuadro 13. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 5

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	8	62%
Alto	3	23%
Medio	2	15%
Bajo	0	0%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

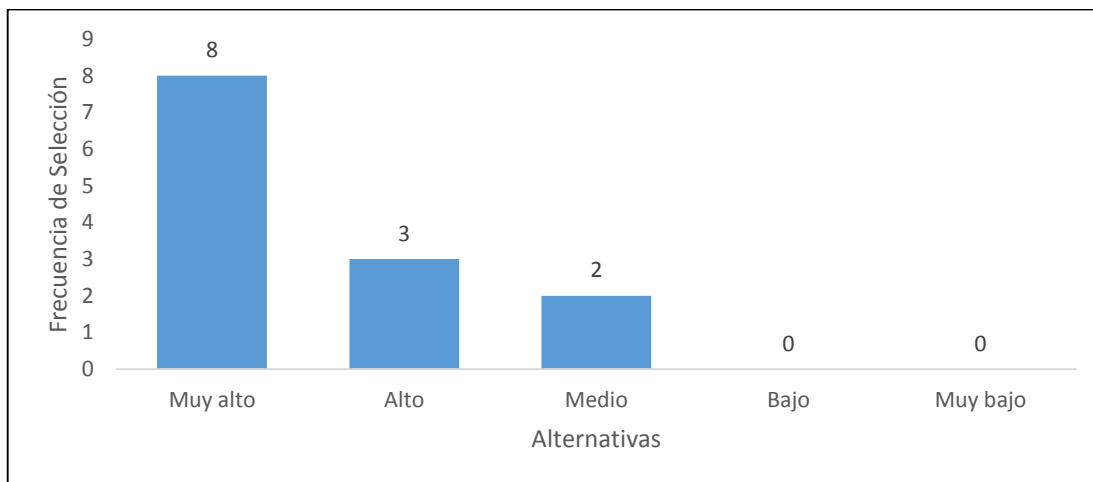


Gráfico 5. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de coherencia entre los hallazgos detectados

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 62% de los encuestados consideró de gran importancia la coherencia entre los hallazgos detectados y los supuestos generadores de responsabilidad administrativa.
- 23% señalaron como de alta importancia tal claridad
- 15% de los abogados evaluó de mediana importancia tal coherencia.

Inferencias importantes:

Los abogados que formaron parte de la muestra, casi en su totalidad, aprecian como importante al efectuar la valoración jurídica, la coherencia entre los hallazgos detectados y los supuestos generadores de responsabilidad administrativa. Adicionalmente, un bajo porcentaje, considera que este elemento es de mediana importancia.

www.bdigital.ula.ve

Pregunta N° 6: Al momento de valorar jurídicamente un informe definitivo, resultante de una actuación fiscal califique el grado de importancia que para usted representa los siguientes elementos:

- Reincidencia de las fallas detectadas

Cuadro 14. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 6

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	4	31%
Alto	5	38%
Medio	4	31%
Bajo	0	0%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

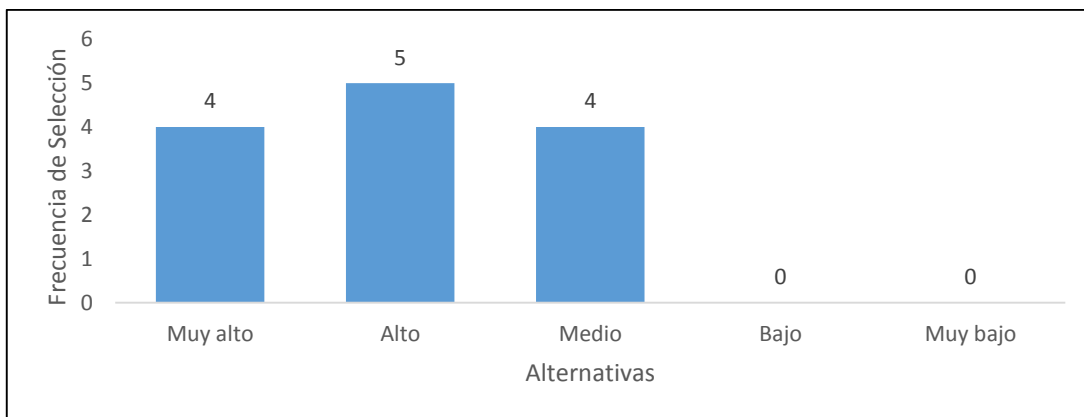


Gráfico 6. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia la reincidencia de las fallas detectadas

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 31% de los encuestados consideró muy alta importancia la reincidencia de las fallas detectadas.
- 38% señaló su apreciación como alta.
- 31% de los abogados evaluó de mediana importancia tales reincidencias.

Inferencias importantes:

En esta oportunidad, casi dos tercios de los abogados que formaron parte de la muestra, estiman importante en ocasión de efectuar la valoración jurídica, la reincidencia de las fallas detectadas. El tercio restante, considera que es este elemento es de mediana importancia.

Pregunta N° 7: Al momento de valorar jurídicamente un informe definitivo, resultante de una actuación fiscal califique el grado de importancia que para usted representa los siguientes elementos:

- Énfasis en el daño al patrimonio

Cuadro 15. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 7

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	3	23%
Alto	7	54%
Medio	1	8%
Bajo	2	15%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

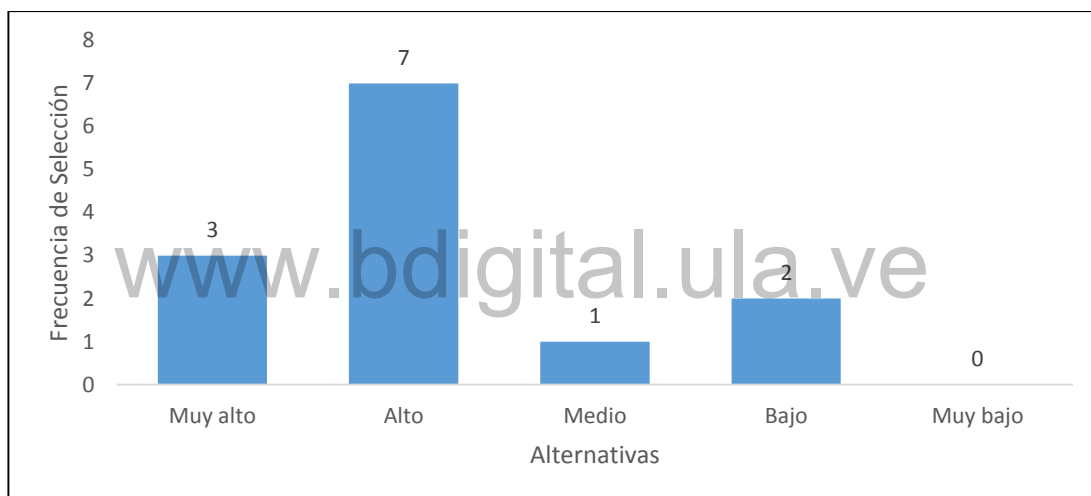


Gráfico 7. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia del énfasis en el daño al patrimonio

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 23% de los encuestados consideró de gran importancia el énfasis en el daño al patrimonio.
- 54% señaló su apreciación como alta.
- 8% se manifestó con una posición media.
- 15% de los abogados evaluó de baja importancia tal énfasis.

Inferencias importantes:

Más de setenta por ciento de los encuestados, consideran de importancia en ocasión de efectuar la valoración jurídica, el énfasis en el daño al patrimonio. Llama particularmente la atención, que casi una cuarta parte de los abogaos, se presentó una posición intermedia o baja en relación a este aspecto. Aun cuando el fin último de las actuaciones de control, es verificar o no la ocurrencia de actos y omisiones que acarreen como consecuencia el daño al patrimonio, el ente u órgano sujeto a control.

Pregunta N° 8: En relación a la valoración de los hallazgos planteados en el informe de auditoría formulado a consecuencias de las evidencias recolectadas en una actuación fiscal, para usted como abogado, cuál es su apreciación a la importancia de los siguientes elementos.

- Intuición del auditor

www.bdigital.ula.ve

Cuadro 16. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 8

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	3	23%
Alto	5	38%
Medio	4	31%
Bajo	1	8%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

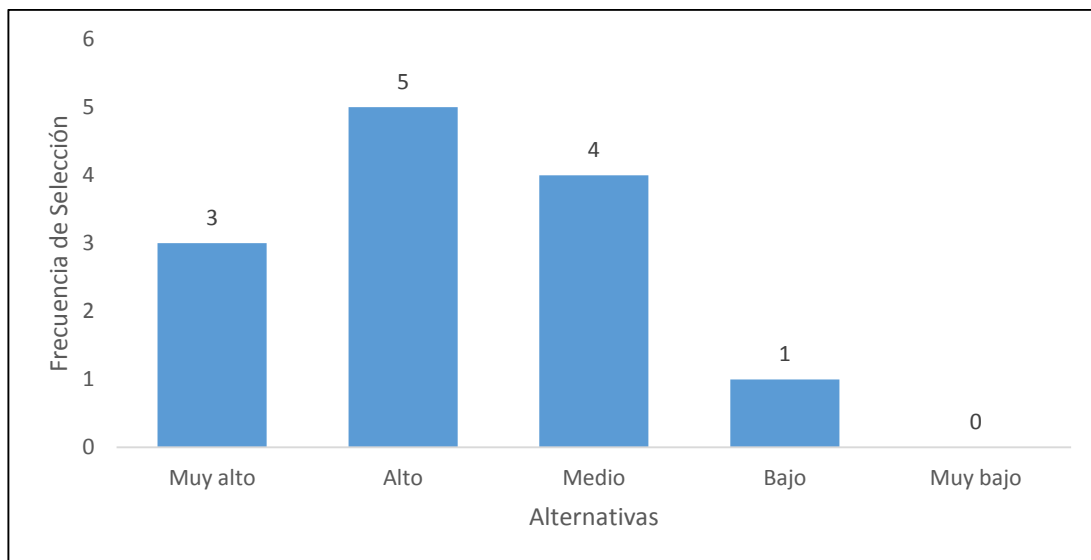


Gráfico 8. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la intuición del auditor

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 23% de los encuestados consideró de gran importancia la intuición del auditor.
- 38% de las alternativas de selección, fueron en la categoría de alta importancia.
- 31% se manifestó con una posición media.
- 8% de los abogados evaluó de baja importancia tal elemento.

Inferencias importantes:

Un poco más de la mitad de la muestra sujeta a estudio, señaló con un importante grado de importancia, en ocasión de efectuar la valoración jurídica, la intuición del equipo auditor. El resto de las respuestas obtenidas, varían entre la baja y la media importancia sobre este elemento.

Pregunta N° 9: En relación a la valoración de los hallazgos planteados en el informe de auditoría formulado a consecuencias de las evidencias recolectadas en una actuación

fiscal, para usted como abogado, cuál es su apreciación a la importancia de los siguientes elementos.

- Hechos basados en evidencias precisas

Cuadro 17. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 9

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	6	46%
Alto	4	31%
Medio	2	15%
Bajo	1	8%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

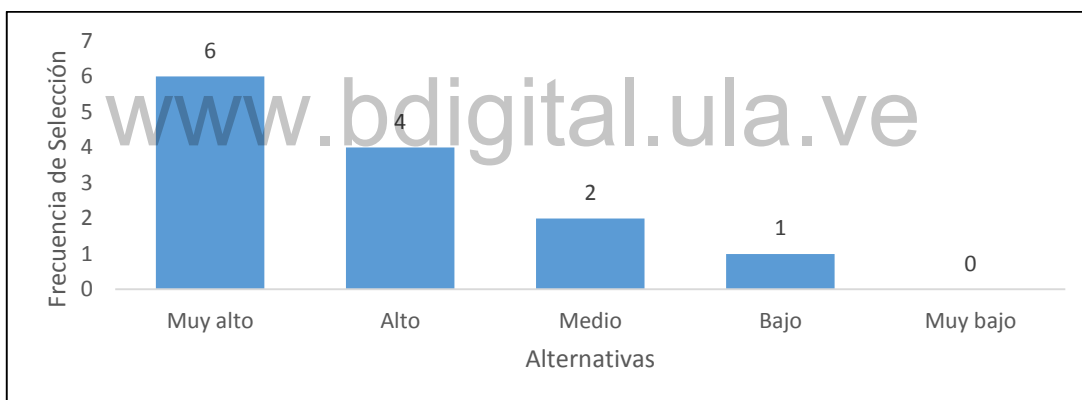


Gráfico 9. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia los hechos basados en evidencias precisas

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 46% de los encuestados consideró como muy alta la importancia los hechos basados en evidencias precisas.
- 31% evaluó estos hechos como de alta importancia.

- 15% se manifestó con una posición intermedia.
- 8% de los abogados evaluó de baja importancia tal elemento.

Inferencias importantes:

Un poco más de la mitad de la muestra sujeta a estudio, señaló con un importante grado de importancia, en ocasión de efectuar la valoración jurídica, la intuición del equipo auditor. El resto de las respuestas obtenidas, varían entre la baja y la media importancia sobre este elemento.

Pregunta N° 10: En relación a la valoración de los hallazgos planteados en el informe de auditoría formulado a consecuencias de las evidencias recolectadas en una actuación fiscal, para usted como abogado, cuál es su apreciación a la importancia de los siguientes elementos.

- Respaldo de la suficiente documentación soporte.

Cuadro 18. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 10

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	7	54%
Alto	1	8%
Medio	5	38%
Bajo	0	0%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

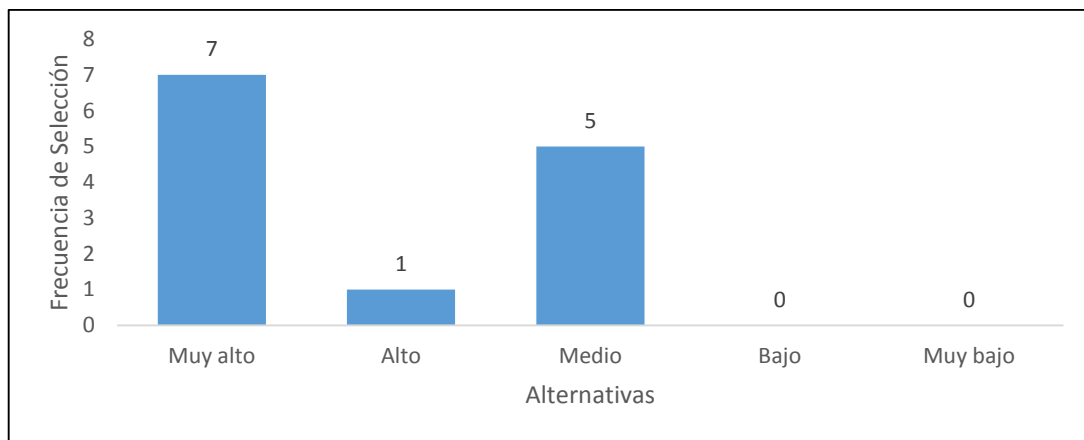


Gráfico 10. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la suficiente documentación soporte

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 54% de los encuestados consideró de gran importancia el respaldo de la suficiente documentación soporte.
- 8% evaluó tal respaldo, como de alta importancia.
- 38% se manifestó con una posición intermedia.

Inferencias importantes:

Una situación similar a la pregunta anterior se presentó en esta ocasión, al verificar que un poco más de la mitad de los abogados encuestados, consideraron importante, en ocasión de efectuar la valoración jurídica, el respaldo de los hallazgos con la suficiente documentación. Posteriormente, una cifra que alcanza al tercio de las respuestas obtenidas, valoran este elemento como de importancia media.

Pregunta N° 11: En relación a la valoración de los hallazgos planteados en el informe de auditoría formulado a consecuencias de las evidencias recolectadas en una actuación

fiscal, para usted como abogado, cuál es su apreciación a la importancia de los siguientes elementos.

- Claridad en la norma legal, disposición o técnica transgredida o incumplida.

Cuadro 19: Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 11

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	6	46%
Alto	4	31%
Medio	3	23%
Bajo	0	0%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

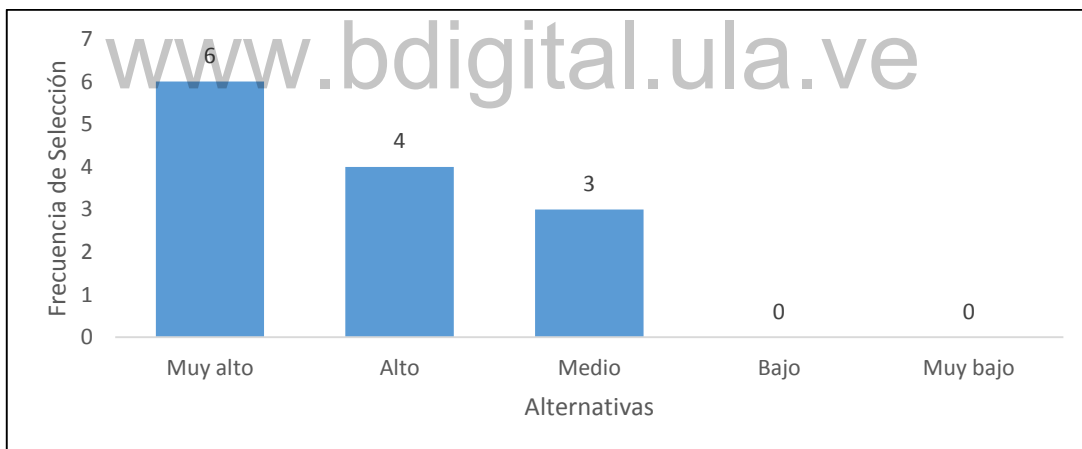


Gráfico 11. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia la claridad en la norma legal transgredida

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 46% de los encuestados consideró de gran importancia la claridad en la norma legal, disposición o técnica transgredida o incumplida.

- 31% evaluó dicha claridad, como de alta importancia.
- 23% se manifestó con una posición intermedia.

Inferencias importantes:

Más de tres cuartas partes de la muestra sujeta a estudio, consideraron importante, en ocasión de efectuar la valoración jurídica, la claridad en la norma legal, disposición o técnica transgredida o incumplida. Finalmente, una cifra que alcanza a una cuarta parte respuestas obtenidas, valoran este elemento como de mediana importancia.

Pregunta N° 12: En relación a la valoración de los hallazgos planteados en el informe de auditoría formulado a consecuencias de las evidencias recolectadas en una actuación fiscal, para usted como abogado, cuál es su apreciación a la importancia de los siguientes elementos.

- Falta de implementación de los adecuados mecanismos de control interno.

Cuadro 20. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 12

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	5	38%
Alto	5	38%
Medio	3	24%
Bajo	0	0%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

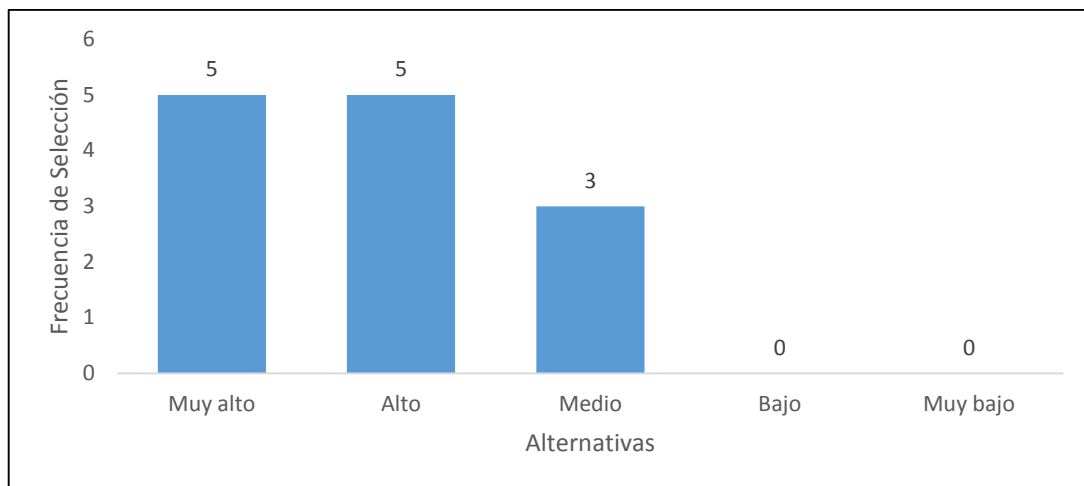


Gráfico 12. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia del énfasis en la falta de implementación de los adecuados mecanismos de control interno

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 38% de los encuestados consideró de gran importancia para la valoración de los hallazgos, el énfasis en la falta de implementación de los adecuados mecanismos de control interno.
- 38% evaluó tal énfasis, como de alta importancia.
- 24% se manifestó con una posición intermedia.

Inferencias importantes:

Una situación similar a la pregunta anterior, igualmente, más de tres cuartas partes de los abogados encuestados, consideraron importante, en ocasión de efectuar la valoración jurídica, el énfasis en la falta de implementación de los adecuados mecanismos de control interno, posteriormente una cuarta parte de las respuestas obtenidas, valoran este elemento como de mediana importancia.

Pregunta N° 13: En relación a la valoración de los hallazgos planteados en el informe de auditoría formulado a consecuencias de las evidencias recolectadas en una actuación fiscal, para usted como abogado, cuál es su apreciación a la importancia de los siguientes elementos.

- Elementos de convicción suficientes, que desde la perspectiva del abogado pueda llegar a las mismas conclusiones que el equipo auditor.

Cuadro 21. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 13

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	5	38%
Alto	5	38%
Medio	3	24%
Bajo	0	0%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

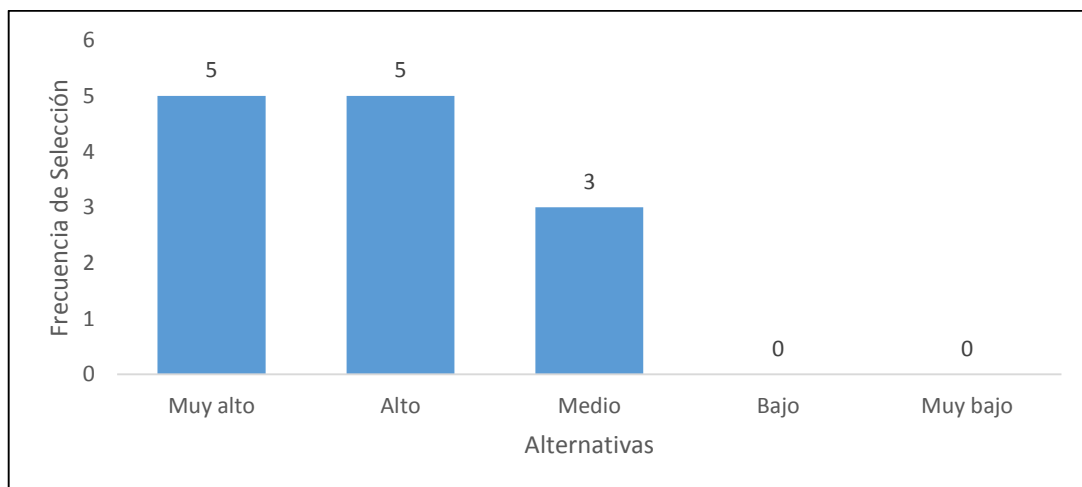


Gráfico 13. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la presentación de elementos de convicción suficientes

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 38% de los encuestados consideró de gran importancia para la valoración de los hallazgos, la presentación de elementos de convicción suficientes, que le permitan alcanzar las mismas conclusiones que el equipo auditor.
- 38% evaluó dicha presentación, como de alta importancia.
- 24% se manifestó con una posición intermedia.

Inferencias importantes:

En relación a la interrogante formulada, más de tres cuartas partes de los abogados encuestados, consideraron importante, en ocasión de efectuar la valoración jurídica, que, en el informe de auditoría, se señalen elementos de convicción suficientes, que desde la perspectiva del abogado pueda llegar a las mismas conclusiones que el equipo auditor. Finalmente, una cuarta parte de las respuestas obtenidas, valoran este elemento como de mediana importancia.

www.bdigital.ula.ve

Pregunta N° 14: En referencia a la forma en que se presentan los hallazgos en los informes de auditoría, indique usted que cualidad desearía usted encontrar, con la finalidad de obtener una perspectiva completa de la situación detectada.

- Narración detallada de los hechos.

Cuadro 22. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 14

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy importante	11	85%
Importante	2	15%
Indiferente	0	0%
Poco importante	0	0%
Insustancial	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

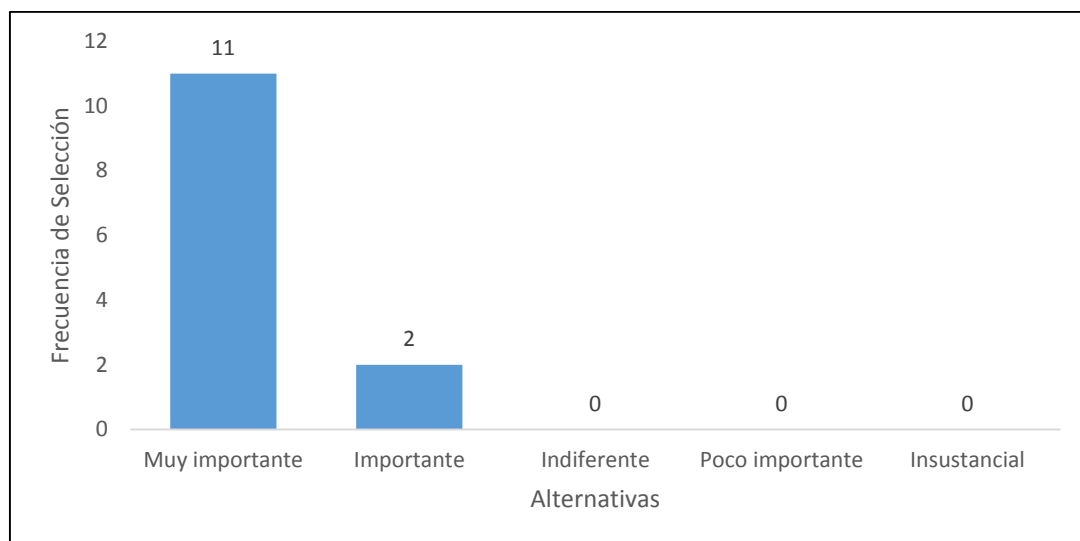


Gráfico 14. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la narración detallada de los hechos

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 100% de los encuestados consideró ya sea muy importante o importante para la valoración de los hallazgos, la narración detallada de los hechos.

Inferencias importantes:

La totalidad de los abogados sujetos a estudio, manifestaron que desearían encontrar en la forma en que se presentan los hallazgos en los informes de auditoría, una narración detallada de los hechos.

Pregunta N° 15: En referencia a la forma en que se presentan los hallazgos en los informes de auditoría, indique usted que cualidad desearía usted encontrar, con la finalidad de obtener una perspectiva completa de la situación detectada.

- Tablas comparativas que establezcan diferencias entre montos o cantidades.

Cuadro 23. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 15

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy importante	10	76%
Importante	1	8%
Indiferente	1	8%
Poco importante	1	8%
Insustancial	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

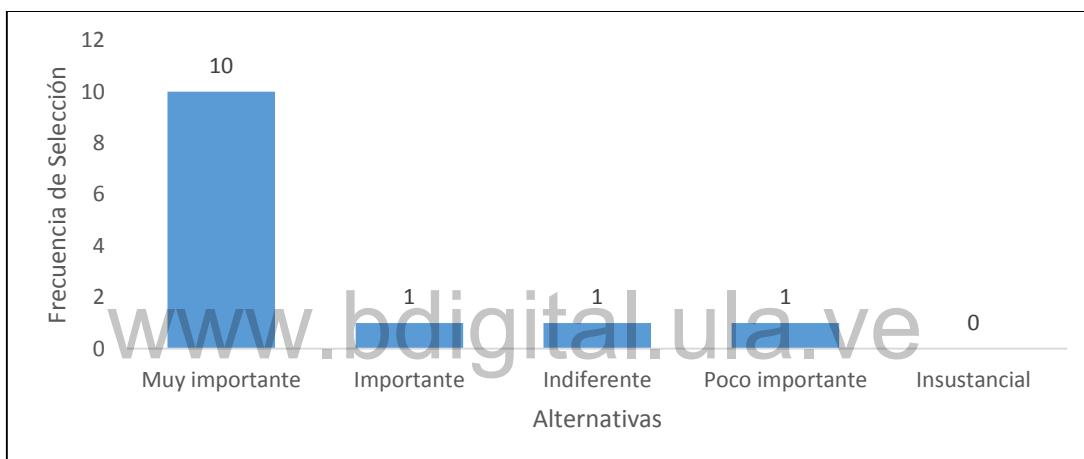


Gráfico 15. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la presentación de tablas comparativas

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 76% de los encuestados consideró de gran importancia, en la presentación de los hallazgos en los informes de auditoría, la incorporación de tablas comparativas que establezcan diferencias entre montos o cantidades.
- 8% señaló que dichas tablas, tenían alta importancia.
- 8% de los abogados, calificó de poco importante tales elementos, en la redacción de los hallazgos.

- 8% se manifestó indiferente al respecto.

Inferencias importantes:

Una proporción considerable de los abogados sujetos a estudio, manifestaron que desearían encontrar en la forma en que se presentan los hallazgos en los informes de auditoría, tablas comparativas que establezcan diferencias entre montos o cantidades.

Pregunta N° 16: En referencia a la forma en que se presentan los hallazgos en los informes de auditoría, indique usted que cualidad desearía usted encontrar, con la finalidad de obtener una perspectiva completa de la situación detectada.

- Gráficos que destaquen fácilmente diferencias o magnitudes.

Cuadro 24. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 16

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy importante	10	77%
Importante	1	8%
Indiferente	2	15%
Poco importante	0	0%
Insustancial	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

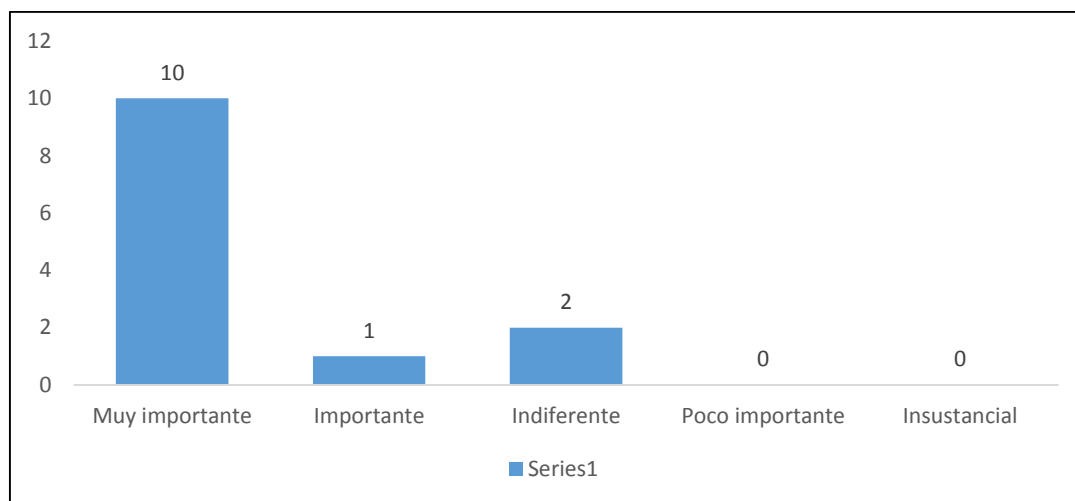


Gráfico 16. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la presentación de gráficos

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 77% de los encuestados consideró de gran importancia en la redacción de los hallazgos de los informes de auditoría, la presentación de gráficos que destaquen fácilmente diferencias o magnitudes.
- 8% evaluó que tales gráficos les representa una alta importancia.
- 15% se manifestó indiferente.

Inferencias importantes:

Una situación similar a la pregunta anteriormente formulada, un porcentaje que representa casi la totalidad de los abogados sujetos a estudio, manifestaron que desearían encontrar en la forma en que se presentan los hallazgos en los informes de auditoría, la presentación de gráficos que destaquen fácilmente diferencias o magnitudes.

Pregunta N° 17: En referencia a la forma en que se presentan los hallazgos en los informes de auditoría, indique usted que cualidad desearía usted encontrar, con la finalidad de obtener una perspectiva completa de la situación detectada.

Cuadro 25. Distribución de Frecuencias por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 17

Alternativas	Frecuencia de Selección
Título	5
Destinatario	3
Objetivos y alcance de la auditoría, incluido el período abarcado por la misma	10
Enfoque de la auditoría	8
Métodos, procedimientos y técnicas empleados	10
Identificación o descripción de la información acerca de la materia controlada	7
Criterios empleados	9
Bases legales	9
Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado	7
Resumen del trabajo efectuado	9
Hallazgos de la auditoría	11
Conclusiones	10
Recomendaciones	10
Índice	4
Apéndices o anexos	10
Tablas, cuadros o gráficos	10
Glosario	6
Respuestas de la entidad auditada	8

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.



Gráfico 17. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la cualidad deseada en la presentación de los hallazgos

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 11 de los 13 encuestados señalaron que desearían encontrar en los informes de auditoría los hallazgos de la auditoría.
- 10 de los 13 manifestaron desearían que incluyeran estos informes los Objetivos y alcance de la auditoría, incluido el período abarcado por la misma, así mismo los Métodos, procedimientos y técnicas empleados, además de las conclusiones, recomendaciones, Apéndices o anexos y finalmente Tablas, cuadros o gráficos.

- 9 de las 13 respuestas obtenidas señalan les gustaría encontrar los Criterios empleados, Bases legales y el Resumen del trabajo efectuado.
- 8 de los 13 abogados indicaron que desearían que informes también presenten el Enfoque de la auditoría y las Respuestas de la entidad auditada.
- 7 de los 13 encuestados afirman que les gustaría que informes elaborados incorporen la identificación o descripción de la información acerca de la materia controlada así como la Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo.
- 6 de los 13 manifestaron que desearían encontrar un glosario de términos.
- 5 de las 13 respuestas obtenidas señalan que adicionalmente les gustaría observar un título.
- 4 de los 13 abogados sujetos a estudio manifestaron que desearían encontrar un indica.
- 3 de los 13 encuestados, indican que sería útil para ellos identificar un destinatario.

www.bdigital.ula.ve

Inferencias importantes:

Una gran proporción de los abogados, valoran como elementos deseables en un informe de auditoría desde su punto de vista, aspectos que ya están claramente estipulados en las Normas de Auditoría de estado, así como los indicados en el Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría de estado, ambos instrumentos elaborados por la Contraloría General de la República.

Pregunta N° 18: Señale que normativa, lineamiento o guía utiliza usted para la revisión de los informes de auditoría.

Cuadro 26. Distribución de Frecuencias por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 18

Alternativas	Frecuencia de Selección
Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría de estado	7
Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría del órgano de control fiscal municipal	11
Informes de auditorías elaborados por otros órganos de control fiscal	6
Modelos obtenidos en talleres, cursos y otras actividades de capacitación	6
Modelos obtenidos en talleres, cursos y otras actividades de capacitación	0
Ninguno	1

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados (2017)

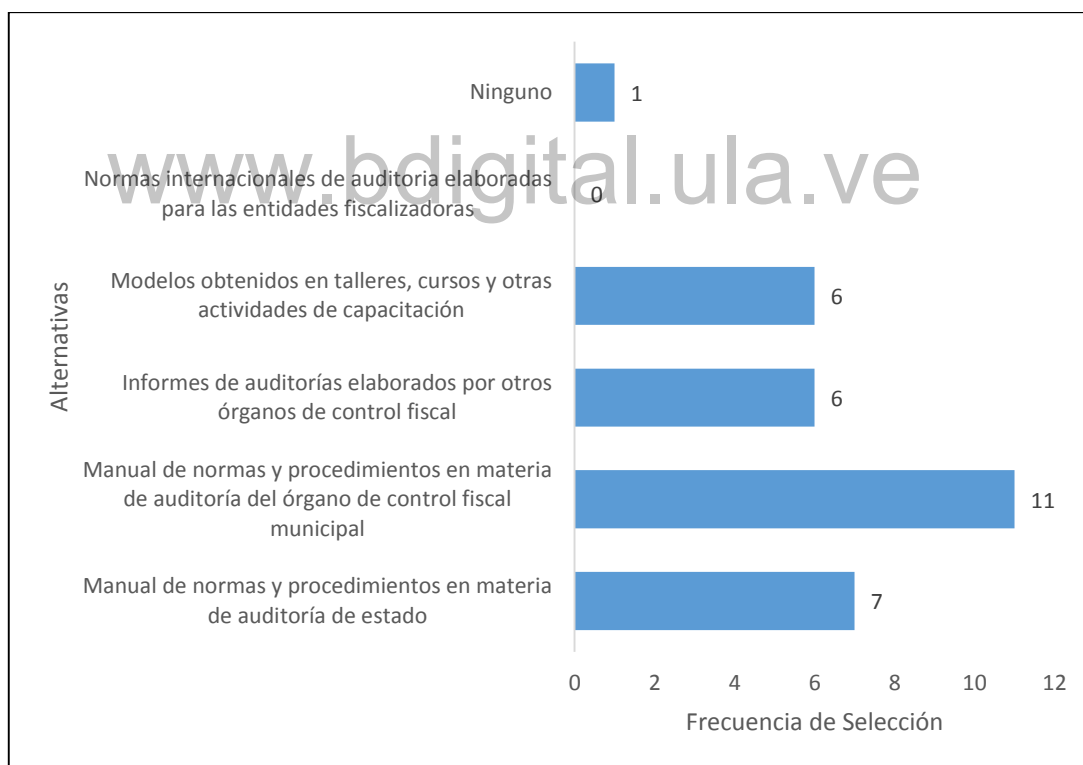


Gráfico 18. Distribución de las alternativas de respuesta sobre los lineamiento o guía utilizados para la revisión de los informes de auditoría.

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 7 de los 13 encuestados señalaron, que utilizan como referencia el Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría de estado, elaborado por la CGR.
- 11 de los 13 abogados manifestaron que aplican el Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría del Órgano de Control Fiscal municipal.
- 6 de las 13 respuestas, señalaron que utilizan los Informes de auditorías elaborados por otros Órganos de Control Fiscal.
- 6 de los 13 abogados, adicionalmente señalaron que aplican los Modelos obtenidos en talleres, cursos y otras actividades de capacitación.
- 1 de las 13 personas encuestadas, señalaron que no utilizan ninguna de las referencias señaladas.

Inferencias importantes:

Prácticamente la totalidad de los abogados sujetos a estudio, señalaron que utilizan como referencia sobre este tema en particular, el Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría del Órgano de Control Fiscal municipal. En menor medida, el resto de las respuestas coinciden en que estos profesionales utilizan como lineamientos o guías, distintos instrumentos referenciales provenientes de diversas fuentes.

Pregunta N° 19: ¿Qué opinión le merece la siguiente afirmación?: Los instrumentos normativos de los que se dispone actualmente tales como: Normas Generales de Auditoría de Estado, Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría, potestad investigativa o determinación de responsabilidades emitidos por la Contraloría General de la República (CGR) así como los elaborados por cada uno de los entes de control fiscal municipal, brindan suficiente información sobre la forma adecuada de elaborar, presentar y evaluar los informes de auditoría.

Cuadro 27. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 19

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	2	15%
En desacuerdo	3	23%
Indeciso	1	8%
De acuerdo	4	31%
Totalmente de acuerdo	3	23%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados (2017)

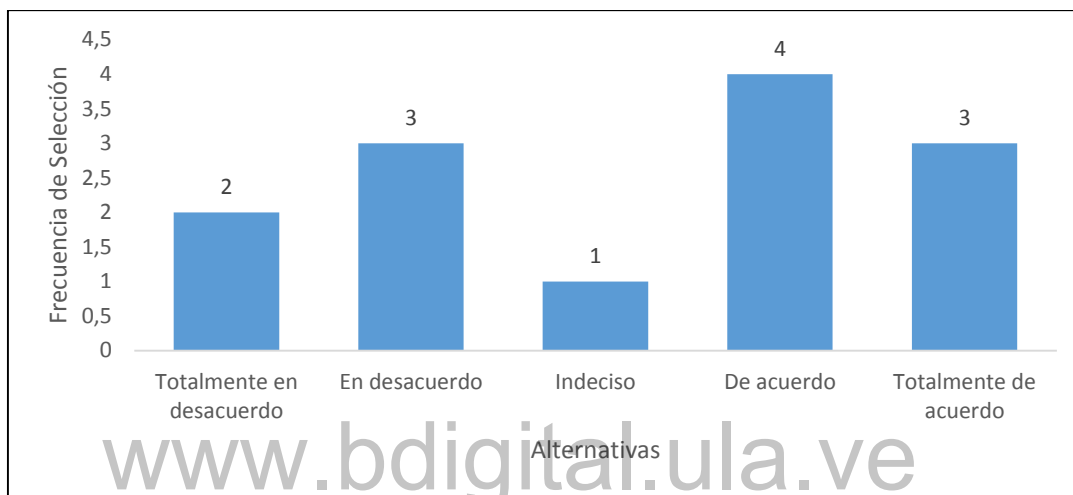


Gráfico 19. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la suficiencia de la información suministrada por los instrumentos normativos disponibles

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados (2017)

Interpretación:

- 54% de los encuestados están totalmente de acuerdo en que los instrumentos normativos de los que se dispone ya sean los emitidos por la CGR o internamente por los propios Órganos de Control Fiscal municipal, brindan suficiente información sobre la forma adecuada de elaborar, presentar y evaluar los informes derivados de las auditorías realizadas.
- 31% están de acuerdo con tal afirmación.
- 23% valoró que estos instrumentos son insuficientes.

- 15% están totalmente en desacuerdo en que estos instrumentos brinden la información necesaria y adecuada.
- 8% se mostró indeciso.

Inferencias importantes:

En relación a la pregunta formulada previamente, la mitad de los abogados sujetos a estudio, consideran que los instrumentos normativos de los que se dispone ya sean los emitidos por la CGR o los elaborados internamente por los propios Órganos de Control Fiscal municipal, brindan suficiente información sobre la forma adecuada de elaborar, presentar y evaluar los informes de auditoría. Sin embargo, otra proporción importante, aunque inferior a la primera, se manifestaron insatisfechos con las bases teóricas o conceptuales presentados en tales instrumentos.

Pregunta N° 20: ¿Qué opinión le merece la siguiente afirmación?: Es necesario que los órganos de control fiscal, implementen las normas internacionales de auditoría aplicables al sector público en sus actuaciones.

Cuadro 28. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 20

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	2	15%
En desacuerdo	1	8%
Indeciso	3	23%
De acuerdo	6	46%
Totalmente de acuerdo	1	8%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

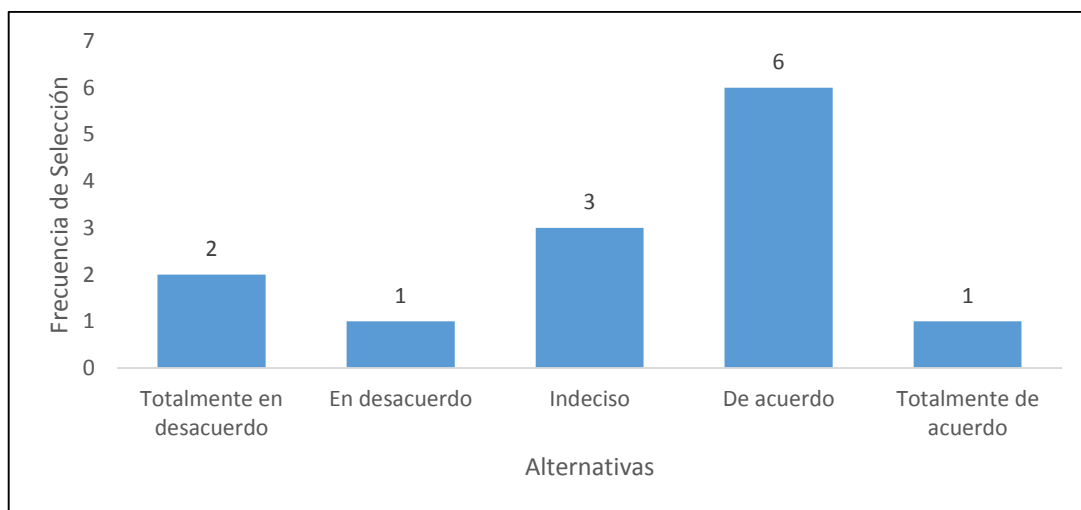


Gráfico 20. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la necesidad de implementen las normas internacionales de auditoria aplicables al sector público en las actuaciones de control

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 8% de los encuestados está totalmente de acuerdo en que es necesario que los órganos de control fiscal, implementen las normas internacionales de auditoria aplicables al sector público en sus actuaciones.
- 46% está de acuerdo con tal implementación.
- 23% de los abogados se encuentra en desacuerdo.
- 8% se manifestó, totalmente en desacuerdo.
- 23% se mostró indeciso.

Inferencias importantes:

Una situación similar a la pregunta formulada anteriormente, la mitad de los abogados sujetos a estudio, piensan que es necesario que los órganos de control fiscal, implementen las normas internacionales de auditoria aplicables al sector público en sus actuaciones. Sin embargo, es importante destacar que la otra mitad de las respuestas

recolectadas se distribuyen equitativamente entre los que consideran que estas normas no deberían ser aplicadas y los que presentaron una posición de indecisión.

Pregunta N° 21: ¿Cuál es el grado de conocimiento que usted posee en relación a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores?

Cuadro 29. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 21

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Alto	0	0%
Medio	2	15%
Bajo	8	62%
Ninguno	3	23%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

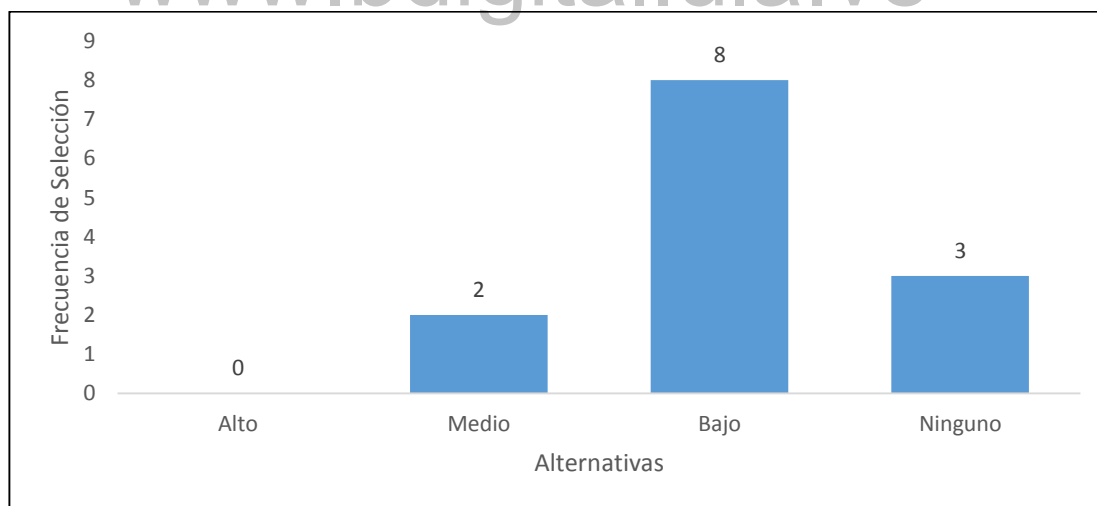


Gráfico 21. Distribución de las alternativas de respuesta sobre el conocimiento de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 23% indicó carecer de cualquier conocimiento sobre el particular.
- 62% de los encuestados manifestó tener bajo conocimiento sobre las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.
- 15% de los abogados, señalo tener un conocimiento medio sobre el tema.

Inferencias importantes:

Una elevada proporción de la muestra sujeta a estudio, manifestó tener bajo o ningún conocimiento sobre las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Una pequeña proporción, señalo tener un conocimiento medio sobre el tema.

Pregunta N° 22: ¿Considera usted que incorporar la siguiente información en los informes de auditoría, puede brindar un mayor entendimiento del trabajo realizado por el equipo auditor, durante la Actuación Fiscal?

- Un párrafo en el cual se indique que la Dirección de ente o órgano sujeto a control, es el único responsable de la preparación y presentación de la información suministrada al equipo auditor, de acuerdo al correspondiente marco técnico y legal, así como del control interno de la entidad.

Cuadro 30. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 22

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	0	0%
En desacuerdo	4	31%
Indeciso	2	15%
De acuerdo	7	54%
Totalmente de acuerdo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

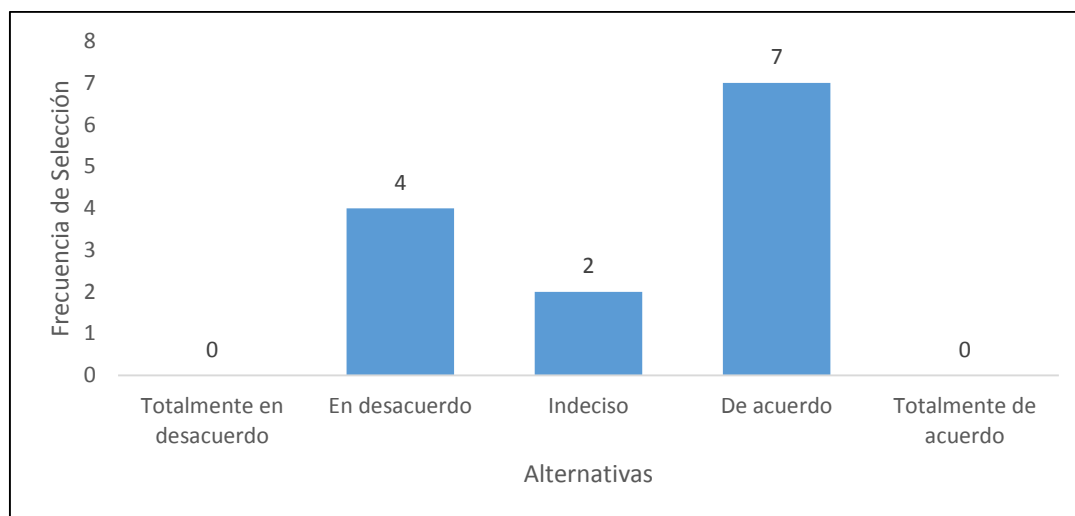


Gráfico 22. Distribución de las alternativas de respuesta sobre el grado de aprobación en la incorporación de un párrafo en el cual se indique la responsabilidad de la Dirección

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 54% de los encuestados manifestó estar de acuerdo que incorporar un párrafo en el cual se indique que la Dirección de ente o órgano sujeto a control, es el único responsable de la preparación y presentación de la información suministrada al equipo auditor, de acuerdo al correspondiente marco técnico y legal, así como del control interno de la entidad. Puede brindar un mayor entendimiento del trabajo realizado por el equipo auditor, durante la Actuación Fiscal
- 31% de los abogados, señalo estar en desacuerdo.
- 15% se presentó indeciso.

Inferencias importantes:

En relación a la pregunta formulada, la mitad de los abogados encuestados, indicaron su aprobación en relación a la incorporación un párrafo en el cual se declare la

responsabilidad de la gerencia o dirección, sobre la preparación y presentación suministrada al equipo auditor. De la mitad restante, casi su totalidad se manifestó en desaprobación sobre la incorporación de dicho párrafo y finalmente, una pequeña proporción, se manifestó indeciso al respecto.

Pregunta N° 23: Un párrafo en el cual se señale, que el equipo auditor expresa sus conclusiones de acuerdo a lo establecido estrictamente en el marco de la actuación fiscal, y basada exclusivamente en evidencia de auditoría.

Cuadro 31. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 23

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	0	0%
En desacuerdo	4	30%
Indeciso	0	0%
De acuerdo	8	62%
Totalmente de acuerdo	1	8%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

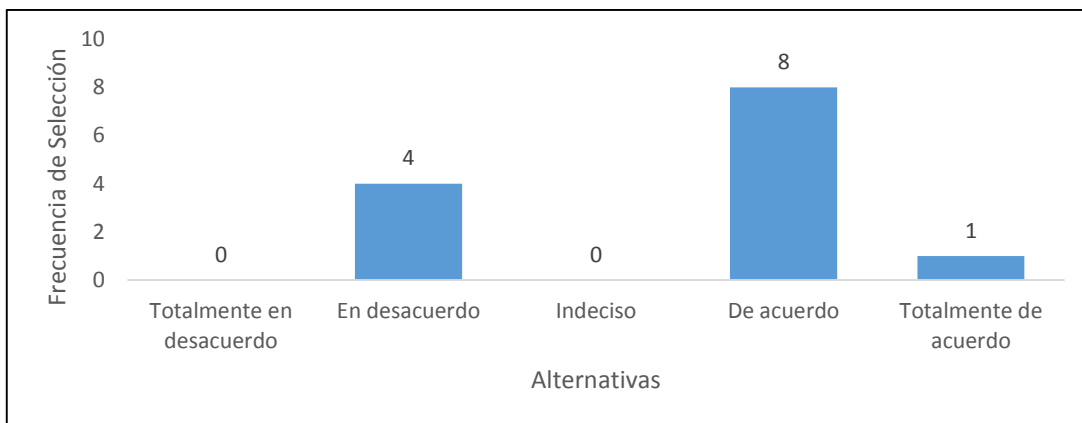


Gráfico 23. Distribución de las alternativas de respuesta sobre el grado de aprobación en la incorporación de un párrafo en el cual se exprese la responsabilidad del equipo auditor

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 8% de los encuestados manifestó estar totalmente de acuerdo en incorporar un párrafo en el cual se indique que el equipo auditor expresa sus conclusiones de acuerdo a lo establecido estrictamente en el marco de la actuación fiscal, y basada exclusivamente en evidencia de auditoría.
- 6% manifestó estar de acuerdo.
- 30% de los abogados, señaló estar en desacuerdo.

Inferencias importantes:

Dos tercios de los abogados sujetos a estudio, señalaron su aprobación en relación a la incorporación de un párrafo en el cual se indique que el equipo auditor expresa sus conclusiones de acuerdo a lo establecido estrictamente en el marco de la actuación fiscal, y basada exclusivamente en evidencia de auditoría. El tercio restante, señalaron su desaprobación sobre la incorporación de dicho párrafo y finalmente.

Pregunta N° 24: Un párrafo de conclusiones con salvedades, en el cual previamente a la redacción de los hallazgos, en el cual se exprese que el equipo auditor en enfrentó a cualquiera de los siguientes escenarios, individualmente o en su conjunto:

- La no aplicación de alguno de los criterios de reconcomiendo, medición, presentación o revelación, establecidas en las normas técnicas o legales de la información sujeta a revisión.
- Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar sus conclusiones.
- Sospecha de la existencia errores no detectados, que pudieran ser de importancia, sin embargo, estos probablemente no se extienden a la globalidad de la información.

Cuadro 32. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 24

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	2	15%
En desacuerdo	4	31%
Indeciso	1	8%
De acuerdo	5	38%
Totalmente de acuerdo	1	8%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

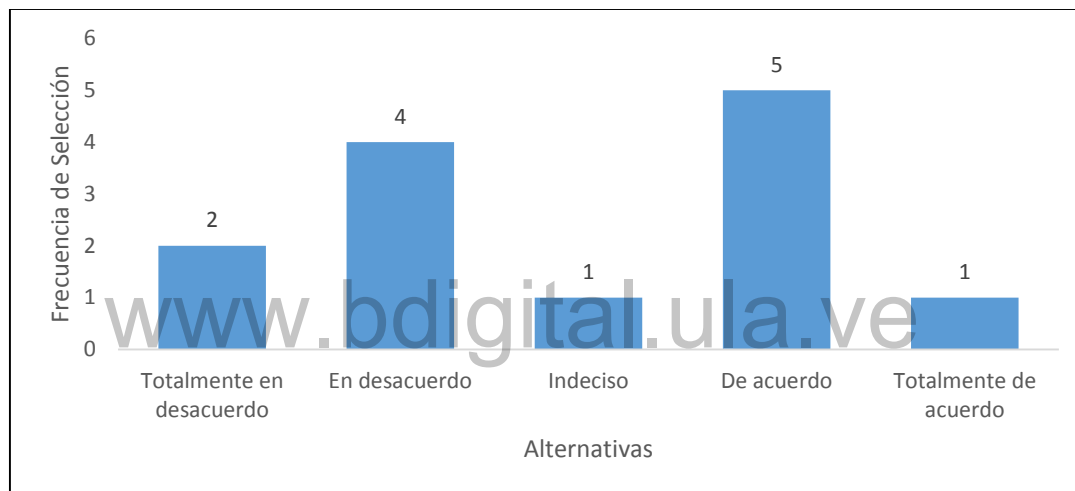


Gráfico 24. Distribución de las alternativas de respuesta sobre el grado de aprobación en la incorporación de un párrafo conclusiones con salvedades

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 8% de los encuestados manifestó estar totalmente de acuerdo en agregar un párrafo de conclusiones con salvedades, previamente a la redacción de los hallazgos
- 38% señaló estar de acuerdo con tal incorporación.
- 31% de los encuestados manifestó estar en de desacuerdo en agregar tal párrafo.

- 15% de las respuestas obtenidas, se ubicaron en la categoría de totalmente en desacuerdo.
- 8% de los abogados, se mostró indeciso.

Inferencias importantes:

Particularmente en esta ocasión los resultados obtenidos se presentaron totalmente divididos, entre los que están de acuerdo o los que no lo están sobre la incorporación de un párrafo de conclusión de salvedades. Finalmente, una pequeña proporción de los abogados se manifestaron indecisos

Pregunta N° 25: Un párrafo en el cual se indique de manera expresa de que el equipo auditor encontró el siguiente escenario:

- Obtuvo evidencia de auditoria suficiente y adecuada, por lo cual concluye con alto grado de seguridad que los errores detectados, individualmente o en su conjunto, son materiales y generalizados a toda la información.

Cuadro 33. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 25

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	0	0%
En desacuerdo	4	31%
Indeciso	1	8%
De acuerdo	8	62%
Totalmente de acuerdo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

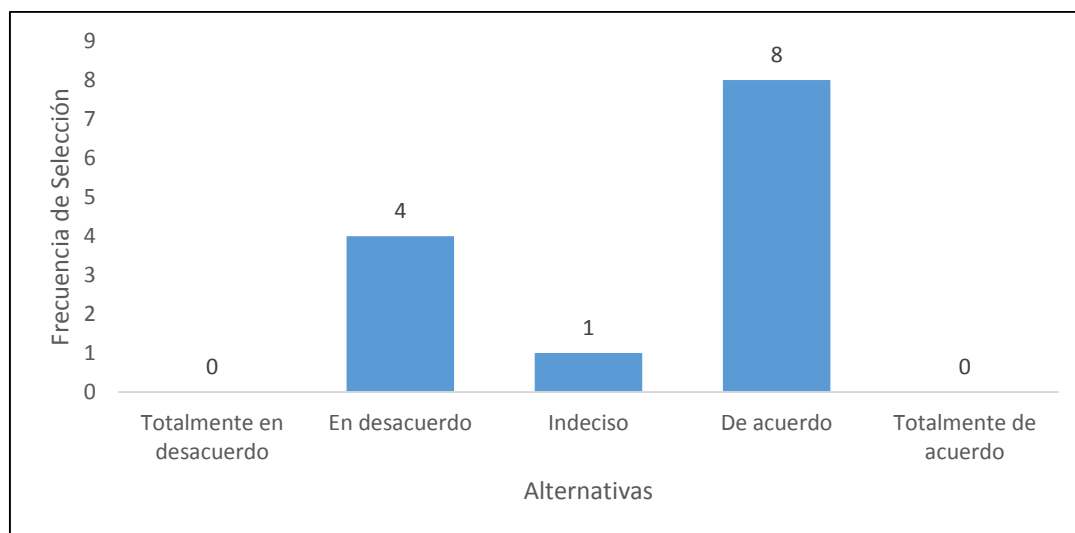


Gráfico 25. Distribución de las alternativas de respuesta sobre el grado de aprobación en la incorporación de un párrafo de opinión negativa

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 62% de los encuestados manifestó estar en de acuerdo en agregar un párrafo en el cual se indique de manera expresa de que el equipo auditor obtuvo evidencia de auditoria suficiente y adecuada, por lo cual concluye con alto grado de seguridad que los errores detectados, individualmente o en su conjunto, son materiales y generalizados a toda la información
- 31% manifestó estar en de desacuerdo en agregar tal párrafo.
- 8% de los abogados, se mostró indeciso.

Inferencias importantes:

Los abogados sujetos a estudio, en relación a la presente interrogante, indicaron en dos terceras partes, su aprobación en relación de incorporar en los informes de auditoría un párrafo en el cual se indique de manera expresa que los auditores obtuvieron evidencia suficiente y adecuada, por lo que concluyen con alto grado de seguridad que los errores

detectados, individualmente o en su conjunto, son materiales y generalizados a toda la información. Finalmente, un tercio de la muestra manifestó su rechazo.

Pregunta N° 26: Un párrafo de conclusión (opinión) previo a la redacción de los hallazgos en caso de que los hubiere, en el cual se señale que, de acuerdo a las evidencias recolectadas, la información sujeta a revisión expresa o no, en todos los aspectos significativos, su apego al marco técnico y normativo aplicable y en particular, con los principios y criterios contenidos en los mismos.

Cuadro 34. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 26

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	0	0%
En desacuerdo	4	31%
Indeciso	1	8%
De acuerdo	7	54%
Totalmente de acuerdo	1	8%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

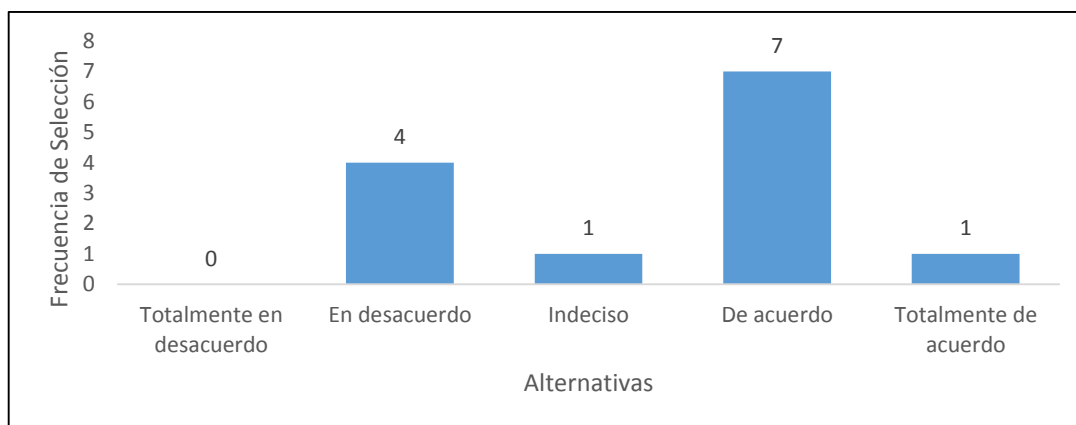


Gráfico 26. Distribución de las alternativas de respuesta sobre el grado de aprobación en la incorporación de un párrafo de conclusión (opinión)

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 8% señaló estar totalmente de acuerdo.
- 62% de los encuestados manifestó estar de acuerdo en agregar un párrafo conclusión (opinión) previo a la redacción de los hallazgos en caso de que los hubiere.
- 31% manifestó estar en de desacuerdo en agregar tal párrafo.
- 8% de los abogados, se mostró indeciso.

Inferencias importantes:

En relación a esta pregunta, se presentó una situación similar a la interrogante formulada anteriormente, en virtud de que dos terceras partes de los abogados, revelaron su aprobación en relación de incorporar en los informes de auditoría un párrafo conclusión (opinión) previo a la redacción de los hallazgos en caso de que los hubiere. Finalmente, un tercio de la muestra manifestó su rechazo.

Pregunta N° 27: Un párrafo de consideraciones adicionales, que se puede incluir o no a juicio del equipo auditor, cuando de acuerdo a la naturaleza de la actuación fiscal practicada, se debió cumplir con otras responsabilidades de información del auditor, de acuerdo a la naturaleza particular del trabajo, de acuerdo a lo señalado en requerimientos legales o sublegales específicos.

Cuadro 35. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 27

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	0	0%
En desacuerdo	7	54%
Indeciso	0	0%

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
De acuerdo	6	46%
Totalmente de acuerdo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

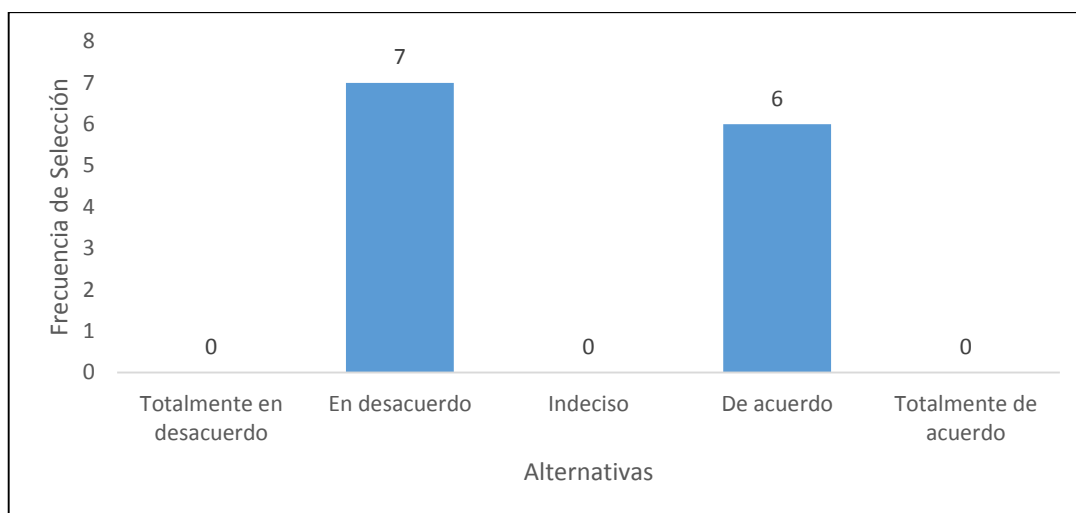


Gráfico 27. Distribución de las alternativas de respuesta sobre el grado de aprobación en la incorporación de un párrafo de consideraciones adicionales

Fuente: Cuestionario aplicado a los abogados, 2017.

Interpretación:

- 54% de los encuestados manifestó estar en desacuerdo en agregar un párrafo un párrafo de consideraciones adicionales
- 46% manifestó estar en de acuerdo en agregar tal párrafo.

Inferencias importantes:

Finalmente, y como última interrogante formulada en el instrumento de recolección de datos, una cifra que apenas excede la mitad de la muestra, manifestó estar en desacuerdo en agregar un párrafo un párrafo de consideraciones adicionales, y el resto de muestra, están de acuerdo con tal incorporación.

En relación al objetivo planteado el cual consiste en examinar el grado de conocimiento-experiencia desde el punto de vista técnico, de los auditores adscritos a los Organismos de Control Fiscal Municipal del estado Bolivariano de Mérida, en cuanto a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) aplicados en la elaboración y presentación de los informes de auditoría. Se usó un segundo grupo de cuestionarios, diseñados especialmente para ser aplicados al grupo de auditores, quienes finalmente, serán los profesionales que deben estar actualizados y en disposición de aplicar ISSAI en sus informes de auditoría. Los resultados de los mismos, se presentan mediante en el grupo de cuadros comprendidos entre el N° 35 y el N° 59.

Tanto los cuestionarios aplicados al grupo de abogados como a los auditores, se analizaron tomando en cuenta los procedimientos especificados en el capítulo anterior y una vez recabada dicha información, la misma fue organizada y tabulada, para posteriormente graficar los resultados de cada una de las interrogantes planteadas por el instrumento a la muestra sujeta a estudio, asimismo, las gráficas fueron acompañadas de los análisis respectivos a cada una de ellas.

Cuestionario Aplicado al Grupo de Auditores

Pregunta N° 1: Años dentro del Control Fiscal

Cuadro 36: Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 1

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Entre 0 y 2 años	4	17%
Entre 3 y 5 años	9	38%
Entre 6 y 8 años	2	8%
Entre 9 y 11 años	4	17%
Entre 12 y 14 años	2	8%
15 años o más	3	13%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

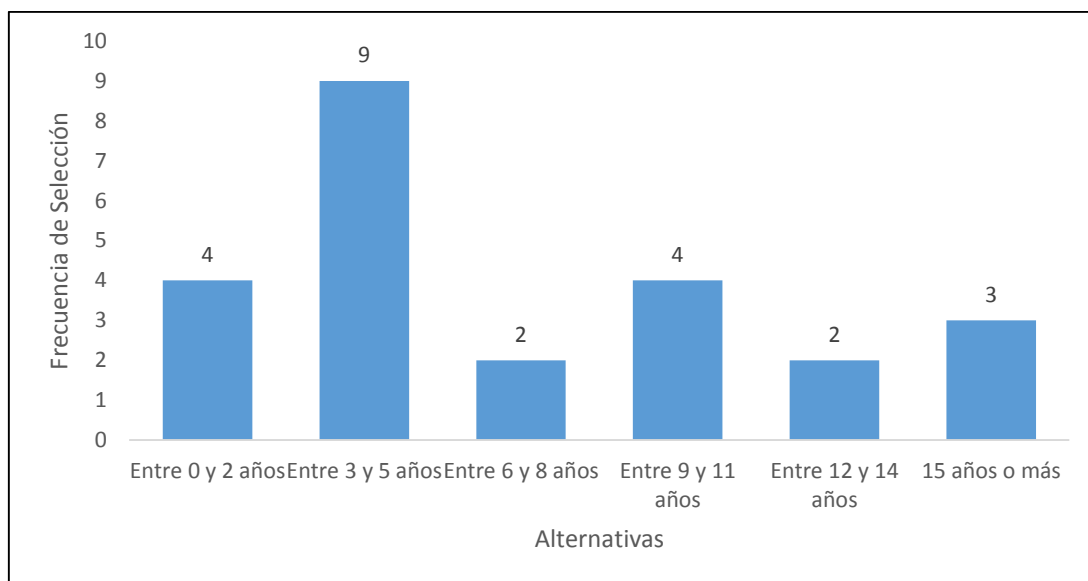


Gráfico 28. Distribución de los Años dentro del Control Fiscal

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 17% de los encuestados tiene un máximo de dos años dentro del control fiscal.
- 38% tiene una antigüedad entre 3 y 5 años.
- 8% entre 6 y 8 años.
- 17% presenta una antigüedad, comprendida entre 9 y 11 años.
- 8% manifestó tener una antigüedad entre 12 y 14 años.
- Y finalmente, 13% de los encuestados señaló tener más de 15 años dentro del control fiscal.

Inferencias importantes:

Se puede observar que el grupo de funcionarios públicos más numerosos corresponde a aquellos con una antigüedad que va entre 3 y 5 años, dentro del ámbito de control. Un aspecto importante a considerar al respecto, es que el 45% de la población sujeta a estudio, corresponde a auditores con una antigüedad superior a los 6 años, por lo cual,

desempeñan sus actividades desde antes de la emisión de las ISSAI, lo cual pudieran presentar resistencia al cambio de paradigma al respecto de forma en que han venido realizando durante ese periodo de tiempo, los informes de auditoría.

Pregunta N° 2: Usted participa en la elaboración de informes de auditoría?

Cuadro 37: Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 2

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Si	14	100%
No	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 100% de los auditores encuestados, participan en la elaboración de los informes de auditoría.

Inferencias importantes:

Es significativo el resultado señalado anteriormente, en virtud de que brinda un alto margen de seguridad profesional de que las respuestas que han recopilado, provienen de un criterio profesional, en base a la experiencia de estos expertos en el área, sobre la elaboración de informes de auditoría.

Pregunta N° 3: En caso de ser afirmativa su respuesta anterior, señale que normativa, lineamientos o guías que usted utiliza usted para la elaboración y presentación de informes de auditoría.

Cuadro 38. Distribución de Frecuencias por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 3

Alternativas	Frecuencia de Selección
Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría de estado	23
Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría del órgano de control fiscal municipal	21
Informes de auditorías elaborados por otros órganos de control fiscal	10
Modelos obtenidos en talleres, cursos y otras actividades de capacitación	8
Normas internacionales de auditoria elaboradas para las entidades fiscalizadoras	1
Ninguno	0

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

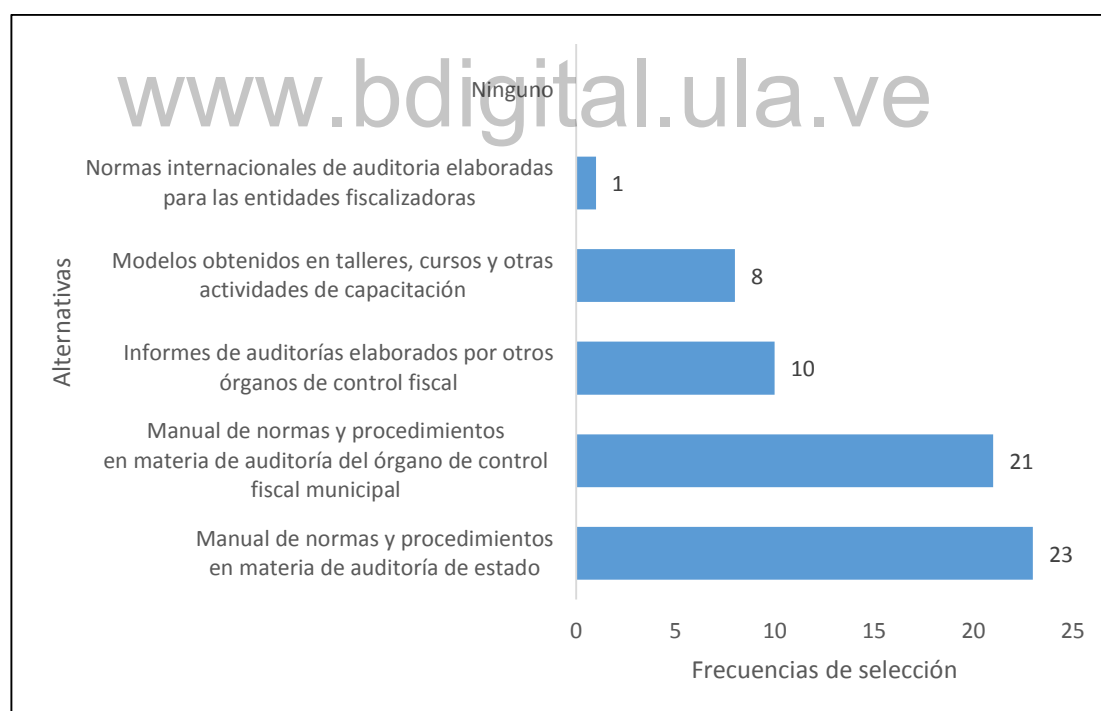


Gráfico 29. Distribución de las alternativas de respuesta sobre normativa, lineamientos o guías utilizados para la elaboración y presentación de informes de auditoría.

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 23 de los 24 encuestados señalaron, que utilizan como referencia el Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría de estado.
- 21 de los 24 auditores manifestaron que aplican el Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría del órgano de control fiscal municipal.
- 10 de las 24 respuestas, señalaron que utilizan los Informes de auditorías elaborados por otros órganos de control fiscal.
- 8 de los 24 auditores, adicionalmente señalaron que aplican los Modelos obtenidos en talleres, cursos y otras actividades de capacitación.
- 1 de las 24 personas encuestadas, señalaron que utilizan como referencia Normas internacionales de auditoría elaboradas para las entidades fiscalizadoras.

Inferencias importantes:

Se comprobó con tales resultados, que la principal guía para la elaboración de los informes de auditoría, corresponde al manual de normas y procedimientos en materia de auditoría tanto lo presentados por la CGR, seguido por el correspondiente manual elaborado en la materia, por el propio Órgano de Control Fiscal Municipal, sin embargo, frecuentemente, este instrumento corresponde a una copia casi exacta del manual presentado por la CGR, por lo cual comparten las mismas limitaciones.

Pregunta N° 4: ¿Qué opinión le merece la siguiente afirmación?: Los instrumentos normativos de los que se dispone actualmente tales como: Normas Generales de Auditoría de Estado, Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría de estado emitido por la Contraloría General de la República (CGR) así como los elaborados por cada uno de los Órganos de Control Fiscal municipal, brindan suficiente información sobre la forma adecuada de elaborar y presentar los informes de auditoría.

Cuadro 39. Distribución de Frecuencia y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 4

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	0	0%
En desacuerdo	9	38%
Indeciso	4	17%
De acuerdo	10	42%
Totalmente de acuerdo	1	1%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

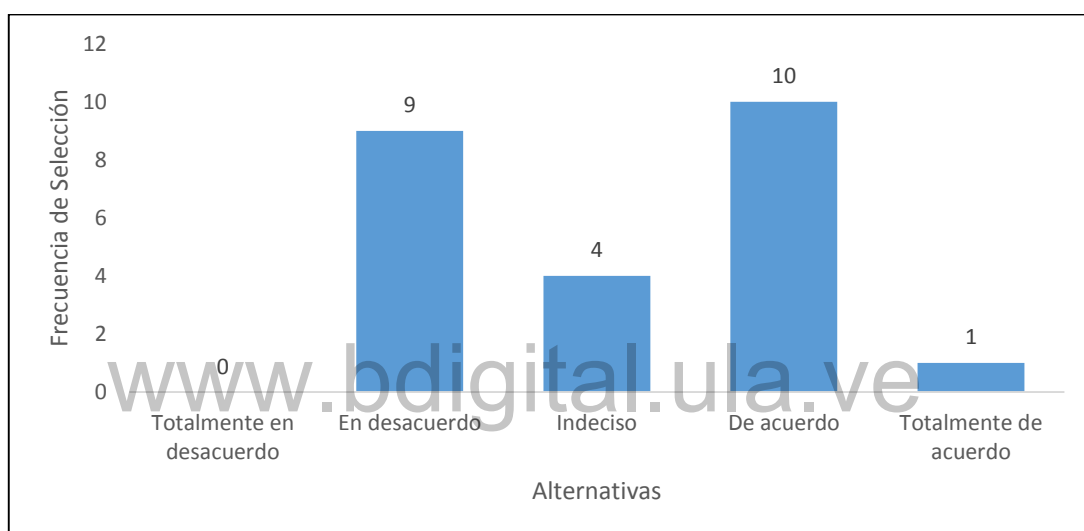


Gráfico 30. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la suficiencia de los instrumentos normativos existentes.

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 1% de los encuestados, se manifestaron totalmente de acuerdo, en que los instrumentos normativos de los que se dispone actualmente emitidos por la Contraloría General de la Republica, brindan suficientes elementos que permiten la adecuada elaboración y presentación de los informes de auditoría.
- 42% se declaró de acuerdo con la afirmación realizada.
- 17% se manifestó indeciso.

- 38% de los auditores encuestados, no consideran que los instrumentos previamente señalados brinden los elementos suficientes.

Inferencias importantes:

Ante la interrogante formulada, casi la mitad de los encuestados consideran que los instrumentos normativos, de los cuales actualmente disponen son suficientes para la elaboración de los informes de auditoría. Y otra importante porción de los auditores, piensan que esto no es así. Este resultado es significativo, ya que refleja la necesidad de instrumentos que presenten guías o patrones adicionales para guiar la labor del auditor, en la elaboración de informes.

Pregunta N° 5: ¿Qué opinión le merece la siguiente afirmación?: Es necesario que los órganos de control fiscal, implementen las normas internacionales de auditoría aplicables al sector público en sus actuaciones.

Cuadro 40. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 5

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	0	0%
En desacuerdo	2	8%
Indeciso	9	38%
De acuerdo	10	42%
Totalmente de acuerdo	3	13%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

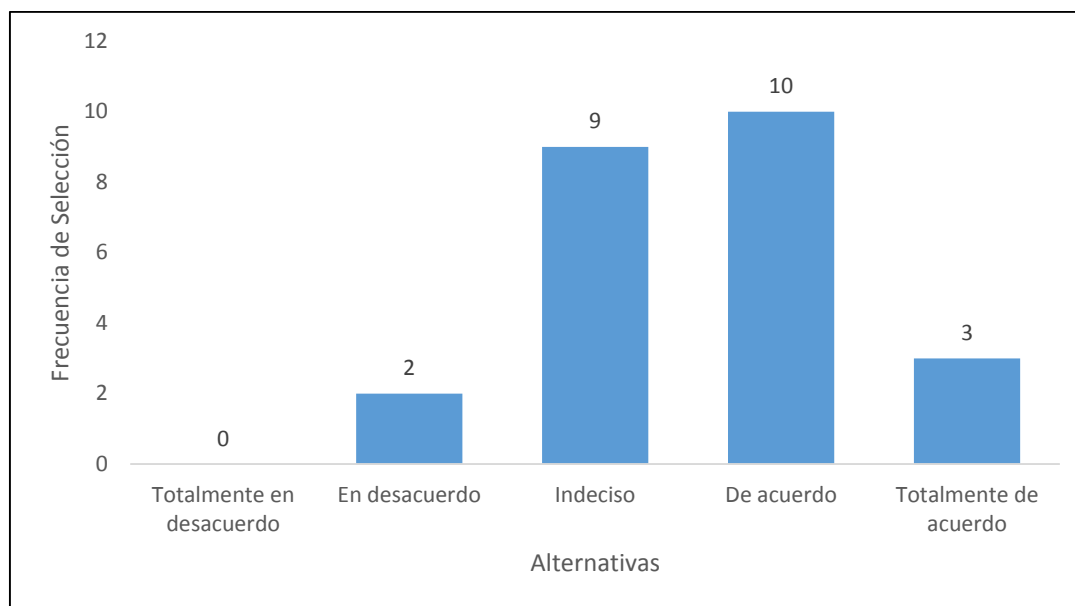


Gráfico 31. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 13% de los auditores se encuentran totalmente de acuerdo con la implementación de las normas internacionales de auditoría aplicables al sector público en sus actuaciones.
- 42% se encuentran de acuerdo.
- 38% se manifiesta indeciso.
- 8% se encuentran en desacuerdo con tal implementación.

Inferencias importantes:

Más de la mitad de los encuestados valoran positivamente la implementación de las normas internacionales de auditoría aplicables al sector público en sus actuaciones. Otro importante grupo de auditores, se encuentran indecisos, por lo cual se hace vital efectuar una importante campaña de divulgación en materia de las ISSAI, con la

finalidad de, disipar las dudas que puedan tener las personas que conforman este grupo de indecisos y finalmente, consideren oportuna la implementación de dicha normativa en sus actuaciones.

Pregunta N° 6: ¿Cuál es el grado de conocimiento que usted posee en relación a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores?

Cuadro 41: Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 6

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Alto	0	0%
Medio	7	29%
Bajo	10	42%
Ninguno	7	29%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

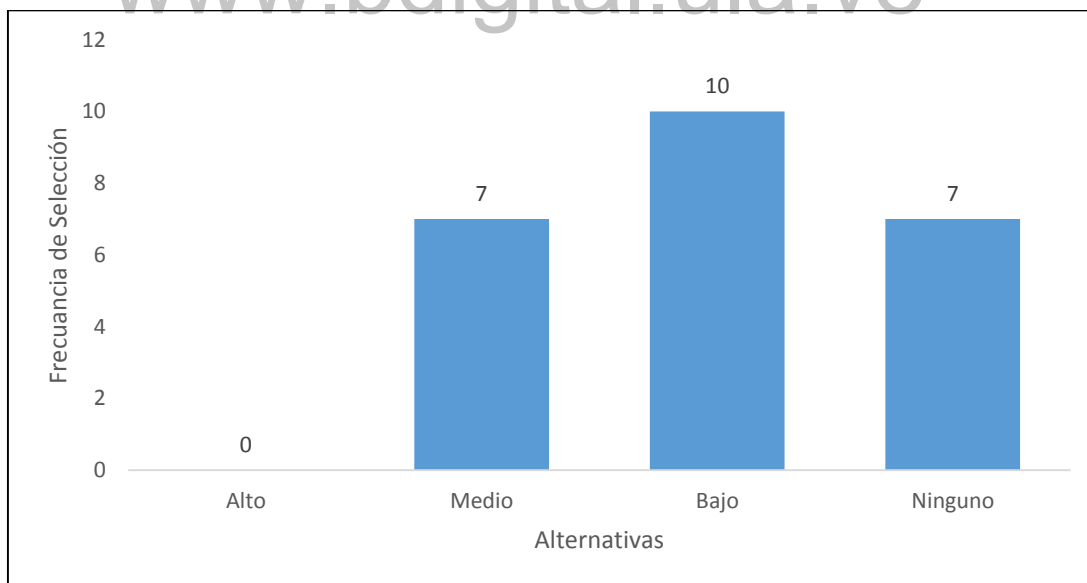


Gráfico 32. Distribución de las alternativas de respuesta sobre el conocimiento de las Normas Internacionales de Auditoría

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 29% de los encuestados manifiestan no tener conocimiento de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.
- 42% de los auditores señalaron tener bajo conocimiento.
- 29% señalan que tiene un conocimiento medio en la materia.

Inferencias importantes:

Este resultado, permite concluir que existe una escasa preparación de los encuestados en materia de ISSAI, lo que eventualmente pudiera generar miedo al cambio, motivado al desconocimiento generalizado en el área.

Pregunta N° 7: ¿Qué opinión le merece la siguiente afirmación?: Actualmente se ha efectuado suficiente divulgación en relación a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, dirigida a los Órganos de Control Fiscal municipal

Cuadro 42. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 7

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	3	13%
En desacuerdo	17	71%
Indeciso	3	13%
De acuerdo	1	4%
Totalmente de acuerdo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

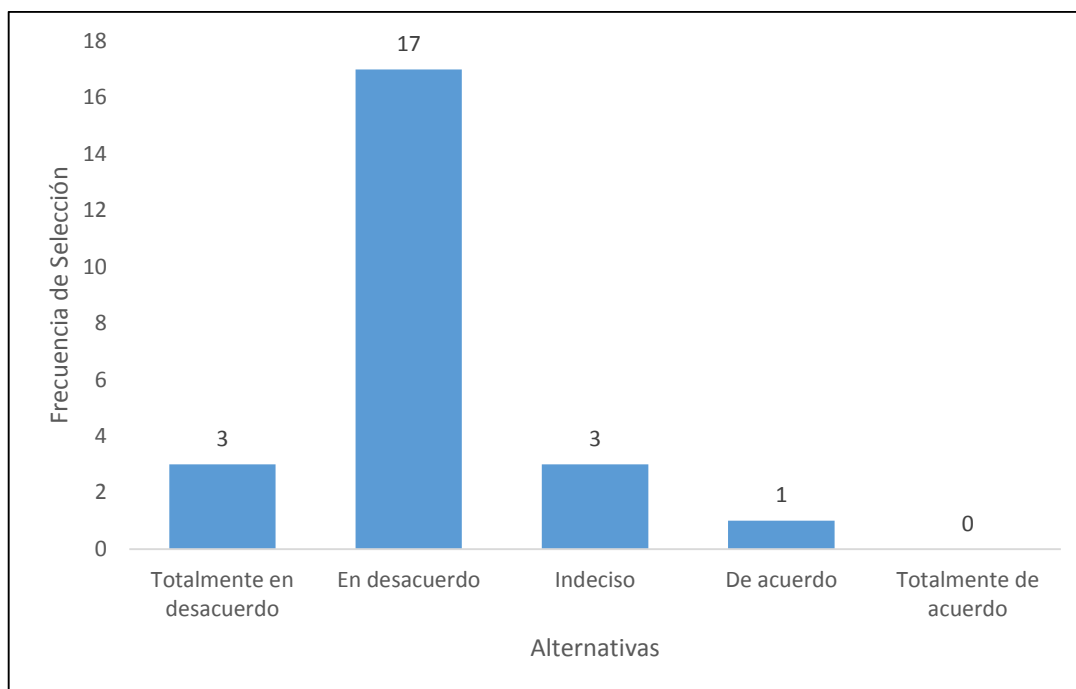


Gráfico 33. Distribución de las alternativas de respuesta sobre divulgación en materia de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 13% de los encuestados están totalmente en desacuerdo en relación a la afirmación realizada.
- 71% de los auditores están en desacuerdo.
- 13% se declara indeciso.
- 4% de los auditores, manifiestan que si se ha realizado la suficiente divulgación en la materia.

Inferencias importantes:

Los resultados obtenidos en esta pregunta, arrojan que gran parte de la muestra en estudio, consideró que no se ha realizado la suficiente divulgación en materia de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Esta

responsabilidad recae principalmente a la Contraloría General de la República, sin embargo, la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela, tampoco ha realizado esfuerzos para divulgar tal información. Finalmente, no escapa la responsabilidad de actualización constante que debe realizar individualmente cada uno de los funcionarios públicos que cumplen funciones dentro de los Órganos de Control Fiscal, en virtud de que las ISSAI, se encuentran de manera gratuita vía web y en su mayoría en idioma castellano.

Pregunta N° 8: ¿Qué opinión le merece la siguiente afirmación?: Es necesario fomentar mayores mecanismos de capacitación en materia de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, dirigida a los Órganos de Control Fiscal municipal.

Cuadro 43: Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 8

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	0	0%
En desacuerdo	2	8%
Indeciso	1	4%
De acuerdo	7	29%
Totalmente de acuerdo	14	58%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

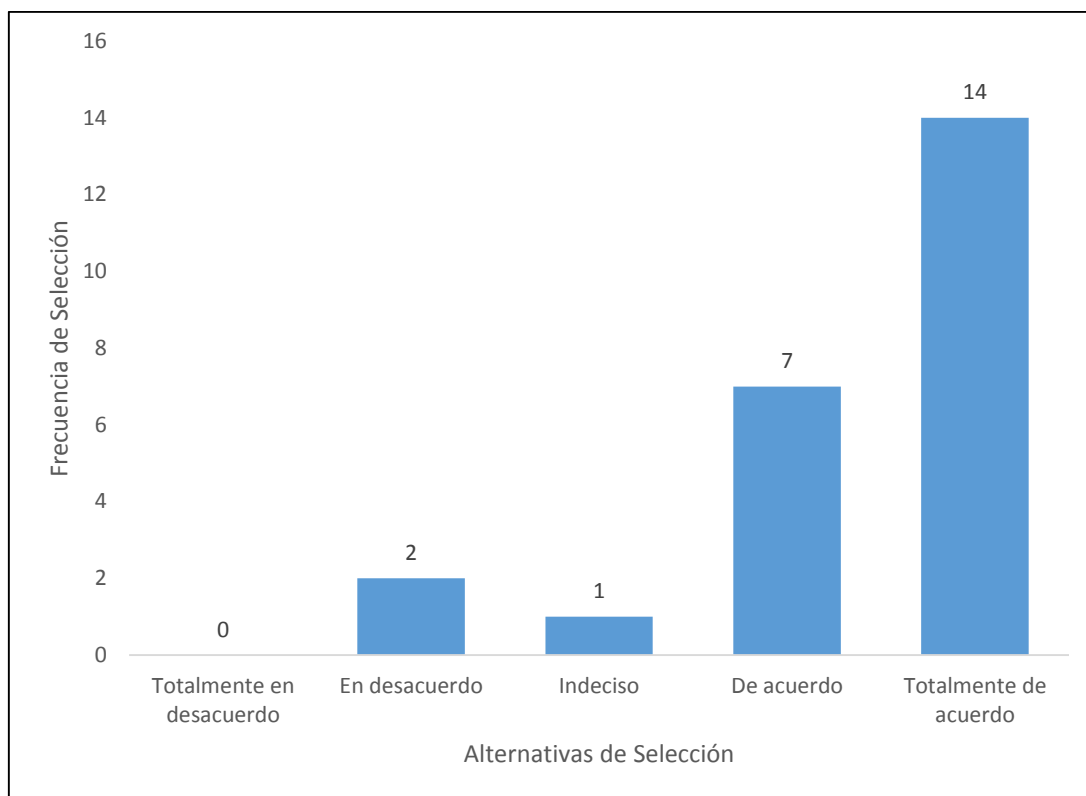


Gráfico 34. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la necesidad impulsar mayores mecanismos de capacitación en materia de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 58% de los encuestados, indican estar totalmente de acuerdo en relación a que es necesario fomentar mayores mecanismos de capacitación en materia de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.
- 29% señalaron estar de acuerdo.
- 4% de presenta indeciso.
- 8% se manifiesta en desacuerdo, en fomentar capacitación en la materia.

Inferencias importantes:

Los encuestados casi su totalidad, consideraron que es de necesario fomentar mayores mecanismos de capacitación en materia de las ISSAI.

Pregunta N° 9: ¿De qué tipo clasificaría usted las auditorías realizadas generalmente por los Órganos de Control Fiscal municipal?

Cuadro 44: Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 9

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Auditoria de cumplimiento: Examen efectuado para evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y técnicas.	0	0%
Auditoria de Administrativa -Financiera: Revisión a fin de verificar el manejo de los recursos financieros, materiales y humanos.	4	17%
Mixta: Las anteriormente señaladas.	19	79%
Otra (especifique):	1	4%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

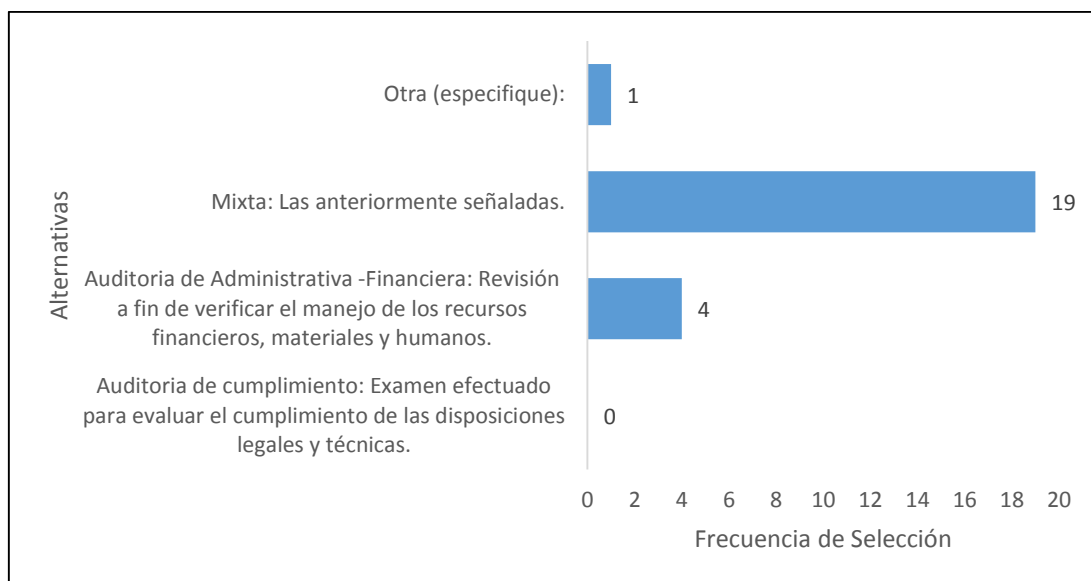


Gráfico 35. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la clase de auditorías realizadas generalmente por los Órganos de Control Fiscal municipal

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 79% de los auditores catalogan como mixtas (Administrativa-Financiera y de cumplimiento) las actuaciones fiscales realizadas por los Órganos de Control Fiscal.
- 17% considera que se catalogan únicamente dentro de la categoría de Administrativa-Financiera.
- 4% considera que practican actuaciones fiscales, distintas a las señaladas previamente.

Inferencias importantes:

Gran parte de los auditores encuestados, manifestaron que según a su juicio las actuaciones fiscales que generalmente son realizadas por los Órganos de Control Fiscal

municipal, comparten en conjunto componentes de cumplimiento y administrativo-financiero.

Pregunta N° 10: ¿Cuál es la valoración que le asigna usted a la importancia de evaluar el cumplimiento de los parámetros legales y técnicos del ente u organismo sujeto a control?

Cuadro 45. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 10

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	15	63%
Alto	9	38%
Medio	0	0%
Bajo	0	0%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

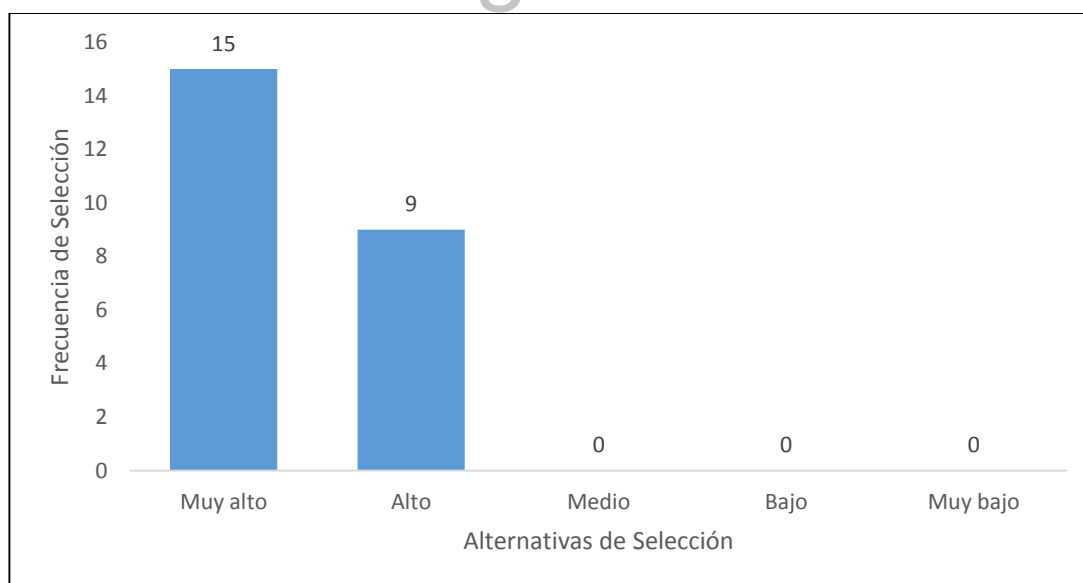


Gráfico 36. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia de la evaluación del cumplimiento de los parámetros legales y técnicos del ente u organismo sujeto a control

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 100% de los encuestados asigna un significativo nivel de importancia la evaluación del cumplimiento de los parámetros legales y técnicos del ente u organismo sujeto a control.

Inferencias importantes:

La totalidad de la muestra sujeta a estudio, considero como de gran importancia evaluación del cumplimiento de los parámetros legales y técnicos del ente u organismo sujeto a control

Pregunta N° 11: ¿Cuál es la valoración que le asigna usted a la importancia de verificar el manejo de los recursos financieros, materiales y humanos del ente u organismo sujeto a control?

www.bdigital.ula.ve

Cuadro 46. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 11

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	18	75%
Alto	6	25%
Medio	0	0%
Bajo	0	0%
Muy bajo	0	0%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

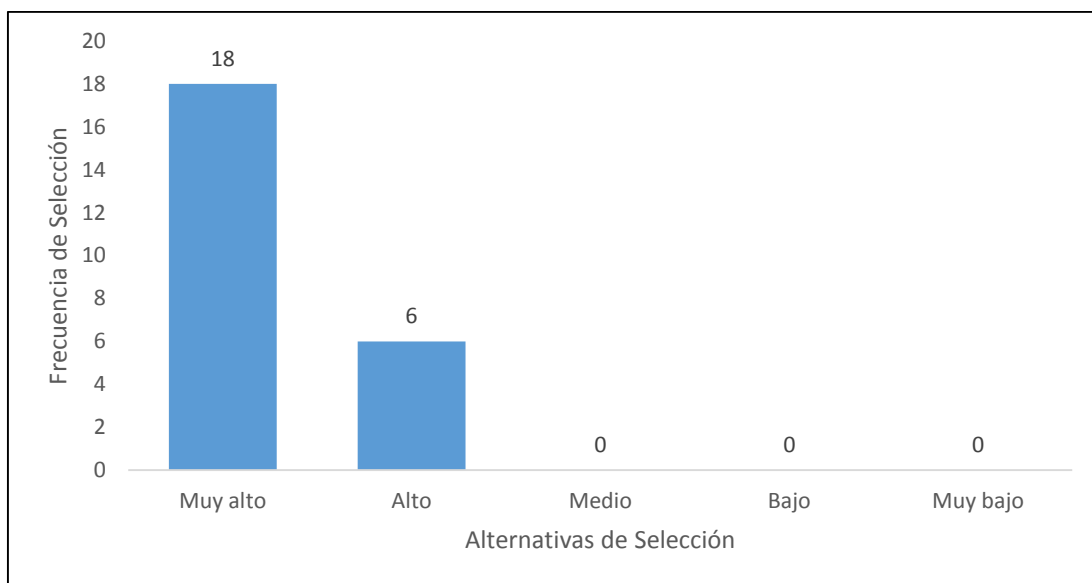


Gráfico 37. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la importancia a la verificación del manejo de los recursos financieros, materiales y humanos del ente u organismo sujeto a control.

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

www.bdigital.ula.ve

Interpretación:

- 100% de los encuestados asigna un significativo nivel de importancia a la verificación del manejo de los recursos financieros, materiales y humanos del ente u organismo sujeto a control.

Inferencias importantes:

La totalidad de la muestra sujeta a estudio, considero como de gran importancia la verificación del manejo de los recursos financieros, materiales y humanos del ente u organismo sujeto a control.

Pregunta N° 12: ¿Sabía usted de la existencia de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), de la cual Venezuela forma parte?

Cuadro 47. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 12

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Si	8	33%
No	16	67%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

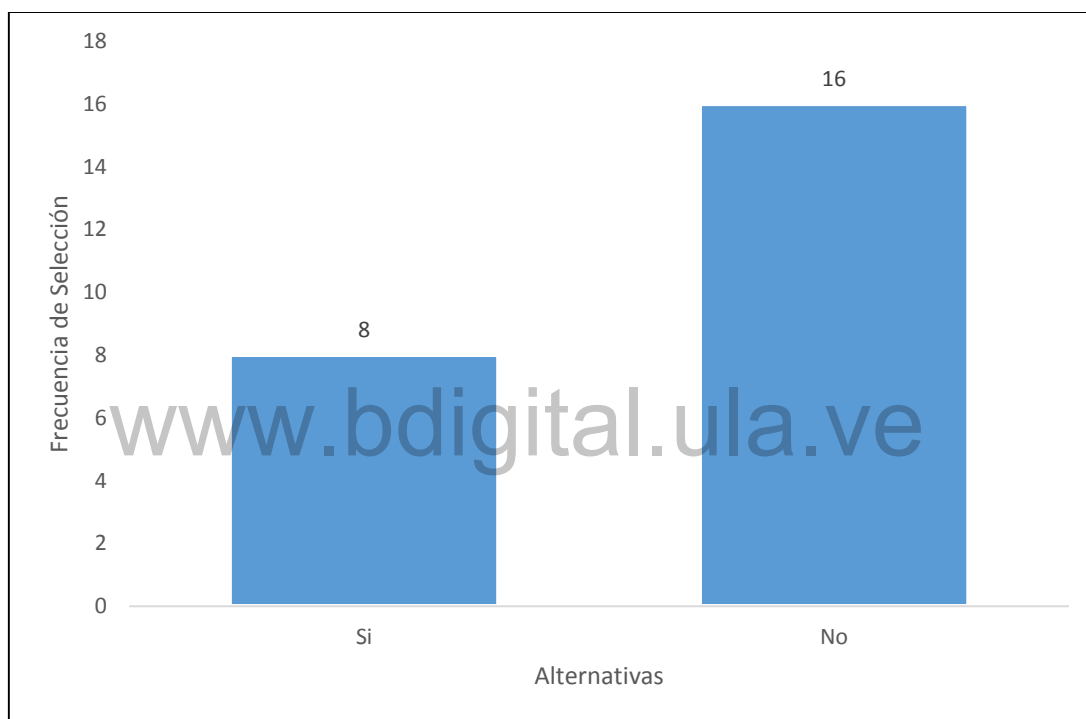


Gráfico 38. Distribución de las alternativas de respuesta sobre conocimiento de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 67% de los auditores manifestó desconocer la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)
- 33% de los encuestados indica conocer a la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

Inferencias importantes:

Dos terceras partes de los encuestados desconocen la existencia de la INTOSAI, lo que trae como consecuencia, que este grupo de personas se encuentren totalmente alejadas de efectuar investigaciones por iniciativa propia de las directrices y lineamientos impartidos por esta organización, lo cual impulsaría la calidad técnica de este grupo de auditores.

Pregunta N° 13: ¿Sabía usted que la INTOSAI, emitió las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) que contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los requisitos previos de auditorías de entidades públicas?

Cuadro 48. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 13

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Si	9	37%
No	15	63%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

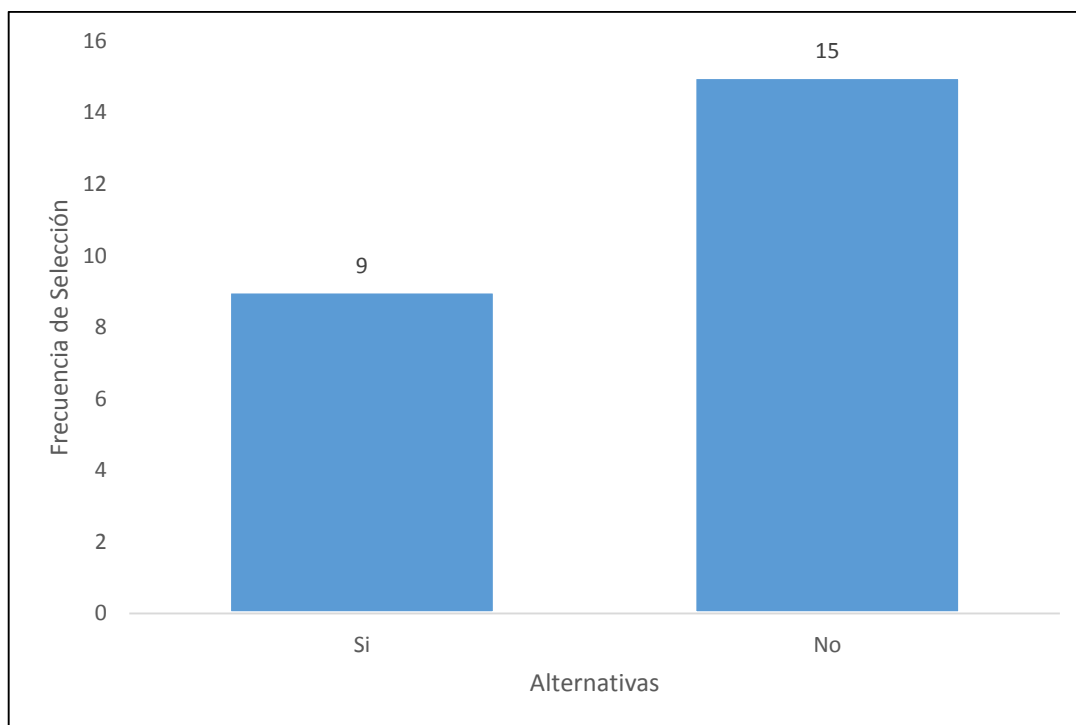


Gráfico 39. Distribución de las alternativas de respuesta sobre conocimiento de las normas emitidas por la ISSAI

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 67% de los auditores manifestó desconocer que la ISSAI emite una serie de normas que contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los requisitos previos de auditorías de entidades públicas
- 33% de los encuestados indica conocer tal información.

Inferencias importantes:

Al igual que la pregunta anterior, mucho más de la mitad de la muestra sujeta a estudio, desconoce que la ISSAI, emite con regularidad normas que impulsan la calidad técnica de las auditorías ejecutadas por las diferentes entidades fiscalizadoras.

Pregunta N° 14: ¿Sabía usted que en las ISSAI se establecen las directrices internacionales destinadas a la elaboración y presentación de los informes de auditoría?

Cuadro 49. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 14

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Si	7	29%
No	17	71%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

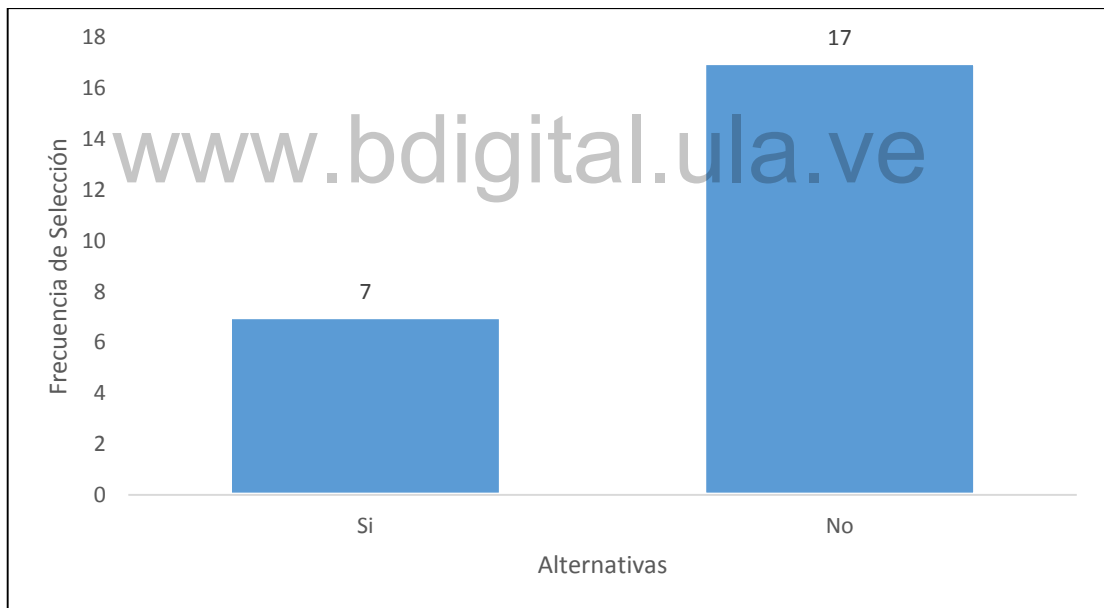


Gráfico 40. Distribución de las alternativas de respuesta sobre conocimiento que en las ISSAI se establecen las directrices internacionales destinadas a la elaboración y presentación de los informes de auditoría.

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 71% de los auditores manifestó desconocer que en las ISSAI se establecen las directrices internacionales destinadas a la elaboración y presentación de los informes de auditoría
- 29% de los encuestados indica conocer que en las ISSAI se establecen las directrices internacionales destinadas a la elaboración y presentación de los informes de auditoría

Inferencias importantes:

Tres de cada cuatro, encuestados manifestaron desconocer totalmente que existen ISSAI, establecen las directrices internacionales destinadas a la elaboración y presentación de los informes de auditoría. Por lo tanto, un muy significativo grupo de auditores está muy lejos de comenzar a dar los primeros pasos, para llevar progresivamente los informes de auditoría a estándares internacionales.

Pregunta: N° 15: De la siguiente lista, seleccione los elementos que actualmente forman parte de los informes de auditoría elaborados por usted

Cuadro 50. Distribución de Frecuencias por Alternativas de Respuesta de la Pregunta: N° 15

Alternativas	Frecuencia de Selección
Título	19
Destinatario	6
Objetivos y alcance de la auditoría, incluido el período abarcado por la misma	23
Enfoque de la auditoría	23
Métodos, procedimientos y técnicas empleados	24
Identificación o descripción de la información acerca de la materia controlada	17
Criterios empleados	21

Alternativas	Frecuencia de Selección
Bases legales	24
Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado	18
Resumen del trabajo efectuado	7
Hallazgos de la auditoría	24
Conclusiones	24
Recomendaciones	24
Índice	13
Apéndices o anexos	20
Tablas, cuadros o gráficos	22
Glosario	1
Respuestas de la entidad auditada	20

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores (2017)

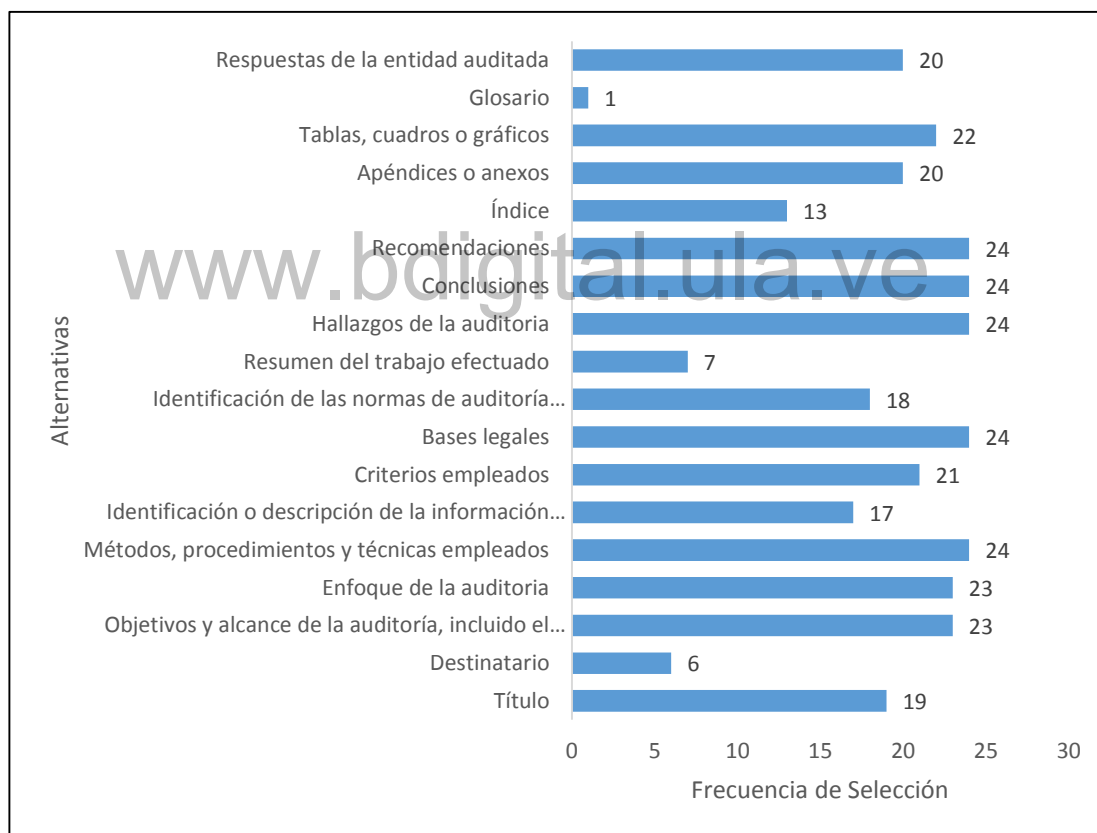


Gráfico 41. Distribución de las alternativas de respuesta sobre los elementos que forman parte de los informes de auditoría.

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores (2017)

Interpretación:

- 24 de los 24 encuestados señalaron que sus informes de auditoría contienen: Métodos, procedimientos y técnicas empleados, Bases legales, Hallazgos de la auditoría, Conclusiones y Recomendaciones.
- 23 de los 24 manifestaron que incluyen los objetivos y alcance de la auditoría, adicionalmente del período abarcado por la misma, así como enfoque de la auditoría.
- 22 de las 24 respuestas obtenidas señalan que estos informes incorporan tablas, cuadros o gráficos.
- 21 de los 24 auditores indicaron que estos informes también presentan los criterios empleados.
- 20 de los 24 encuestados afirman que los informes que elaboran contienen Apéndices o anexos así como la respuesta de la entidad auditada.
- 19 de los 24 manifestaron que incluyen el título.
- 18 de las 24 respuestas obtenidas señalan que adicionalmente se encuentran en tales documentos la identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado:
- 17 de los 24 auditores sujetos a estudio manifestaron que incorporan la identificación o descripción de la información acerca de la materia controlada.
- 13 de los 24 encuestados, indican que incluyen índices en sus informes.
- 7 de los 24 auditores indicaron que agregan el Resumen del trabajo efectuado.
- 6 de los 24 revelaron que establecen el destinatario del informe.
- 1 de los 24 auditores manifestaron añadir un glosario de términos.

Inferencias importantes:

La gran mayoría de los auditores sujetos a estudio, indican que en los informes de auditoría que elaboran como resultado de las actuaciones de control realizadas, contienen los elementos mínimos fundamentales establecidos en las Normas de

Auditoría de Estado, así como los señalados en el Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría de estado, elaborado por la CGR.

Pregunta N° 16: ¿Es incluido en los informes de auditoría un párrafo en el cual se especifica la responsabilidad de la dirección del ente u organismo sujeto a revisión, sobre su responsabilidad en la preparación de los estados financieros, así como sobre la implementación y funcionamiento de los adecuados mecanismos de control interno aplicables a la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error?

Cuadro 51. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 16

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Si	0	0%
No	24	100%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 100% de los encuestados señala que no es incluido dicho párrafo en sus informes de auditoría.

Inferencias importantes:

Ninguno de los informes de auditorías, elaborados por los auditores sujetos a estudio señalan con precisión la exclusiva responsabilidad de la dirección en la preparación de los estados financieros, así como sobre la implementación y funcionamiento de los

adecuados mecanismos de control interno aplicables a la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Pregunta N° 17: En el caso de que su respuesta a la pregunta anterior fuese negativa, cuál es su grado de aprobación en relación a la siguiente afirmación: Es importante la inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad de la dirección o gerencia del ente u organismo sujeto a control, aporta valor a los informes de auditoría elaborados.

Cuadro 52. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 17

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	5	21%
Alto	6	25%
Medio	6	25%
Bajo	1	4%
Muy bajo	6	25%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

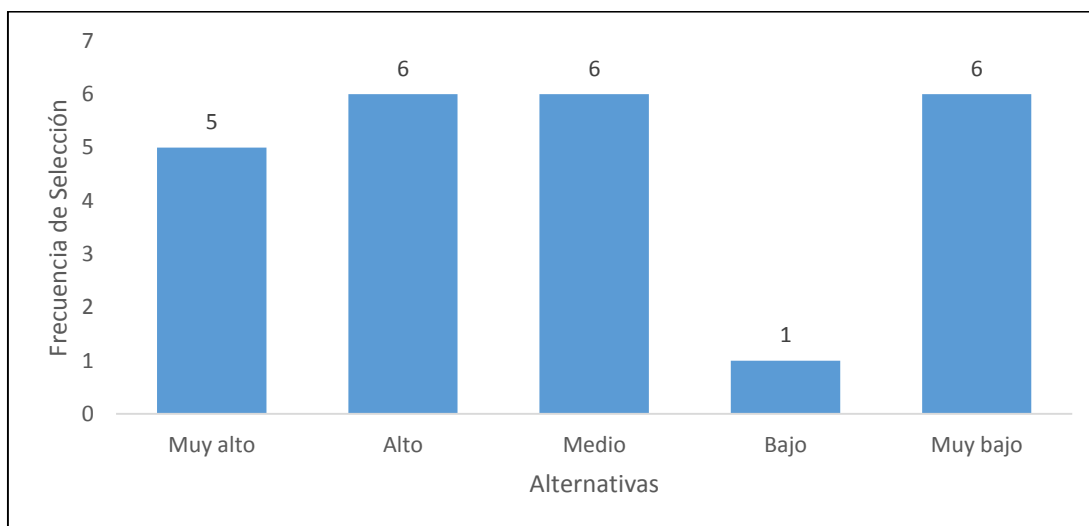


Gráfico 42. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la aprobación en inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad de la dirección.

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 21% de los auditores valoró como muy alto, la inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad de la dirección o gerencia del ente u organismo sujeto a control, aporta valor a los informes de auditoría elaborados.
- 25% se posicionó como alta su valoración.
- 6% presentó una valoración media.
- 4% de los encuestados se declaró con una posición baja en relación a la inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad de la dirección o gerencia del ente u organismo sujeto a control, aporta valor a los informes de auditoría elaborados.
- 25% se presentó con la posición muy baja al respecto.

Inferencias importantes:

Una importante proporción de los encuestados, consideran pertinente incluir de manera más expresa la responsabilidad de la gerencia en cuanto a la preparación y presentación de la información sujeta a revisión. Es importante señalar, que una cuarta parte de la muestra, manifestó una posición que se considera como indiferente o indecisa, la cual es fácilmente explicable, en virtud al desconocimiento de las implicaciones positivas que puede brindar la incorporación de este párrafo en los informes de auditoría.

Pregunta N° 18: ¿Es incluido en los informes de auditoría, la responsabilidad del equipo auditor sobre la opinión expresada en base a la auditoría realizada, con el fin de diferenciarla de la responsabilidad de la dirección o gerencia del ente u organismo sujeto a revisión?

Cuadro 53. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 18

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Si	1	4%
No	23	96%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores (2017)

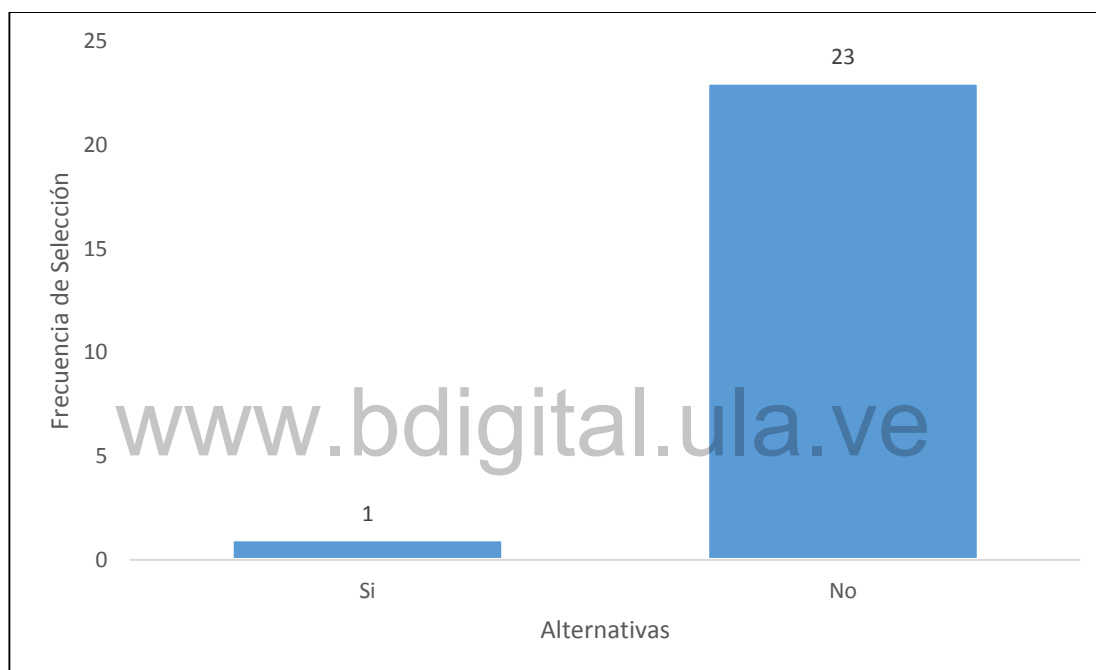


Gráfico 43. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad del equipo auditor.

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores (2017)

Interpretación:

- 96% de los auditores se manifestó que no incluído en los informes de auditoría, la responsabilidad del equipo auditor sobre la opinión expresada en base a la auditoría realizada.
- 4% señalo que si es incluida tal afirmación.

Inferencias importantes:

Los auditores en su mayoría, señalan que no que incorporan en los informes de auditoría, la responsabilidad del equipo sobre la opinión expresada en base a la auditoría realizada.

Pregunta N° 19: En el caso de que su respuesta a la pregunta anterior fuese negativa, cuál es su grado de aprobación en relación a la siguiente afirmación: Es importante la inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad del equipo auditor sobre la opinión expresada en base a la auditoría realizada.

Cuadro 54. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 19

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Muy alto	2	9%
Alto	10	43%
Medio	4	17%
Bajo	2	9%
Muy bajo	5	22%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores (2017)

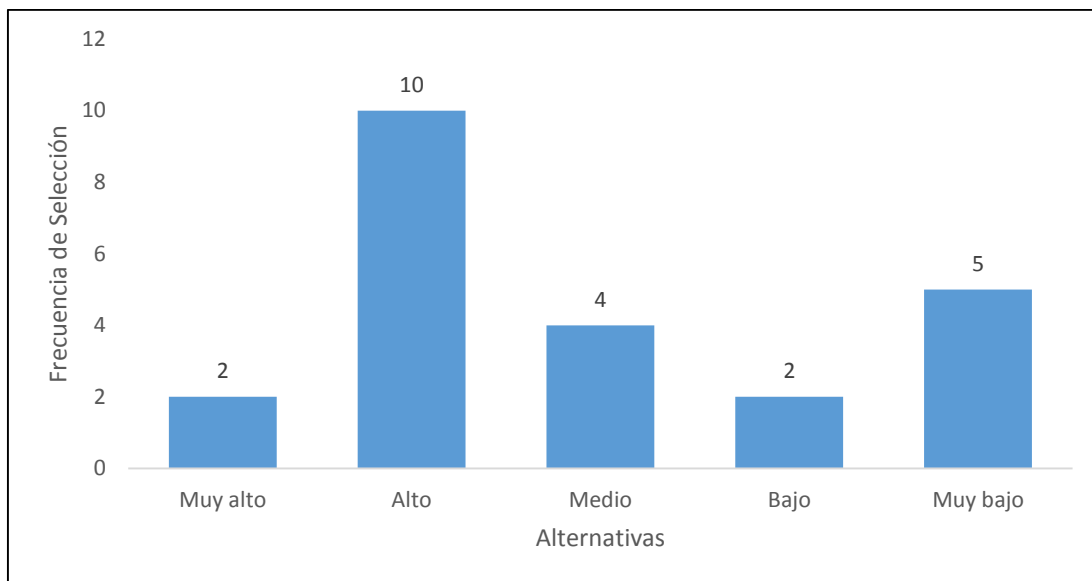


Gráfico 44. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la incorporación de párrafo sobre la responsabilidad del equipo auditor

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 9% de los encuestados se manifestó con una apreciación muy alta sobre la inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad del equipo auditor sobre la opinión expresada en base a la auditoría realizada.
- 43% respondió con la alternativa de selección, alta en relación de la incorporación de dicho párrafo.
- 17% se manifestó una posición media.
- 9% de los auditores sujetos a la aplicación de los instrumentos, consideró mediante la alternativa baja la incorporación de dicho párrafo.
- 22% se manifestó una posición muy baja sobre el particular.

Inferencias importantes:

La mitad de los encuestados, consideran pertinente limitar mediante una declaración más expresa la responsabilidad del equipo auditor sobre la opinión expresada en base a la auditoría realizada. Es importante señalar, que la otra mitad presentan una posición adversa o indecisa, sin embargo, la explicación más coherente a esta posición, corresponde al poco conocimiento de la muestra sujeta a estudio, del valor que le brinda al equipo auditor la incorporación de dicho párrafo.

Pregunta N° 20: ¿Considera usted que incorporar la siguiente información en los informes de auditoría, puede brindar un mayor entendimiento del trabajo realizado por el equipo auditor, durante la Actuación Fiscal?

- Un párrafo en el cual se indique que la Dirección de ente o órgano sujeto a control, es el único responsable de la preparación y presentación de la información suministrada al equipo auditor, de acuerdo al correspondiente marco técnico y legal, así como del control interno de la entidad.

Cuadro 55. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 20

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	7	29%
En desacuerdo	3	13%
Indeciso	0	0%
De acuerdo	12	50%
Totalmente de acuerdo	2	8%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

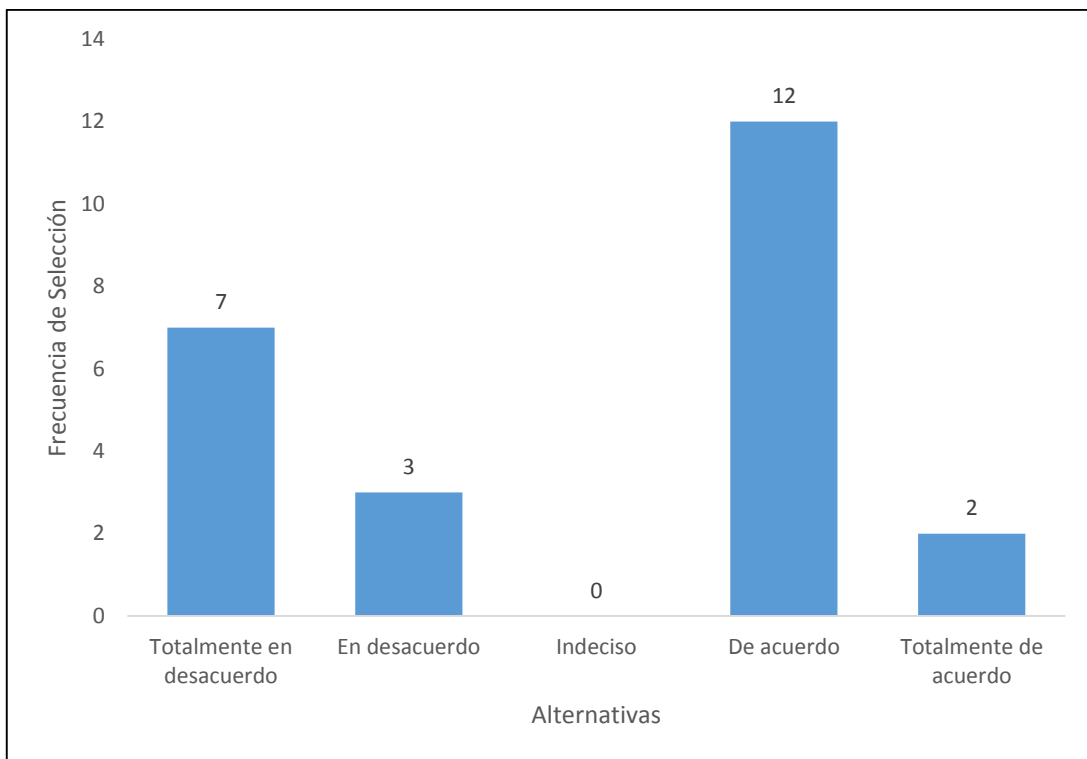


Gráfico 45. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la apreciación de la inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad de la Dirección.

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 8% de los encuestados se manifestaron totalmente de acuerdo sobre la inclusión de un párrafo en el cual se indique que la Dirección de ente o órgano sujeto a control, es el único responsable de la preparación y presentación de la información suministrada al equipo auditor.
- 50% están de acuerdo al respecto.
- 13% de los auditores sujetos a la aplicación de los instrumentos, están en desacuerdo, en relación a la incorporación de dicho párrafo.
- 29% se encuentra totalmente en desacuerdo.

Inferencias importantes:

En esta ocasión los resultados se encontraron muy cercanos en ambas posiciones totalmente encontradas en relación de incorporar un párrafo en que se señale de manera expresa que la Dirección de ente o órgano sujeto a control, es el único responsable de la preparación y presentación de la información suministrada al equipo auditor. La negativa a la incorporación de este párrafo, puede explicarse bajo la óptica del escaso conocimiento de la muestra sujeta a revisión, en el campo de las ISSAI.

Pregunta N° 21: ¿Considera usted que incorporar la siguiente información en los informes de auditoría, puede brindar un mayor entendimiento del trabajo realizado por el equipo auditor, durante la Actuación Fiscal?

- Un párrafo en el cual se señale, que el equipo auditor expresa sus conclusiones de acuerdo a lo establecido estrictamente en el marco de la actuación fiscal, y basada exclusivamente en evidencia de auditoría

Cuadro 56. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 21

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	1	4%
En desacuerdo	3	13%
Indeciso	1	4%
De acuerdo	12	50%
Totalmente de acuerdo	7	29%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

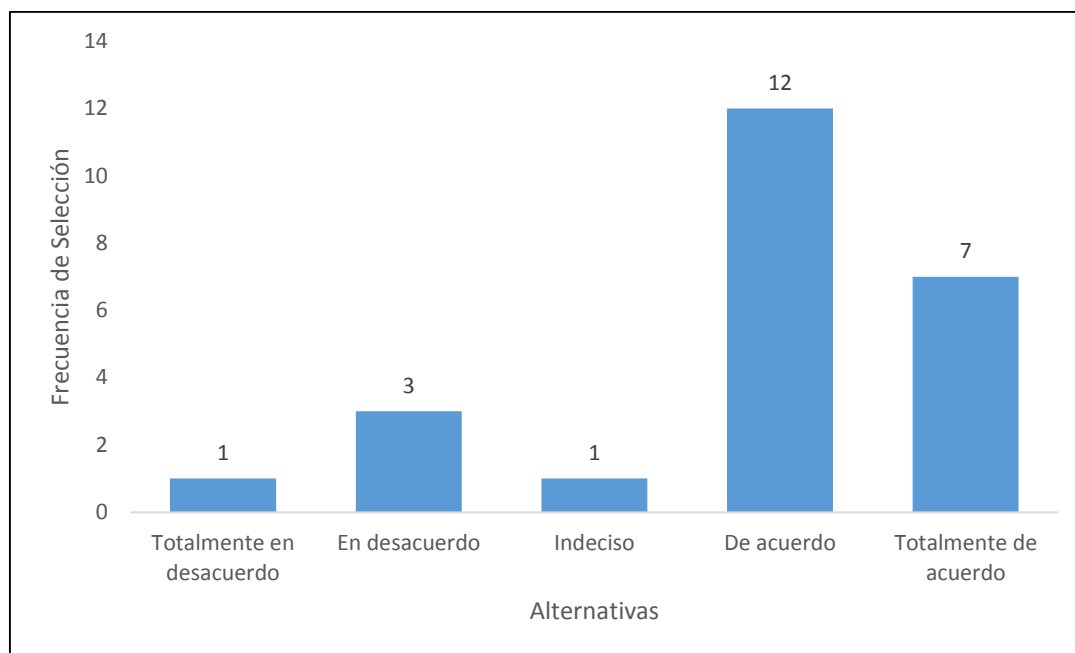


Gráfico 46. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la apreciación de la inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad del equipo auditor.

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

www.bdigital.ula.ve

Interpretación:

- 29% de los encuestados manifestó estar totalmente de acuerdo en la inclusión de un párrafo en el cual se señale, que el equipo auditor expresa sus conclusiones de acuerdo a lo establecido estrictamente en el marco de la actuación fiscal, y basada exclusivamente en evidencia de auditoría.
- 50% está de acuerdo con tal incorporación.
- 17% de los auditores sujetos a la aplicación de los instrumentos, se manifestó en desacuerdo sobre la incorporación de dicho párrafo.
- 4% se manifestó de forma indecisa.

Inferencias importantes:

La gran mayoría de los encuestados, valoraron positivamente efectuar una declaración explícita mediante la incorporación de un párrafo específico en el cual se señale que

las conclusiones expresadas derivan estrictamente del trabajo realizado en el transcurso de la actuación fiscal, la cual está basada exclusivamente en evidencia de auditoría.

Pregunta N° 22: ¿Considera usted que incorporar la siguiente información en los informes de auditoría, puede brindar un mayor entendimiento del trabajo realizado por el equipo auditor, durante la Actuación Fiscal?

- Un párrafo de conclusiones con salvedades, en el cual previamente a la redacción de los hallazgos, se expresa que el equipo auditor en enfrentó a cualquiera de los siguientes escenarios, individualmente o en su conjunto:
 - La no aplicación de alguno de los criterios de reconcomiendo, medición, presentación o revelación, establecidas en las normas técnicas o legales de la información sujeta a revisión.
 - Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar sus conclusiones
 - Sospecha de la existencia errores no detectados, que pudieran ser de importancia, sin embargo, estos probablemente no se extienden a la globalidad de la información.

Cuadro 57. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 22

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	1	4%
En desacuerdo	11	46%
Indeciso	2	8%
De acuerdo	7	29%
Totalmente de acuerdo	3	13%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

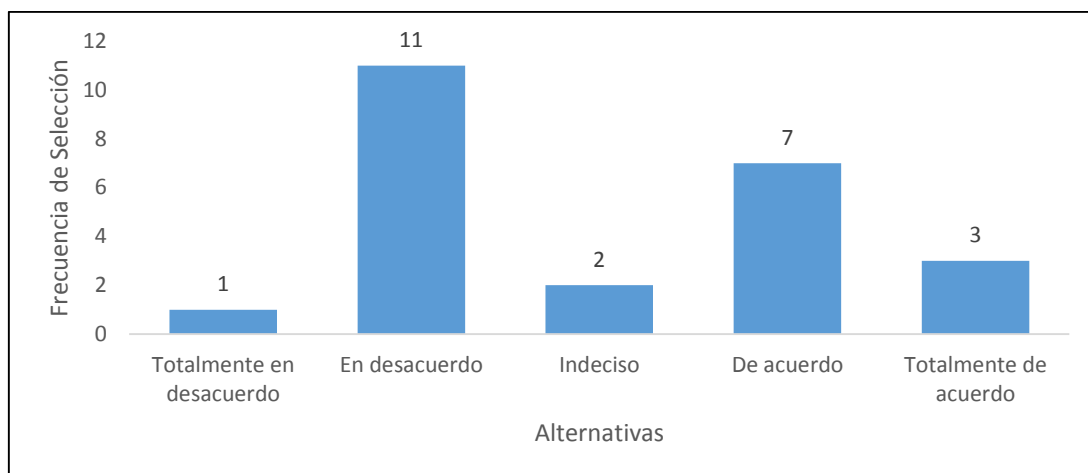


Gráfico 47. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la apreciación de la inclusión de un párrafo de conclusiones con salvedades.

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 4% de los encuestados manifestó estar totalmente en desacuerdo con la inclusión de un párrafo de conclusiones con salvedades.
- 46% señaló estar en desacuerdo con tal incorporación.
- 29% de los auditores sujetos a la aplicación de los instrumentos, están de acuerdo la incorporación de dicho párrafo.
- 13% señalaron estar totalmente de acuerdo.
- 8% se manifestó de manera indecisa.

Inferencias importantes:

En esta pregunta, la apreciación de los auditores se presentó de manera totalmente dividida, en primer lugar, exactamente la mitad de las respuestas obtenidas, evaluaron negativamente la incorporación de un párrafo de conclusiones con salvedades, los casos formulados en la pregunta. La otra mitad de los encuestados, evaluó positivamente la incorporación de la referida información. Finalmente, se observó una

pequeña proporción de respuestas, dentro de la categoría de indecisos. Esta situación puede explicarse fácilmente, entendiendo el escaso conocimiento que manifestó la muestra sujeta a estudio, en materia de los informes de auditoría en el marco de las ISSAI. Por lo cual expresan su opinión desde el desconocimiento del contenido sugerido para estos informes.

Pregunta N° 23: ¿Considera usted que incorporar la siguiente información en los informes de auditoría, puede brindar un mayor entendimiento del trabajo realizado por el equipo auditor, durante la Actuación Fiscal?

- Un párrafo en el cual se indique de manera expresa de que el equipo auditor encontró el siguiente escenario:
 - Obtuvo evidencia de auditoria suficiente y adecuada, por lo cual concluye con alto grado de seguridad que los errores detectados, individualmente o en su conjunto, son materiales y generalizados a toda la información.

Cuadro 58. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 23

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	2	8%
En desacuerdo	11	46%
Indeciso	0	0%
De acuerdo	10	42%
Totalmente de acuerdo	1	4%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

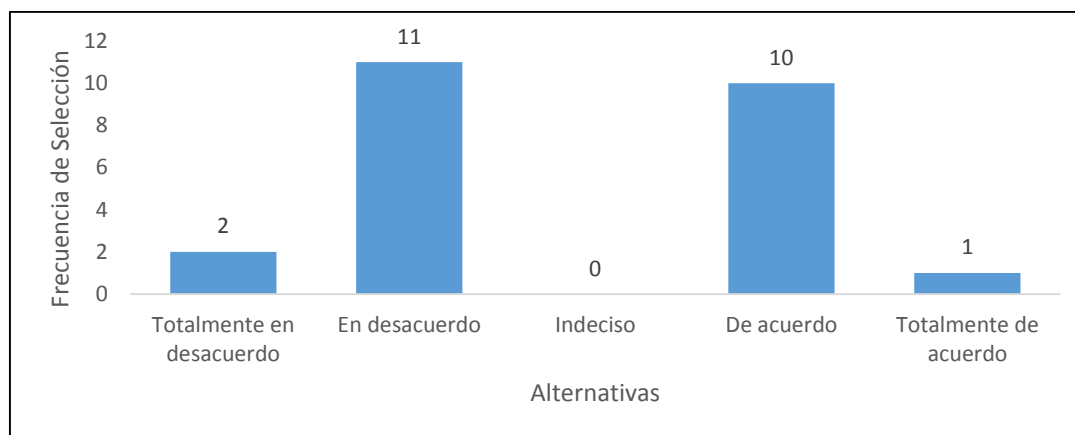


Gráfico 48. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la apreciación de la inclusión de un párrafo de opinión negativa.

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 8% de los encuestados manifestó estar totalmente en desacuerdo con la incorporación párrafo de opinión negativa.
- 46% señalaron estar en desacuerdo con dicha incorporación.
- 42% de los auditores sujetos a la aplicación de los instrumentos, se manifestó estar de acuerdo con la incorporación de dicho párrafo.
- 4% de las respuestas obtenidas, señalaron estar totalmente de acuerdo.

Inferencias importantes:

Los resultados obtenidos en esta pregunta, repiten el escenario anterior, en virtud de que prácticamente la mitad respuestas obtenidas, evaluaron negativamente la incorporación de un párrafo en el cual se especifique que el equipo auditor obtuvo evidencia suficiente y adecuada, por lo cual concluye con alto grado de seguridad que los errores detectados, individualmente o en su conjunto, son materiales y generalizados a toda la información. La otra mitad de los encuestados, evaluó positivamente la incorporación del referido párrafo.

Pregunta N° 24: ¿Considera usted que incorporar la siguiente información en los informes de auditoría, puede brindar un mayor entendimiento del trabajo realizado por el equipo auditor, durante la Actuación Fiscal?

- Un párrafo de conclusión (opinión) previo a la redacción de los hallazgos en caso de que los hubiere, en el cual se señale que de acuerdo a las evidencias recolectadas, la información sujeta a revisión expresan o no, en todos los aspectos significativos, su apego marco técnico y normativo aplicable y en particular, con los principios y criterios contenidos en los mismos.

Cuadro 59. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 24

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	1	4%
En desacuerdo	8	33%
Indeciso	4	17%
De acuerdo	10	42%
Totalmente de acuerdo	1	4%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

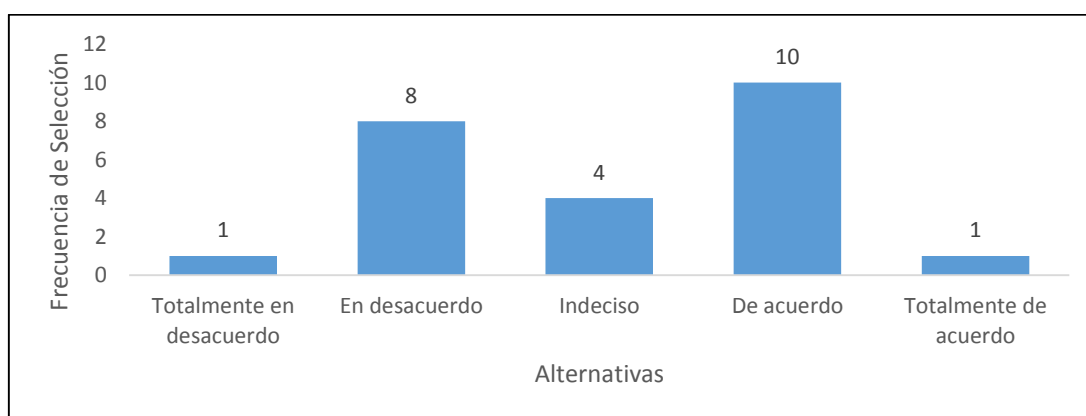


Gráfico 49. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la apreciación de la inclusión de un párrafo de conclusión (opinión)

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 4% de los encuestados manifestó estar totalmente de acuerdo con la inclusión del párrafo indicado.
- 42% señaló estar de acuerdo.
- 33% de los auditores sujetos a la aplicación de los instrumentos, manifestó estar en desacuerdo incorporación de dicho párrafo.
- 4% se pronunció totalmente en desacuerdo.
- 17% se manifestó de manera indecisa.

Inferencias importantes:

En este escenario, al igual que los anteriores, cerca de la mitad de los auditores, apreciaron de manera positiva la incorporación de un párrafo de conclusión u opinión, sin embargo, otro gran porcentaje se manifestó en desacuerdo. Es este caso en particular, una proporción menor se manifestó de manera indecisa. De la evaluación de estos resultados, se puede deducir que estos resultados reflejan el desconocimiento existente en materia de las ISSAI, de la muestra sujeta a estudio, ya que de otra forma no existiría ese importante porcentaje de indecisión en los resultados de la muestra.

Pregunta N° 25: ¿Considera usted que incorporar la siguiente información en los informes de auditoría, puede brindar un mayor entendimiento del trabajo realizado por el equipo auditor, durante la Actuación Fiscal?

- Un párrafo de consideraciones adicionales, que se puede incluir o no a juicio del equipo auditor, cuando de acuerdo a la naturaleza de la actuación fiscal practicada, se debió cumplir con otras responsabilidades de información del auditor, de acuerdo a la naturaleza particular del trabajo, de acuerdo a lo señalado en requerimientos legales o sublegales específicos.

Cuadro 60. Distribución de Frecuencias y Porcentajes por Alternativas de Respuesta de la Pregunta N° 25

Alternativas	Frecuencia de Selección	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	2	8%
En desacuerdo	12	50%
Indeciso	2	8%
De acuerdo	7	29%
Totalmente de acuerdo	1	4%
Total		100%

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

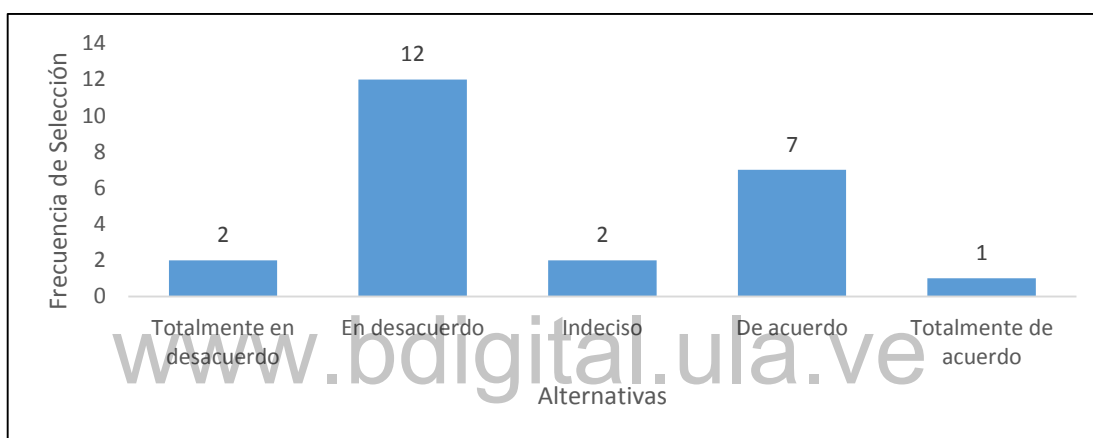


Gráfico 50. Distribución de las alternativas de respuesta sobre la apreciación de la inclusión de un párrafo de consideraciones adicionales

Fuente: Cuestionario aplicado a los auditores, 2017.

Interpretación:

- 8% de los encuestados se declaró totalmente en desacuerdo sobre la inclusión del párrafo de consideraciones adicionales.
- 50% manifestó estar en desacuerdo con la incorporación del mencionado párrafo.
- 29% de los auditores sujetos a la aplicación de los instrumentos, están de acuerdo con la incorporación de dicho párrafo.
- 4% se encuentra totalmente de acuerdo.

- 8% se manifestó de manera indecisa.

Inferencias importantes:

En esta pregunta se obtuvieron unos resultados particularmente significativos, en virtud de que casi dos terceras partes de los auditores señalaron encontrarse en desacuerdo sobre la inclusión del párrafo de consideraciones adicionales. Y el tercio restante, se manifestó a favor. Sin embargo, este alto porcentaje de desaprobación es originada por el desconocimiento de la utilidad e importancia que tiene la incorporación de estas consideraciones adicionales y como esta declaración brinda mayor comprensión del trabajo realizado por el equipo auditor.

Finalmente, en el Capítulo V se da respuesta al último objetivo planteado, en virtud de que se presenta una propuesta de cinco modelos técnicos normativos enmarcados en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) para la preparación de los informes de auditoría realizados en la Contralorías Municipales del estado Bolivariano de Mérida. Tomando en consideración los resultados en los objetivos precedentes, en conjunto con la información presentada en las ISSAI 1700, 1705 y 1706.

CAPITULO V

Propuesta de Investigación

Como resultado de la información recolectada a consecuencia de la aplicación de los instrumentos de recolección de datos, en el presente capítulo, se plantean distintos modelos de informes de auditoría elaborados por los organismos de control fiscal municipal utilizando como marco referencial, los modelos presentados en las Normas Generales de Auditoría de Estado, emanadas de la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela (CGR) e incorporando a estas, las directrices presentadas en las Normas Internacionales de las entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), números 1700, 1705 y 1706; elaboradas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

La nota de práctica de la ISSAI 700 prescribe orientaciones que permiten la aplicación de la NIA 700 dentro de las auditorías practicadas en el sector público, en ella se establece la obligación del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros y aborda además el formato y el contenido del informe resultante de la auditoría de los estados financieros. Asimismo, promueve la coherencia del informe de auditoría y por tanto, si la auditoría ha sido realizada con arreglo a las NIA, fomenta la credibilidad del mercado internacional pues se pueden identificar con más facilidad las auditorías realizadas conforme a normas internacionalmente aceptadas. También se facilita al usuario su comprensión y la posibilidad de reconocer cuando se han producido circunstancias inhabituales.

Por otro lado, las ISSAI 1705 y 706 tratan del formato y del contenido del informe cuando el auditor emite una opinión modificada o incluye en dicho informe párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos.

En este punto es necesario señalar, que los Órganos de Control Fiscal en Venezuela no acostumbran a realizar auditorías de Estado Financieros, las actuaciones fiscales

comúnmente aplicadas se enfocan a la verificación de la legalidad, sinceridad y exactitud de la información sujeta a revisión, sea esta de carácter cualitativo o cuantitativo. Sin embargo, esta situación para nada constituye una limitación al momento de plantear la aplicación de las pautas señaladas en las ISSAI en el contexto municipal venezolano, por lo que reiteramos la posición asumida por la CGR en las Normas Generales de Auditoría de Estado, del año 2013, la cual establece:

Que la Contraloría General de la República, en el ejercicio de la soberanía que detenta la República Bolivariana de Venezuela y en el marco de nuestro derecho interno, adopta, en los términos previstos en el presente cuerpo normativo, las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), elaboradas por la Organización Internacional de entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), con la finalidad de asegurar un elevado nivel de calidad en las auditorías realizadas por los órganos que integran el Sistema Nacional de Control Fiscal.

Esta situación es compartida en el párrafo 5 de la nota de práctica que acompaña a la ISSAI 1700 al señalar lo siguiente:

En una auditoría financiera en el sector público los objetivos suelen ir más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable (es decir, el alcance de las NIA). El mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades del sector público, que se derivan de leyes, reglamentos, órdenes ministeriales, exigencias de política pública o resoluciones del poder legislativo, pueden contener objetivos adicionales de la misma importancia para la opinión sobre los estados financieros, entre ellos obligaciones de auditoría o de información, cuando por ejemplo los auditores del sector público hayan detectado falta de conformidad con las normas en cuestiones presupuestarias o de rendición de cuentas, o informen sobre la eficacia del control interno. Sin embargo, aun no existiendo objetivos adicionales, los ciudadanos pueden esperar de los auditores del sector público que informen de cualquier falta de conformidad con las normas que hayan detectado durante la auditoría o informen sobre la eficacia del control interno. Estas obligaciones suplementarias deberán ser tratadas en una sección separada del informe de auditoría, tal como se describe en el párrafo.

A tal efecto, se presentan cinco modelos de informes de auditoría, los cuales se detallan a continuación:

1. Modelo N° 1: Correspondiente a un informe de auditoría con una opinión no modificada o sin salvedad. (ISSAI 1700)
2. Modelo N° 2: Informe de auditoría con una opinión con reserva o salvedad. (ISSAI 1705)
3. Modelo N° 3: Informe de auditoría con una opinión adversa o desfavorable (ISSAI 1705).
4. Modelo N° 4: Informe de auditoría con abstención de opinión o denegación (ISSAI 1705).
5. Modelo N° 5: Informe de auditoría con párrafo de énfasis (ISSAI 1706).

Es necesario abordar inicialmente de manera concisa la estructura de informe de propuesto inicialmente en las Manual de Normas de Auditoría de Estado y las señaladas en las ISSAI 1700, 1705 y 1706.

A tal efecto, el Manual de Normas de Auditoría de Estado del año 2013 establece como estructura básica que debe cumplir los informes de auditoría lo siguiente:

1. Aspectos Preliminares
 - a. Origen de la auditoría. Se deriva del Plan Operativo Anual (POA) de la Dirección de Control. En el caso que la auditoría se refiera a la evaluación de las denuncias, deberá incorporarse en el POA, como una actuación regular, para el año en que se realice la misma. En el informe debe omitirse palabras como “denuncia”, “denunciante” o “hechos denunciados”
 - b. Alcance. Período y ejercicio fiscal al cual se circunscribió la auditoría, áreas examinadas en el objeto evaluado; los procesos y actividades evaluadas; tipo de análisis realizado (exhaustivo o selectivo); criterios utilizados para la selección de la muestra, motivaciones de solicitud de prórroga, de ser el caso, así como las limitaciones encontradas.

- c. Objetivos generales y específicos. Finalidad o propósito de la auditoría, es decir, lo que se espera determinar. Se debe evitar que su formulación pueda entenderse como actividad o acción.
- d. Enfoque. Orientación que se le dio a la auditoría la cual puede ser conceptual, normativa, técnica, financiera, presupuestaria y económica, entre otras.
- e. Marco Regulatorio. Contendrá las normas legales, sublegales y técnicas vigentes para el período evaluado, que guarde relación con el objeto a evaluar, objetivos de la auditoría y alcance.
- f. Métodos, procedimientos y técnicas. Aspectos metodológicos y operativos del trabajo realizado, técnicas de investigación y procedimientos de auditoría utilizados para el logro de los objetivos propuesto.

2. Características generales

- a. Características generales del objeto evaluado. Contendrá los aspectos propios del órgano, ente, dependencia, proyecto, programa o actividad objeto de la auditoría, tales como: identificación del órgano o ente, estructura organizativa, recursos presupuestarios y financieros, naturaleza jurídica, base legal y sublegal que fundamenta su constitución y características de los aspectos específicos evaluados.

3. Observaciones derivadas del análisis

- a. Razonamientos fundamentados en las evidencias obtenidas en concordancia con el objetivo de la auditoría. En caso de detectarse hallazgos, se señalarán la condición y el criterio; así como las causas que las originaron y los efectos que se deriven de los mismos. Si se determinasen situaciones favorables, éstos deberán ser reconocidos, destacando los aspectos resaltantes observados.

4. Consideraciones Finales

- a. Conclusión. Constituye un juicio crítico que surge del análisis global de las observaciones y/o hallazgos detectados en la auditoría y de la

incidencia de éstos sobre el objeto evaluado. Dicho juicio debe estar directamente relacionado con el objetivo y el alcance de la auditoría y su formulación basada en la situación encontrada, expresándose en forma objetiva, positiva e independiente sobre lo examinado, sin que signifique una relatoría de las observaciones.

- b. Recomendaciones. Son las medidas propuestas con la finalidad de corregir los errores, omisiones y desviaciones determinadas. Se podrán desarrollar tantas recomendaciones como se consideren necesarias, destacando que por cada situación encontrada deberá formularse al menos una recomendación. En ningún caso podrá instarse al objeto evaluado para que cumpla las obligaciones legales y sublegales. Las recomendaciones se dirigirán a la autoridad competente para tomar las medidas correspondientes y deben:

- Redactarse con claridad, precisión, concisión y en forma constructiva.
- Estar orientadas a erradicar las causas detectadas y consecuentemente, a minimizar sus efectos.
- Ser factibles y considerar el costo/beneficio.
- Vincularse a los aspectos desarrollados en los hallazgos.
- Señalar, previa autorización del Contralor General de la República, el carácter vinculante de la misma, si las hubiere

Seguidamente, la estructura de informe de auditoría de acuerdo a lo señalado en la Normas Internacionales de las entidades Fiscalizadoras Superiores, número 1700. (ISSAI 1700) es:

1. Título: El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente.
2. Destinatario: El informe de auditoría irá dirigido al destinatario correspondiente según lo requerido por las circunstancias del encargo.

3. Apartado introductorio: El apartado introductorio del informe de auditoría:
 - a. Identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
 - b. Manifestará que los estados financieros han sido auditados;
 - c. Identificará el título de cada estado incluido en los estados financieros;
 - d. Remitirá al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa; y
 - e. Especificará la fecha o periodo que cubre cada uno de los estados financieros incluidos en los estados financieros.
4. Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros: Esta sección del informe de auditoría describe las responsabilidades de las personas pertenecientes a la entidad que sean responsables de la preparación de los estados financieros. No es necesario que el informe de auditoría se refiera específicamente a “la dirección”, sino que utilizará el término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate. En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad.
5. El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidad de la dirección [u otro término adecuado] en relación con los estados financieros”.
6. El informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros. La descripción incluirá una explicación de que la dirección es responsable de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.
7. Responsabilidad del auditor: El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidad del auditor”. En el informe de auditoría se manifestará que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la auditoría. En el informe de auditoría se hará constar que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. El informe de auditoría también explicará que

dichas normas exigen que el auditor cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

8. Opinión: Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes.
9. Otras responsabilidades de información: Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros, el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de la establecida por las NIA de informar sobre los estados financieros, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría que llevará por subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección.
10. Firma del auditor: El informe de auditoría deberá estar firmado.
11. Fecha del informe de auditoría: La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que:
 - a. Todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados; y
 - b. Las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.
12. Dirección del auditor: El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

De acuerdo a lo establecido en la Normas Internacionales de las entidades Fiscalizadoras Superiores, número 1705. (ISSAI 1705) la estructura del informe es

similar a la indicada anteriormente, sin embargo, incorpora dos nuevos elementos los cuales presentamos a continuación:

1. Título.
2. Destinatario.
3. Apartado introductorio.
4. Responsabilidad de la administración.
5. Responsabilidad del auditor.
6. **Fundamento de la opinión modificada:** En este párrafo se incluye la descripción detallada de los hechos que den lugar a tal modificación.
7. **Opinión.** Estas pueden ser: (a) con salvedad, (b) desfavorable y (c) denegada.
8. Otras responsabilidades de información.
9. Firma del auditor.
10. Fecha del informe
11. Dirección del auditor.

www.bdigital.ula.ve

Finalmente, la Normas Internacionales de las entidades Fiscalizadoras Superiores, número 1706. (ISSAI 1706), toma como esquema del informe lo planteado en la ISSAI 705, sin embargo, adicionalmente, incluye dos nuevos elementos los cuales presentamos seguidamente:

1. Título.
2. Destinatario.
3. Apartado introductorio.
4. Responsabilidad de la administración.
5. Responsabilidad del auditor.
6. Fundamento de la opinión modificada:
7. Opinión con salvedad, desfavorable o denegada.
8. **Párrafo de énfasis:** Este párrafo se incluye con la finalidad de hacer un llamado de atención a los usuarios sobre los siguientes aspectos: (a) Asuntos que, están presentados correctamente, sin embargo, el auditor de acuerdo a su juicio

considera que es necesario hacer énfasis o (b) cualquiera otra cuestión que el auditor considere relevante.

9. **Otras cuestiones:** En este párrafo se incluye información debidamente presentada, pero se considera relevante para que los usuarios comprendan: (a) la auditoria, (b) las responsabilidades del auditor o (c) el informe.
10. Otras responsabilidades de información.
11. Firma del auditor.
12. Fecha del informe
13. Dirección del auditor.

Para concluir, en primer lugar, se presenta un gráfico el cual ilustra de manera simplificada los elementos que deben ser evaluados por la persona encargada de elaborar informes de auditora, con la finalidad de seleccionar correctamente la norma internacional a aplicar en la confección del mismo.

Por último, se muestran los cinco modelos de informes elaborados para la presente propuesta, con lo cual, se da respuesta al último objetivo específico de la investigación.

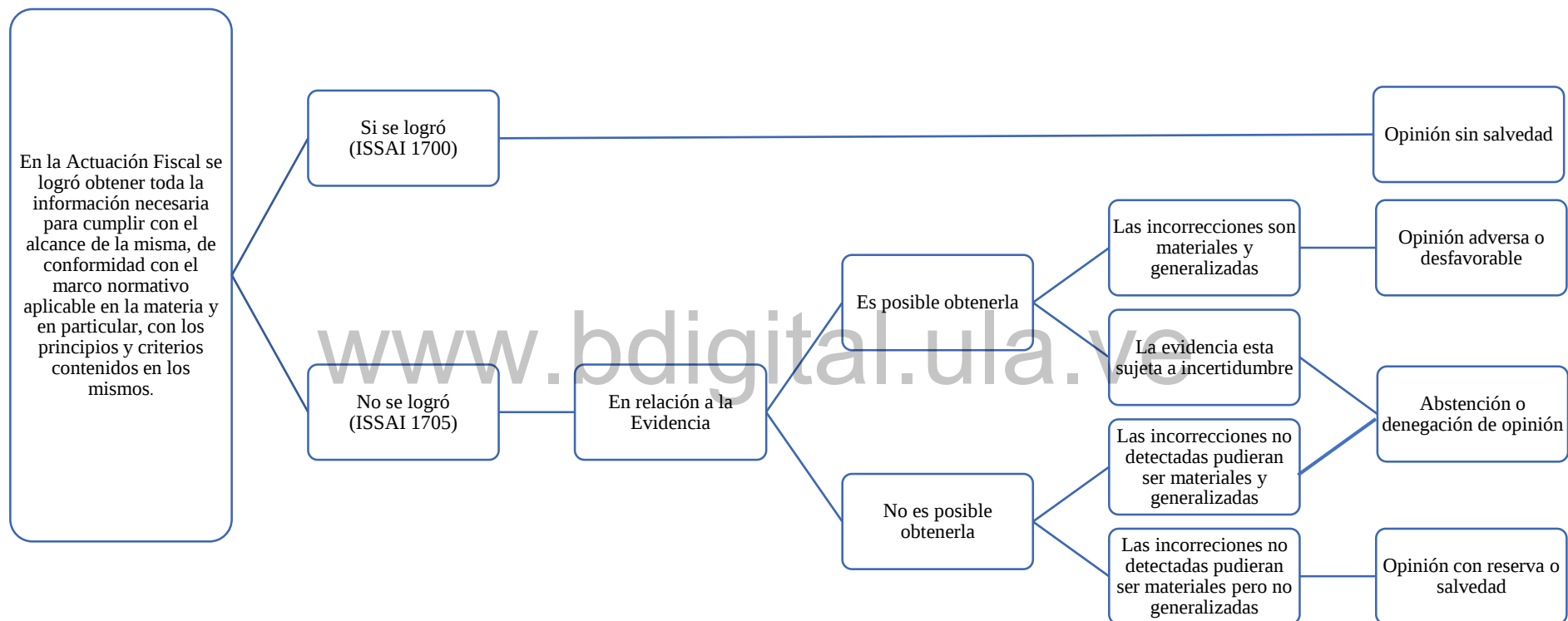


Gráfico 51. Árbol de decisiones

Fuente: Sánchez, 2017.

Modelo N° 1:

Estructura para informe de auditoría con una opinión sin salvedad. (ISSAI 1700)

Elemento	Descripción
Título ISSAI 1700	Informe de Auditoría
Destinatario ISSAI 1700	(Máxima Autoridad del ente u organismo sujeto a control)
Origen de la auditoría NGAE	En cumplimiento a las instrucciones emanadas por el Contralor(a) del Municipio XXXXXX a los fines de lograr el buen funcionamiento de la Administración Pública, se procedió a realizar (identificación de la clase de actuación fiscal a ser practicada) del (ente u órgano) del Municipio XXXXXXXXXXXX del Estado Bolivariano de Mérida, correspondiente al ejercicio fiscal 201X.
Alcance NGAE	La presente actuación fiscal estuvo dirigida a evaluar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto, asimismo, la correspondencia existente entre los registros de la nómina y el personal que labora en (ente u órgano). Y finalmente, la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las áreas previamente señaladas, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X. A tales efectos, se realizó un análisis selectivo de la ejecución del gasto, así como, de la correspondencia existente entre los registros de la nómina y el personal que labora en (ente u órgano).
Objetivo general NGAE	Evaluar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto, la correspondencia entre los registros de la nómina y el personal que labora, así como, la

Elemento	Descripción
	implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las áreas objeto de la presente actuación, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X.
Objetivos específicos NGAE	1. Evaluar la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados a la ejecución del gasto. 2. Determinar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto para la adquisición de XXXXXXXX. 3. Verificar la sinceridad entre los registros de la nómina y el personal que labora.
Enfoque NGAE	De acuerdo con las facultades conferidas a la Contraloría del Municipio XXXXXXXXXX estado Bolivariano de Mérida, contenidas en el artículo 46 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.013 Extraordinario de fecha 23-12-2010, la presente actuación fiscal se orientó desde el punto de vista del control posterior, tomando en consideración las disposiciones legales y sublegales que rigen los procesos de selección de contratistas, ejecución del gasto, asimismo en la comercialización y distribución de alimentos. Adicionalmente, la correspondencia entre los registros de la nómina y el personal que labora en la empresa, así como, la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las áreas objeto de la

Elemento	Descripción
	presente actuación, correspondiente al ejercicio económico financiero 2016.
Marco Regulatorio NGAE	Descripción de las normas legales, sublegales y técnicas vigentes para el período evaluado, que guarde relación con el objeto a evaluar, objetivos de la auditoría y alcance.
Métodos, procedimientos y técnicas NGAE	Para el logro de los objetivos planteados, en atención a las Normas Generales de Auditoría de Estado dictadas por la Contraloría General de la República, se utilizaron los procedimientos y técnicas siguientes: 1. Revisión y análisis de la normativa legal y sublegal vinculada con el objeto de estudio. 2. Solicitud de información mediante oficios dirigidos a la máxima autoridad de (ente y órgano) 3. Cotejo de la información consignada y comparación con la normativa legal y sublegal vigente. 4. Comparación y evaluación de los soportes documentales que respaldan las operaciones vinculadas al control interno, 5. Validación de la información suministrada. 6. Confirmación de hechos, situaciones, sucesos u operaciones, por medio de datos o información obtenida de manera directa por escrito. 7. Inspección in situ. 8. Elaboración de actas fiscales.

Elemento	Descripción
Características generales del objeto evaluado NGAE	Contendrá los aspectos propios del órgano, ente, dependencia, proyecto, programa o actividad objeto de la auditoría, tales como: identificación del órgano o ente, estructura organizativa, recursos presupuestarios y financieros, naturaleza jurídica, base legal y sublegal que fundamenta su constitución y características de los aspectos específicos evaluados.
Responsabilidad de la dirección en relación con la información presentada ISSAI 1700	La Dirección es responsable de la preparación y presentación (incluir la información elaborada por la administración, inherente a la actuación fiscal practicada) de acuerdo a (señalar el marco legal relacionado) y del control interno que la dirección considere necesaria para permitir la preparación de dicha información libre de incorrección material, debido al fraude o error.
Responsabilidad del auditor ISSAI 1700	Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre (señalar el objeto de la actuación fiscal) basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Generales de Auditoría de Estado, emanadas de la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela (CGR) y tomando como guía las directrices presentadas en las Normas Internacionales de las entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) elaboradas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de

Elemento	Descripción
	ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre (señalar el objeto de la actuación fiscal) están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los (señalar el objeto de la actuación fiscal). Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en (señalar el objeto de la actuación fiscal), debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación adecuada por parte de la (ente u organismo) de los (señalar el objeto de la actuación fiscal), con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y con la finalidad de evaluar la eficacia del control interno de la entidad. (Evaluar si el párrafo aplica, en función del alcance la de actuación fiscal) Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría

Elemento	Descripción
Opinión ISSAI 1700	En nuestra opinión, (señalar la información sujeta a revisión) expresan, en todos los aspectos significativos, (señalar el alcance de la actuación) del (ente y órgano), S.A. al 31 diciembre de 201X, de conformidad (señalar el marco normativo aplicable) y, en particular, con los principios y criterios contenidos en los mismos.
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios ISSAI 1700	La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.
Firma del auditor ISSAI 1700	
Fecha del informe de auditoría ISSAI 1700	
Dirección del auditor ISSAI 1700	

Modelo N° 2

En este punto de la investigación y antes de presentar el modelo diseñado para expresar una opinión con salvedad, es indispensable señalar que se constituye como requisito indispensable efectuar un estudio detallado de cada una de las ISSAI del cual se basa el presente estudio, comenzando inicialmente con el completo entendimiento de cada una de sus Notas de Prácticas, las cuales establecen las reglas fundamentales para su correcta aplicación dentro del ámbito de la auditoría gubernamental. En ellas, se efectúa constante énfasis sobre que en una auditoría financiera en el sector público los objetivos suelen ir más allá de la emisión de una opinión sobre si los Estados Financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (ISSAI 1705, párrafo 4)

Tal situación es motivada a la propia naturaleza de los Órganos de Control Fiscal en todos sus niveles, ya que estos nacen del mandato establecido en nuestra carta magna en su artículo 137 que establece: *“la constitución y la Ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen”* y de esta forma, esta obligación se traduce en el nacimiento de distintas leyes, reglamentos, normas y circulares, que le asignan a estos órganos de control, la obligación de evaluar en sus actuaciones objetivos adicionales que revisten la misma importancia que la opinión que se puede formular sobre los estados financieros.

Estas obligaciones adicionales para los auditores gubernamentales frecuentemente están alineadas a falta de conformidad o cumplimiento de las distintas normativas legales, tales como las aplicadas en el ámbito presupuestario, rendición de cuentas, o la eficacia del control interno. Sin embargo, de encontrarnos en alguna jurisdicción en el cual esta situación no se encuentre enmarcada dentro de alguna disposición legal, con el simple hecho de dar cumplimiento a los principios de transparencia y rendición de cuentas de la Administración Pública, se vuelve obligatorio que los auditores informen

a la ciudadanía sobre falta de conformidad con las normas que hayan detectado durante la auditoría o que informen sobre la eficacia del control interno. En este caso se tendrán en cuenta las directrices para las auditorías de cumplimiento de la INTOSAI, “ISSAI 4000 directrices para la auditoría de cumplimiento - Introducción General.” y la “ISSAI 4200 Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros.”

Asimismo, la ISSAI 1705 en su párrafo 6, establece que los auditores del sector público con obligaciones en relación con la falta de conformidad con las normas, tendrán presente que una opinión sobre falta de conformidad o salvedad no lleva asociada necesariamente una opinión modificada en los estados financieros. Ellos deberán aplicar su mejor criterio al examinar si el asunto relacionado con el incumplimiento, en los siguientes aspectos:

1. Se ha reflejado adecuadamente en los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera.
2. Se ha registrado adecuadamente en los estados financieros por lo que se refiere a sus consecuencias financieras.
3. Si su incidencia resulta significativa y predominante hasta el punto de que resulte necesario emitir una opinión modificada en los estados financieros.

En este orden de ideas, se emite una opinión con salvedades cuando el equipo auditor concluye luego de efectuado su análisis, que no puede emitir una opinión limpia o sin salvedad, pero que el efecto de cualquier desacuerdo, incertidumbre o limitación al alcance, no es tan importante que requiera una opinión negativa o una abstención de opinión.

En la ocasión de evaluar la incorporación en el informe derivado de la actuación fiscal, un párrafo de conclusiones con salvedades, es importante, efectuar una evaluación previa de lo señalado en la “ISSAI 1320 La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría” ya que la materialidad en el sector público incluye aspectos cuantitativos como cualitativos. Por lo tanto, previamente se espera en la fase de la

planificación de la auditoria determinación de su umbral. En el sector público, los umbrales son fijados considerablemente más bajos que el resto de los sectores, esto quiere decir, que existe menor tolerancia a los errores o desviaciones detectadas y no detectadas, ya que esta situación índice directamente en el patrimonio público. Por otra parte, por ejemplo las Normas para la Formación, Participación, Rendición, Examen y Calificación de las Cuentas de los Órganos del Poder Público Nacional, Estatal, Distrital, Municipal y sus Entes Descentralizados, establecen lo siguiente, en su artículo 25:

Cuando el examen de la muestra seleccionada arroje resultados que hagan presumir la existencia de actos, hechos u omisiones contrarios a una disposición legal o sublegal, daños al patrimonio público, así como la procedencia de acciones fiscales, se examinará exhaustivamente el rubro en el cual se hubieren detectado las irregularidades y de ser necesario, se ampliará el tamaño de la muestra.

En las raras ocasiones los auditores del sector público, encuentran incorrecciones de este tipo, las cuales les obligue verificar todas las operaciones correspondientes, sin embargo, es importante conocer que situaciones como estas son poco probables más no imposible, por lo cual previamente se debe establecer de manera rigurosa la materialidad dentro de la actuación, tal hecho definirá finalmente la aplicación o no de un párrafo sobre el fundamento de una opinión con salvedades. Ya que frecuentemente los auditores del sector público emiten, adicionalmente una opinión sobre la eficacia de los controles interno o sobre el cumplimiento de las distintas normativas legales y reglamentarias, por lo cual, se debe determinar adicionalmente la materialidad para estos objetivos además de la correspondiente a los estados financieros.

Finalmente, se debe evaluar esta materialidad a la luz del principio de economía, ya que el posible daño al Patrimonio Público de las incorrecciones detectadas o no, sobre la información sujeta a revisión, si las hubiere, podrían ser materiales, aunque no generalizadas, deben ser significativamente superiores al costo que debe incurrir el Órgano de Control Fiscal Municipal, en los procedimientos realizados en las fases de

Potestad Investigativa y Determinación de Responsabilidades, ya que la Administración Pública está obligada a utilizar de forma óptima y oportuna los recursos para generar los productos y los servicios que presta al menor costo, en la cantidad y calidad requerida. Entendido lo descrito precedentemente se muestra el siguiente modelo:

Estructura para informe de auditoría con una opinión con salvedad (ISSAI 1705)

Elemento	Descripción
Título ISSAI 1705	Informe de Auditoría
Destinatario ISSAI 1705	(Máxima Autoridad del ente u organismo sujeto a control)
Origen de la auditoría NGAE	En cumplimiento a las instrucciones emanadas por el Contralor(a) del Municipio XXXXXX a los fines de lograr el buen funcionamiento de la Administración Pública, se procedió a realizar (identificación de la clase de actuación fiscal a ser practicada) del (ente u órgano) del Municipio XXXXXXXXXXXX del Estado Bolivariano de Mérida, correspondiente al ejercicio fiscal 201X.
Alcance NGAE	La presente actuación fiscal estuvo dirigida a evaluar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto, asimismo, la correspondencia existente entre los registros de la nómina y el personal que labora en (ente u órgano). Y finalmente, la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las áreas previamente señaladas, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X. A tales efectos, se realizó un

Elemento	Descripción
	análisis selectivo de la ejecución del gasto, así como, de la correspondencia existente entre los registros de la nómina y el personal que labora en (ente u órgano).
Objetivo general NGAE	Evaluar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto, la correspondencia entre los registros de la nómina y el personal que labora, así como, la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las áreas objeto de la presente actuación, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X.
Objetivos específicos NGAE	4. Evaluar la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados a la ejecución del gasto. 5. Determinar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto para la adquisición de XXXXXXXX. 6. Verificar la sinceridad entre los registros de la nómina y el personal que labora.
Enfoque NGAE	De acuerdo con las facultades conferidas a la Contraloría del Municipio XXXXXXXXXX estado Bolivariano de Mérida, contenidas en el artículo 46 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.013 Extraordinario de fecha 23-12-2010, la presente actuación fiscal se orientó desde el punto de vista del control posterior, tomando en consideración las disposiciones legales y sublegales que rigen los procesos de selección de contratistas, ejecución del gasto,

Elemento	Descripción
	asimismo en la comercialización y distribución de alimentos. Adicionalmente, la correspondencia entre los registros de la nómina y el personal que labora en la empresa, así como, la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las áreas objeto de la presente actuación, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X.
Marco Regulatorio NGAE	Descripción de las normas legales, sublegales y técnicas vigentes para el período evaluado, que guarde relación con el objeto a evaluar, objetivos de la auditoría y alcance.
Métodos, procedimientos y técnicas NGAE	Para el logro de los objetivos planteados, en atención a las Normas Generales de Auditoría de Estado dictadas por la Contraloría General de la República, se utilizaron los procedimientos y técnicas siguientes: 9. Revisión y análisis de la normativa legal y sublegal vinculada con el objeto de estudio. 10. Solicitud de información mediante oficios dirigidos a la máxima autoridad de (ente y órgano) 11. Cotejo de la información consignada y comparación con la normativa legal y sublegal vigente. 12. Comparación y evaluación de los soportes documentales que respaldan las operaciones vinculadas al control interno, 13. Validación de la información suministrada.

Elemento	Descripción
	14. Confirmación de hechos, situaciones, sucesos u operaciones, por medio de datos o información obtenida de manera directa por escrito. 15. Inspección in situ. 16. Elaboración de actas fiscales.
Características generales del objeto evaluado NGAE	Contendrá los aspectos propios del órgano, ente, dependencia, proyecto, programa o actividad objeto de la auditoría, tales como: identificación del órgano o ente, estructura organizativa, recursos presupuestarios y financieros, naturaleza jurídica, base legal y sublegal que fundamenta su constitución y características de los aspectos específicos evaluados.
Responsabilidad de la dirección en relación con la información presentada ISSAI 1705	La Dirección es responsable de la preparación y presentación (incluir la información elaborada por la administración, inherente a la actuación fiscal practicada) de acuerdo a (señalar el marco legal relacionado) y del control interno que la dirección considere necesaria para permitir la preparación de dicha información libre de incorrección material, debido al fraude o error.
Responsabilidad del auditor ISSAI 1705	Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre (señalar el objeto de la actuación fiscal) basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Generales de Auditoría de Estado, emanadas de la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela (CGR) y tomando como guía las directrices presentadas en las Normas Internacionales de las entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)

Elemento	Descripción
	elaboradas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre (señalar el objeto de la actuación fiscal) están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los (señalar el objeto de la actuación fiscal). Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en (señalar el objeto de la actuación fiscal), debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación adecuada por parte de la (ente u organismo) de los (señalar el objeto de la actuación fiscal), con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y con la finalidad de evaluar la eficacia del control interno de la entidad. (Evaluar si el párrafo aplica, en función del alcance la de actuación fiscal) Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas

Elemento	Descripción
	por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.
Fundamento de la opinión con salvedades ISSAI 1705	Señalar las razones para emitir una opinión con salvedad, las cuales podrán estar comprendidas en las siguientes: • Indicar si el fundamento se refiere a la no aplicación de alguno (s) de los criterios de reconcomiendo, medición, presentación o revelación, requeridos por el marco conceptual de la información sujeta a revisión. • Expresar si el motivo se sustenta en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar su opinión. • Concluir que los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas sobre la información sujeta a revisión, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizadas.
Opinión con salvedades ISSAI 1705	En nuestra opinión, excepto por los hallazgos señalados en el Capítulo dedicado a los resultados derivados de la actuación fiscal, la información sujeta a control, expresa, en todos los aspectos significativos, (señalar el alcance de la actuación) del (ente y órgano), S.A. al 31 diciembre de 201X, de conformidad (señalar el marco normativo aplicable) y, en particular, con los principios y criterios contenidos en los mismos.

Elemento	Descripción
Resultados derivados del análisis NGAE	Desarrollar los hallazgos detectados, expresando la condición y el criterio; así como las causas que las originaron y los efectos que se deriven de los mismos.
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios ISSAI 1705	La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.
Firma del auditor ISSAI 1705	
Fecha del informe de auditoría ISSAI 1705	
Dirección del auditor ISSAI 1705	

www.bdigital.ula.ve

Modelo N° 3

Estructura para informe de auditoría con una opinión adversa o desfavorable
(ISSAI 1705)

Elemento	Descripción
Título ISSAI 1705	Informe de Auditoría
Destinatario ISSAI 1705	(Máxima Autoridad del ente u organismo sujeto a control)
Origen de la auditoría NGAE	En cumplimiento a las instrucciones emanadas por el Contralor(a) del Municipio XXXXXX a los fines de lograr el buen funcionamiento de la Administración Pública, se procedió a realizar (identificación de la clase de actuación fiscal a ser practicada) del (ente u órgano) del Municipio XXXXXXXXXXXX del Estado Bolivariano de Mérida, correspondiente al ejercicio fiscal 201X.
Alcance NGAE	La presente actuación fiscal estuvo dirigida a evaluar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto, asimismo, la correspondencia existente entre los registros de la nómina y el personal que labora en (ente u órgano). Y finalmente, la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las áreas previamente señaladas, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X. A tales efectos, se realizó un análisis selectivo de la ejecución del gasto, así como, de la correspondencia existente entre los registros de la nómina y el personal que labora en (ente u órgano).
Objetivo general NGAE	Evaluar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto, la correspondencia entre los registros de la nómina y el personal que labora, así como, la implementación de

Elemento	Descripción
	un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las áreas objeto de la presente actuación, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X.
Objetivos específicos NGAE	7. Evaluar la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados a la ejecución del gasto. 8. Determinar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto para la adquisición de XXXXXXXX. 9. Verificar la sinceridad entre los registros de la nómina y el personal que labora.
Enfoque NGAE	De acuerdo con las facultades conferidas a la Contraloría del Municipio XXXXXXXXXX estado Bolivariano de Mérida, contenidas en el artículo 46 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.013 Extraordinario de fecha 23-12-2010, la presente actuación fiscal se orientó desde el punto de vista del control posterior, tomando en consideración las disposiciones legales y sublegales que rigen los procesos de selección de contratistas, ejecución del gasto, asimismo en la comercialización y distribución de alimentos. Adicionalmente, la correspondencia entre los registros de la nómina y el personal que labora en la empresa, así como, la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las

Elemento	Descripción
	áreas objeto de la presente actuación, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X.
Marco Regulatorio NGAE	Descripción de las normas legales, sublegales y técnicas vigentes para el período evaluado, que guarde relación con el objeto a evaluar, objetivos de la auditoría y alcance.
Métodos, procedimientos y técnicas NGAE	Para el logro de los objetivos planteados, en atención a las Normas Generales de Auditoría de Estado dictadas por la Contraloría General de la República, se utilizaron los procedimientos y técnicas siguientes: 17. Revisión y análisis de la normativa legal y sublegal vinculada con el objeto de estudio. 18. Solicitud de información mediante oficios dirigidos a la máxima autoridad de (ente y órgano) 19. Cotejo de la información consignada y comparación con la normativa legal y sublegal vigente. 20. Comparación y evaluación de los soportes documentales que respaldan las operaciones vinculadas al control interno, 21. Validación de la información suministrada. 22. Confirmación de hechos, situaciones, sucesos u operaciones, por medio de datos o información obtenida de manera directa por escrito. 23. Inspección in situ. 24. Elaboración de actas fiscales.

Elemento	Descripción
Características generales del objeto evaluado NGAE	Contendrá los aspectos propios del órgano, ente, dependencia, proyecto, programa o actividad objeto de la auditoría, tales como: identificación del órgano o ente, estructura organizativa, recursos presupuestarios y financieros, naturaleza jurídica, base legal y sublegal que fundamenta su constitución y características de los aspectos específicos evaluados.
Responsabilidad de la dirección en relación con la información presentada ISSAI 1705	La Dirección es responsable de la preparación y presentación (incluir la información elaborada por la administración, inherente a la actuación fiscal practicada) de acuerdo a (señalar el marco legal relacionado) y del control interno que la dirección considere necesaria para permitir la preparación de dicha información libre de incorrección material, debido al fraude o error.
Responsabilidad del auditor ISSAI 1705	Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre (señalar el objeto de la actuación fiscal) basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Generales de Auditoría de Estado, emanadas de la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela (CGR) y tomando como guía las directrices presentadas en las Normas Internacionales de las entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) elaboradas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de

Elemento	Descripción
	ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre (señalar el objeto de la actuación fiscal) están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los (señalar el objeto de la actuación fiscal). Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en (señalar el objeto de la actuación fiscal), debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación adecuada por parte de la (ente u organismo) de los (señalar el objeto de la actuación fiscal), con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y con la finalidad de evaluar la eficacia del control interno de la entidad. (Evaluar si el párrafo aplica, en función del alcance la de actuación fiscal) Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Elemento	Descripción
	Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades
Fundamento de la opinión con desfavorable ISSAI 1705	Señalar las razones para emitir una opinión desfavorable: Al haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, se concluye que las incorrecciones, individualmente o en su conjunto, son materiales y generalizadas. Señalar las razones para emitir abstenerse de opinar:
Opinión desfavorable ISSAI 1705	En nuestra opinión debido a la significatividad de los hechos descritos en el Capítulo dedicado a los resultados derivados de la actuación fiscal, la información sujeta a control, no expresa, los aspectos significativos, (señalar el alcance de la actuación) del (ente y órgano), S.A. al 31 diciembre de 201X, de conformidad (señalar el marco normativo aplicable) y, en particular, con los principios y criterios contenidos en los mismos.
Resultados derivados del análisis NGAE	Desarrollar los hallazgos detectados, expresando la condición y el criterio; así como las causas que las originaron y los efectos que se deriven de los mismos.
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios ISSAI 1705	La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.
Firma del auditor ISSAI 1705	
Fecha del informe de auditoría ISSAI 1705	

Elemento	Descripción
Dirección del auditor ISSAI 1705	

www.bdigital.ula.ve

Modelo N° 4:

Estructura para informe de auditoría con abstención de opinión o denegación
(ISSAI 1705)

Elemento	Descripción
Título ISSAI 1705	Informe de Auditoría
Destinatario ISSAI 1705	(Máxima Autoridad del ente u organismo sujeto a control)
Origen de la auditoría NGAE	En cumplimiento a las instrucciones emanadas por el Contralor(a) del Municipio XXXXXX a los fines de lograr el buen funcionamiento de la Administración Pública, se procedió a realizar (identificación de la clase de actuación fiscal a ser practicada) del (ente u órgano) del Municipio XXXXXXXXXXXX del Estado Bolivariano de Mérida, correspondiente al ejercicio fiscal 201X.
Alcance NGAE	La presente actuación fiscal estuvo dirigida a evaluar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto, asimismo, la correspondencia existente entre los registros de la nómina y el personal que labora en (ente u órgano). Y finalmente, la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las áreas previamente señaladas, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X. A tales efectos, se realizó un análisis selectivo de la ejecución del gasto, así como, de la correspondencia existente entre los registros de la nómina y el personal que labora en (ente u órgano).
Objetivo general NGAE	Evaluar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto, la correspondencia entre los registros de la nómina y el personal que labora, así como, la implementación de

Elemento	Descripción
	un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las áreas objeto de la presente actuación, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X.
Objetivos específicos NGAE	10. Evaluar la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados a la ejecución del gasto. 11. Determinar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto para la adquisición de XXXXXXXX. 12. Verificar la sinceridad entre los registros de la nómina y el personal que labora.
Enfoque NGAE	De acuerdo con las facultades conferidas a la Contraloría del Municipio XXXXXXXXXX estado Bolivariano de Mérida, contenidas en el artículo 46 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.013 Extraordinario de fecha 23-12-2010, la presente actuación fiscal se orientó desde el punto de vista del control posterior, tomando en consideración las disposiciones legales y sublegales que rigen los procesos de selección de contratistas, ejecución del gasto, asimismo en la comercialización y distribución de alimentos. Adicionalmente, la correspondencia entre los registros de la nómina y el personal que labora en la empresa, así como, la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las

Elemento	Descripción
	áreas objeto de la presente actuación, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X.
Marco Regulatorio NGAE	Descripción de las normas legales, sublegales y técnicas vigentes para el período evaluado, que guarde relación con el objeto a evaluar, objetivos de la auditoría y alcance.
Métodos, procedimientos y técnicas NGAE	Para el logro de los objetivos planteados, en atención a las Normas Generales de Auditoría de Estado dictadas por la Contraloría General de la República, se utilizaron los procedimientos y técnicas siguientes: 25. Revisión y análisis de la normativa legal y sublegal vinculada con el objeto de estudio. 26. Solicitud de información mediante oficios dirigidos a la máxima autoridad de (ente y órgano) 27. Cotejo de la información consignada y comparación con la normativa legal y sublegal vigente. 28. Comparación y evaluación de los soportes documentales que respaldan las operaciones vinculadas al control interno, 29. Validación de la información suministrada. 30. Confirmación de hechos, situaciones, sucesos u operaciones, por medio de datos o información obtenida de manera directa por escrito. 31. Inspección in situ. 32. Elaboración de actas fiscales.

Elemento	Descripción
Características generales del objeto evaluado NGAE	Contendrá los aspectos propios del órgano, ente, dependencia, proyecto, programa o actividad objeto de la auditoría, tales como: identificación del órgano o ente, estructura organizativa, recursos presupuestarios y financieros, naturaleza jurídica, base legal y sublegal que fundamenta su constitución y características de los aspectos específicos evaluados.
Responsabilidad de la dirección en relación con la información presentada ISSAI 1705	La Dirección es responsable de la preparación y presentación (incluir la información elaborada por la administración, inherente a la actuación fiscal practicada) de acuerdo a (señalar el marco legal relacionado) y del control interno que la dirección considere necesaria para permitir la preparación de dicha información libre de incorrección material, debido al fraude o error.
Responsabilidad del auditor ISSAI 1705	Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre (señalar el alcance de la actuación fiscal) de conformidad (señalar el marco legal aplicable) y el control interno que la dirección considere necesaria para permitir la preparación de (señalar la información sujeta a revisión) que esté libre de incorrección material, debido al fraude o error.
Fundamento de la denegación de la opinión ISSAI 1705	Señalar las razones para emitir abstenerse de opinar, que pueden estar comprendidas entre las siguientes: • Debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. • O, aun obteniendo evidencia de auditoría adecuada, la falta de seguridad no permite formarse una opinión

Elemento	Descripción
	• Concluir si los posibles efectos de los errores no detectados, si los hubiere, podrían ser materiales.
Denegación de opinión ISSAI 1705	Debido a la importancia de los hechos descritos en el Capítulo dedicado a los resultados derivados de la actuación fiscal, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión y, en consecuencia, no expresamos una opinión sobre (señalar el alcance de la actuación fiscal).
Resultados derivados del análisis NGAE	Desarrollar los hallazgos detectados, expresando la condición y el criterio; así como las causas que las originaron y los efectos que se deriven de los mismos.
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios ISSAI 1705	La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.
Firma del auditor ISSAI 1705	
Fecha del informe de auditoría ISSAI 1705	
Dirección del auditor ISSAI 1705	

Modelo N° 5:

Estructura para informe de auditoría con párrafo de énfasis (ISSAI 1706)

Elemento	Descripción
Título ISSAI 1705	Informe de Auditoría
Destinatario ISSAI 1705	(Máxima Autoridad del ente u organismo sujeto a control)
Origen de la auditoría NGAE	En cumplimiento a las instrucciones emanadas por el Contralor(a) del Municipio XXXXXX a los fines de lograr el buen funcionamiento de la Administración Pública, se procedió a realizar (identificación de la clase de actuación fiscal a ser practicada) del (ente u órgano) del Municipio XXXXXXXXXXXX del Estado Bolivariano de Mérida, correspondiente al ejercicio fiscal 201X.
Alcance NGAE	La presente actuación fiscal estuvo dirigida a evaluar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto, asimismo, la correspondencia existente entre los registros de la nómina y el personal que labora en (ente u órgano). Y finalmente, la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las áreas previamente señaladas, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X. A tales efectos, se realizó un análisis selectivo de la ejecución del gasto, así como, de la correspondencia existente entre los registros de la nómina y el personal que labora en (ente u órgano).
Objetivo general NGAE	Evaluar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto, la correspondencia entre los registros de la nómina y el personal que labora, así como, la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos

Elemento	Descripción
	vinculados con las áreas objeto de la presente actuación, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X.
Objetivos específicos NGAE	13. Evaluar la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados a la ejecución del gasto. 14. Determinar la legalidad y sinceridad en la ejecución del gasto para la adquisición de XXXXXXXX. 15. Verificar la sinceridad entre los registros de la nómina y el personal que labora.
Enfoque NGAE	De acuerdo con las facultades conferidas a la Contraloría del Municipio XXXXXXXXXX estado Bolivariano de Mérida, contenidas en el artículo 46 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.013 Extraordinario de fecha 23-12-2010, la presente actuación fiscal se orientó desde el punto de vista del control posterior, tomando en consideración las disposiciones legales y sublegales que rigen los procesos de selección de contratistas, ejecución del gasto, asimismo en la comercialización y distribución de alimentos. Adicionalmente, la correspondencia entre los registros de la nómina y el personal que labora en la empresa, así como, la implementación de un sistema formal de normas y procedimientos vinculados con las áreas objeto de la presente actuación, correspondiente al ejercicio económico financiero 201X.

Elemento	Descripción
Marco Regulatorio NGAE	Descripción de las normas legales, sublegales y técnicas vigentes para el período evaluado, que guarde relación con el objeto a evaluar, objetivos de la auditoría y alcance.
Métodos, procedimientos y técnicas NGAE	Para el logro de los objetivos planteados, en atención a las Normas Generales de Auditoría de Estado dictadas por la Contraloría General de la República, se utilizaron los procedimientos y técnicas siguientes: 33. Revisión y análisis de la normativa legal y sublegal vinculada con el objeto de estudio. 34. Solicitud de información mediante oficios dirigidos a la máxima autoridad de (ente y órgano) 35. Cotejo de la información consignada y comparación con la normativa legal y sublegal vigente. 36. Comparación y evaluación de los soportes documentales que respaldan las operaciones vinculadas al control interno, 37. Validación de la información suministrada. 38. Confirmación de hechos, situaciones, sucesos u operaciones, por medio de datos o información obtenida de manera directa por escrito. 39. Inspección in situ. 40. Elaboración de actas fiscales.
Características generales del objeto evaluado	Contendrá los aspectos propios del órgano, ente, dependencia, proyecto, programa o actividad objeto de la auditoría, tales como: identificación del órgano o ente,

Elemento	Descripción
NGAE	estructura organizativa, recursos presupuestarios y financieros, naturaleza jurídica, base legal y sublegal que fundamenta su constitución y características de los aspectos específicos evaluados.
Responsabilidad de la dirección en relación con la información presentada ISSAI 1705	La Dirección es responsable de la preparación y presentación (incluir la información elaborada por la administración, inherente a la actuación fiscal practicada) de acuerdo a (señalar el marco legal relacionado) y del control interno que la dirección considere necesaria para permitir la preparación de dicha información libre de incorrección material, debido al fraude o error.
Responsabilidad del auditor ISSAI 1705	Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre (señalar el objeto de la actuación fiscal) basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Generales de Auditoría de Estado, emanadas de la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela (CGR) y tomando como guía las directrices presentadas en las Normas Internacionales de las entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) elaboradas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre (señalar el objeto de la actuación fiscal) están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y

Elemento	Descripción
	la información revelada en los (señalar el objeto de la actuación fiscal). Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en (señalar el objeto de la actuación fiscal), debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación adecuada por parte de la (ente u organismo) de los (señalar el objeto de la actuación fiscal), con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y con la finalidad de evaluar la eficacia del control interno de la entidad. (Evaluar si el párrafo aplica, en función del alcance la de actuación fiscal) Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.
Fundamento de la opinión con salvedades ISSAI 1705	Señalar las razones para emitir una opinión con salvedad, las cuales podrán estar comprendidas en las siguientes: Indicar si el fundamento se refiere a la no aplicación de alguno (s) de los criterios de reconcomiendo, medición, presentación o

Elemento	Descripción
	revelación, requeridos por el marco conceptual de la información sujeta a revisión. • Expresar si el motivo se sustenta en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar su opinión. • Concluir que los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas sobre la información sujeta a revisión, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizadas.
Opinión con salvedades ISSAI 1705	En nuestra opinión, excepto por los hallazgos señalados en el Capítulo dedicado a los resultados derivados de la actuación fiscal, la información sujeta a control, expresa, en todos los aspectos significativos, (señalar el alcance de la actuación) del (ente y órgano), S.A. al 31 diciembre de 201X, de conformidad (señalar el marco normativo aplicable) y, en particular, con los principios y criterios contenidos en los mismos.
Párrafo de énfasis ISSAI 1706	Queremos llamar la atención sobre la información suministrada por la dirección, que describe la incertidumbre relacionada con el resultado de (describir el hecho sujeto a incertidumbre). Nuestra opinión no contiene salvedades en relación con esta situación.
Resultados derivados del análisis ISSAI 1705	Desarrollar los hallazgos detectados, expresando la condición y el criterio; así como las causas que las originaron y los efectos que se deriven de los mismos.
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios	La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.

Elemento	Descripción
ISSAI 1706	
Firma del auditor ISSAI 1705	
Fecha del informe de auditoría ISSAI 1705	
Dirección del auditor ISSAI 1705	

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO VI

Conclusiones y Recomendaciones

El desarrollo del presente trabajo de investigación permitió responder a una serie de interrogantes planteadas al inicio de la misma, asimismo, brindó la oportunidad adecuada al investigador de ampliar de manera exponencial sus conocimientos en el área de las Normas Internacionales de Auditorías aplicadas al Sector Público, con énfasis a las utilizadas en la elaboración y presentación de los informes del Auditoría, para concluir, se desarrollan una serie de conclusiones y recomendaciones que se exponen a continuación:

Conclusiones

En relación a las bases teóricas de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras superiores (ISSAI), susceptibles de aplicación en la elaboración de los informes de auditoría realizados por los Órganos de Control Fiscal municipal, del estado Bolivariano de Mérida. Se concluye que como resultado de la información recolectada a consecuencia de la revisión documental, que es totalmente compatible y pertinente aplicar para los Órganos de Control Fiscal municipal, las directrices presentadas en las Normas Internacionales de las entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), números 1700, 1705 y 1706; elaboradas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Esta conclusión se fundamentó en que la nota de práctica de la ISSAI 700 prescribe orientaciones que permiten la aplicación de la NIA 700 dentro de las auditorías practicadas en el sector público, adicionalmente, las ISSAI 1705 y 706 tratan del formato y del contenido del informe cuando el auditor emite una opinión modificada o incluye en dicho informe párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos.

Sobre el trabajo realizado con el propósito de valorar el grado de conocimiento y experiencia desde el punto de vista legal, por parte de los abogados, en cuanto a las ISSAI aplicados a los informes de auditoría. Y de igual forma el nivel de conocimiento-experiencia desde el punto de vista técnico, de los auditores en cuanto a esta normativa, aplicados en la elaboración y presentación de los informes de auditoría. Se establecen las siguientes conclusiones comunes para ambos casos:

1. Los principales instrumentos, lineamientos o guías aplicados tanto por los auditores como por los abogados para elaborar o revisar los informes de auditoría, consisten en los manuales de normas y procedimientos en materia de auditoría de estado, potestad investigativa y determinación de responsabilidades, elaborados en primer lugar por la Contraloría General de la Republica, los cuales posteriormente son frecuentemente replicados por los propios, en los Órganos de Control Fiscal municipal. Los cuales, son valorados como adecuados por una gran parte de la muestra sujeta a revisión.
2. Existe una valoración positiva en cuanto a la posibilidad de aplicación de las normas internacionales de auditoría del sector público, en cuanto a la elaboración y presentación de los informes de auditoría, derivados de las actuaciones de control ejecutadas por los Órganos de Control Fiscal municipal.
3. Existe un escaso conocimiento en general en cuanto a la existencia de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Y en especial a las dedicadas a la elaboración y presentación de informes de auditoría.
4. Existe insuficiente divulgación en materia de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, dirigida a los Órganos de Control Fiscal municipal.
5. Es imprescindible realizar mayores esfuerzos en cuanto a la divulgación y capacitación en materia de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, en Órganos de Control Fiscal municipal

6. Es considerado como importante la evaluación del cumplimiento los parámetros legales y técnicos, así como, de verificación del manejo de los recursos financieros, materiales y humanos del ente u organismo sujeto a control.
7. La gran mayoría de la muestra sujeta a estudio, desconoce la existencia de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), de la cual Venezuela forma parte, asimismo, ignora que esta organización emitió las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) que contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los requisitos previos de auditorías de entidades públicas, entre estos, los referentes a directrices internacionales destinadas a la elaboración y presentación de los informes de auditoría.
8. En los informes de auditoría no es incluido un párrafo en el cual se especifica la responsabilidad de la dirección del ente u organismo sujeto a revisión, en la preparación de los estados financieros, así como sobre la implementación y funcionamiento de los adecuados mecanismos de control interno aplicables a la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. Y en relación a la incorporación de dicho párrafo, las respuestas se encuentran divididas, entre los que sí están de acuerdo por un lado y por el otro, entre los que no lo están o aquellos que se encuentran indecisos.
9. No es incluido en los informes de auditoría, un párrafo en el cual se señale que la responsabilidad del equipo auditor sobre la opinión expresada en base a la auditoría realizada, es distinta de la responsabilidad de la dirección o gerencia del ente u organismo sujeto a revisión. Y en relación a la apreciación en cuanto a la incorporación de dicho párrafo, nuevamente las respuestas se encuentran divididas, entre los que sí están de acuerdo por un lado y por el otro, entre los que no lo están; o aquellos que se encuentran indecisos.

10. Existe una apreciación prácticamente dividida entre los que aprueban y los que no lo hacen, en relación a la incorporación párrafo en el cual se indique que la Dirección de ente o órgano sujeto a control, es el único responsable de la preparación y presentación de la información suministrada al equipo auditor, de acuerdo al correspondiente marco técnico y legal, así como del control interno de la entidad.
11. Una importante proporción de la muestra sujeta a estudio, aprueba la incorporación de un párrafo en el cual se señale, que el equipo auditor expresa sus conclusiones de acuerdo a lo establecido estrictamente en el marco de la actuación fiscal, y basada exclusivamente en evidencia de auditoría
12. Asimismo, se obtuvieron resultados completamente divididos entre los que consideran adecuados y los que no lo hacen, en relación a agregar en los informes de auditoría un párrafo de conclusiones con salvedades, en el cual previamente a la redacción de los hallazgos, se expresa que el equipo auditor en enfrentó a cualquiera de los siguientes escenarios planteados.
13. Existe una marcada división entre los resultados que indican la aprobación y los que están en desacuerdo en relación a la incorporación en los informes de auditoría un párrafo en el cual se indique de manera expresa de que el equipo auditor encontró u obtuvo evidencia de auditoria suficiente y adecuada, por lo cual concluye con alto grado de seguridad que los errores detectados, individualmente o en su conjunto, son materiales y generalizados a toda la información. Así como sobre la incorporación de un párrafo de conclusión (opinión) previo a la redacción de los hallazgos en caso de que los hubiere, en el cual se señale que, de acuerdo a las evidencias recolectadas, la información sujeta a revisión expresa o no, en todos los aspectos significativos, su apego marco técnico y normativo aplicable y en particular, con los principios y criterios contenidos en los mismos.
14. Existe aprobación en cuanto agregar un párrafo de consideraciones adicionales, que se puede incluir o no a juicio del equipo auditor, cuando de

acuerdo a la naturaleza de la actuación fiscal practicada, se debió cumplir con otras responsabilidades de información del auditor, de acuerdo a la naturaleza particular del trabajo, de acuerdo a lo señalado en requerimientos legales o sublegales específicos.

15. El grupo de bogados consideran importante al momento de valorar jurídicamente un informe definitivo, resultante de una actuación fiscal los siguientes elementos: a) Redacción empleada en el informe, b) Deficiencias en el control interno, c) Claridad en la existencia de los elementos de condición, criterio, causa y efecto, dentro de los hallazgos planteados, d) Coherencia entre los hallazgos detectados y los supuestos generadores de responsabilidad administrativa, e) Reincidencia de las fallas detectadas, f) Énfasis en el daño al patrimonio, g) Intuición del auditor, i) Hechos basados en evidencias precisas, j) Respaldo de la suficiente documentación soporte, k) Claridad en la norma legal, disposición o técnica transgredida o incumplida, l) Falta de implementación de los adecuados mecanismos de control interno y finalmente, m) Elementos de convicción suficientes, que desde la perspectiva del abogado pueda llegar a las mismas conclusiones que el equipo auditor.
16. Asimismo, este grupo de profesionales del derecho manifestaron que desearían encontrar en los informes de auditoría en relación a la forma en que le presentan los hallazgos, la siguiente información: a) Narración detallada de los hechos, b) Tablas comparativas que establezcan diferencias entre montos o cantidades y c) Gráficos que destaquen fácilmente diferencias o magnitudes.

Finalmente, es de factible aplicación además de ser adecuados y pertinentes los cinco modelos de informes que incorporan los aspectos técnicos normativos enmarcados en las ISSAI para la preparación de los informes de auditoría realizados en la Contralorías Municipales del Estado Bolivariano de Mérida, los cuales son:

1. Informe de auditoría con una opinión no modificada o sin salvedad. (ISSAI 1700)
2. Informe de auditoría con una opinión con reserva o salvedad. (ISSAI 1705)
3. Informe de auditoría con una opinión adversa o desfavorable (ISSAI 1705).
4. Informe de auditoría con abstención de opinión o denegación (ISSAI 1705).
5. Informe de auditoría con párrafo de énfasis (ISSAI 1706).

Recomendaciones

1. En primer lugar se recomienda, tanto a los Órganos de Control Fiscal en sus distintos niveles de poder, así como a las universidades nacionales fomentar los estudios e investigaciones relacionadas con las distintas Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, ya que las mismas, servirán de base para su adopción dentro de los límites permitidos por las normas y leyes vigentes en Venezuela. Lo cual traería como consecuencia la actualización y mejoramiento de los procedimientos de auditoria realizados hasta el presente, por los Órganos de Control Fiscal a todos sus niveles del poder público.
2. Las Contralorías Municipales, deben implementar mecanismos que permitan efectuar una adecuada divulgación a su personal dirigido a divulgar la existencia de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), y como esta organización ha promulgado distintas Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, la cuales un grupo de estas están directamente relacionadas en la metodología a ser aplicada para la elaboración y presentación de los informes de auditoría.
3. Adicionalmente, estos Órganos de Control Fiscal municipal, deben evaluar la posibilidad de incorporar algunas de las Directrices establecidas en dichas normas internacionales, en sus manuales, en especial el correspondiente a de normas y procedimientos en materia de auditoria.

4. Asimismo, es adecuado efectuar posteriormente un estudio aún más detallado y analítico de los cinco modelos de informes de auditoría propuestos en la presente investigación, con el propósito de valorar su pertinencia y aplicabilidad, en los informes de auditoría resultantes de las actuaciones fiscales. Los cuales, incorporarían dependiendo de la situación detectada por el equipo auditor, alguno de los párrafos sugeridos.
5. La Contraloría General de la República, debería establecer mesas de trabajos con los distintos Órganos de Control Fiscal, con la finalidad de romper los paradigmas establecidos en la actualidad y permitir la adopción de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en Venezuela.

www.bdigital.ula.ve

BIBLIOGRAFÍA TEÓRICA

- Aray, L. E., Vilorio, E., & Ocampo Antonio. (2013). *Administración Pública* (Décima Primera ed.). Caracas: Universidad Nacional Abierta.
- Arias G., F. (2006). *El Proyecto de Investigación* (Quinta ed.). Caracas: Editorial Episteme.
- Contraloría General de la República. (1997). *Normas para el funcionamiento coordinado de los sistemas de control externo e interno*. Caracas.
- Contraloría General de la República. (1998). *Guía Metodológica para la Auditoría de la Gestión del Control Previo*. Caracas: Ediciones de la Contraloría General de la República.
- Contraloría General de la República. (s.f.). *Historia*. Recuperado el 2 de Abril de 2015, de http://www.cgr.gob.ve/site_content.php?Cod=012
- de León Osorio, O. E., & Mendoza Gómez, R. (2011). *Una Visión Integral del Control Fiscal Municipal en Venezuela*. San Cristobal.
- Herrero González, E. (2012). Las recomendaciones en el informe de fiscalización. *Auditoría Pública*, 25-35. Recuperado el 10 de Febrero de 2017, de <http://asocex.es/wp-content/uploads/PDF/pag%2025-35%20n%C2%BA%2056.pdf>
- Herrero González, E. (2014). Las limitaciones en auditoría pública. *Auditoría Pública*, 21-28. Recuperado el 30 de 01 de 2017, de <http://asocex.es/wp-content/uploads/PDF/Pag%2021-28%20%20n%C2%BA%2063.pdf>
- Hurtado de Barrera, J. (s.f.). *¿Investigación Holística o comprensión holística de la investigación?* Recuperado el 04 de Abril de 2015, de <http://investigacionholistica.blogspot.com/2011/01/investigacion-holistica-o-compension.html>
- Hurtado de Barrera, J. (2000). *Metodología de la Investigación* (Segunda ed.). Caracas: Fundación Sytal.
- Hurtado de Barrera, J. (s.f.). *Algunos aspectos a contemplar en el desarrollo de los criterios metodológicos de la investigación*. Recuperado el 05 de Abril de 2015, de <http://investigacionholistica.blogspot.com/2008/04/algunos-criterios-metodologicos-de-la.html>

- Hurtado de Barrera, J. (s.f.). *La Investigación Proyectiva*. Recuperado el 05 de Abril de 2015, de <http://investigacionholistica.blogspot.com/2008/02/la-investigacin-proyectiva.html>
- López Hernández, A. (2013). Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría. Aplicación a la actividad fiscalizadora de los Órganos Institucionales de Control Externo Autonómicos. *Auditoría Pública*(61), 9-24. Obtenido de Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría. Aplicación a la actividad fiscalizadora de los Órganos Institucionales de Control Externo Autonómicos
- López Hernández, A., & Minguillón Roy, A. (2016). El informe de auditoría financiera en el marco de las normas internacionales de auditoría del sector público. *Auditoría Pública*(68), 9-18. Recuperado el 11 de 02 de 2017, de <http://asocex.es/wp-content/uploads/2016/12/Revista-Auditoría-Pública-nº-68-pag-9-18.pdf>
- Ministerio del Poder Popular para el Transporte Terrestre. (2012). *Diccionario Técnico de Auditoría*. Caracas.
- Moya Millan, E. J. (2015). *Derecho Contencioso Administrativo* (Quinta ed.). Ediciones DABOSAN, C.A.
- Rosario Cohen, M. A., & Camacho Acosta, C. R. (2015). *Apuntes de Metodología de la Investigación* (2015 ed.). Santa Barbara, Zulia, Venezuela: Ediciones de la Dirección General de Creación, Producción, Promoción y Divulgación de Saberes.
- Universidad Nacional Abierta. (2013). *Administración por Proyecto* (Décima ed., Vol. II). Caracas.
- Villegas Moreno, J. L. (2010). *Doscientos años de municipalismo*. Caracas.

BIBLIOGRAFÍA LEGAL

- República Bolivariana de Venezuela (1999). *Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela*. Gaceta Oficial N° 36.860, diciembre 30. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2014). *Ley Contra la Corrupción*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.155, noviembre 19. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2002). *Ley del Estatuto de la Función Pública*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.522, septiembre 6. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2014). *Ley Orgánica de la Administración Pública*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.147, noviembre 17. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2001). *Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.347, diciembre 17. Caracas.
- República de Venezuela (1981). *Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Gaceta Oficial N° 2.818, julio 1. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2010). *Ley Orgánica del Poder Público Municipal*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.015, diciembre 28. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2013). *Normas Generales de Auditoría de Estado*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.172, mayo 22. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (1996). *Normas Generales de Contabilidad del Sector Público*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.100, diciembre 4. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2014). *Normas para la Formación, Participación, Rendición, Examen y Calificación de las Cuentas de los Órganos del Poder Público Nacional, Estatal, Distrital, Municipal y sus Entes Descentralizados*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.492, septiembre 8, Caracas.

ANEXOS

Glosario de Términos

El siguiente glosario de términos, está enfocado a un breve resumen de los conceptos que comúnmente se utilizan dentro del ámbito de la auditoría, en algunos casos pudieran ser desconocidos para la persona poco familiarizada en dicha labor, estos han sido tomados en su totalidad del (Ministerio del Poder Popular para el Transporte Terrestre, 2012) en el diccionario técnico de auditoría realizado por dicho ministerio, los cuales están correctamente enfocados a las actuaciones fiscales realizadas en el sector público. Por lo que se considera una valiosa herramienta de información para los servidores públicos que realizan actividades de control fiscal.

Acción correctiva

Acciones tomadas por la Administración Activa, basadas en la retroalimentación de los resultados de una Auditoría.

Acta fiscal

Documento escrito en el cual los funcionarios recogen en forma circunstanciada, los hechos y omisiones observados durante el desarrollo de la auditoría.

Administración pública

- El conjunto de Órganos y Entes Públicos que tienen a su cargo el ejercicio de la función administrativa del Estado.
- La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y el derecho.

Análisis de riesgos

Uso sistemático de la información disponible para determinar la frecuencia con la que pueden ocurrir eventos especificados y la magnitud de sus consecuencias.

Auditoría

- Examen objetivo, sistemático, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y de gestión, practicado con la finalidad de verificarlas y evaluarlas, con el objeto de efectuar las observaciones y recomendaciones pertinentes.
- Verificación de la información económico-financiera de una empresa o entidad para formarse una opinión profesional sobre ella.
- Examen que se efectúa a los estados financieros de una empresa u organización, a una determinada fecha y por un período limitado, con el objeto de emitir un dictamen u opinión con responsabilidad, verificando que la entidad ha seguido los principios de contabilidad de aceptación general. Es necesario evaluar los controles internos y revisar los libros de contabilidad de acuerdo a las circunstancias.

Auditoría administrativa y financiera

- Es una revisión sistemática que se realiza al Órgano o Ente, a fin de verificar la legalidad, exactitud y sinceridad en el manejo de los recursos financieros, materiales y humanos de las cuentas sujetas a revisión, todo de acuerdo a lo previsto en las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público y Principios Contables y de Auditoría generalmente aceptados. Para la evaluación, verificará todo lo relativo a la adquisición de bienes como la contratación de servicios, y a las materias del ingreso y del gasto.
- Para el desarrollo de la actuación, se designa a un auditor, quien debe tener formación y experiencia en el área. Dentro de las actuaciones a realizar están los controles perceptivos para la comprobación de los hechos en cuanto a su existencia y efectiva realización, y para examinar los registros y sistemas

contables en cuanto a si se ajustan a las disposiciones legales y técnicas prescritas. Igualmente, comprende la revisión y análisis de la estructura de cargos en todos los componentes de la Partida de Personal.

Auditoría de estado

Es el examen objetivo, sistemático, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y técnicas efectuadas por los Órganos y Entes señalados en los numerales del 1 al 11 del artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal.

Auditoría externa

Revisión y examen contable y de control general practicado a las dependencias y entidades del sector público y demás ejecutores de gasto público por el Órgano Contralor de la Nación. Los actos de fiscalización se realizan con autonomía e independencia del ente revisado y su propósito es emitir observaciones y recomendaciones, detectar irregularidades y, en su caso, establecer las responsabilidades que procedan según las prescripciones legales aplicables.

Auditoría interna, proceso de

- Es un proceso de evaluación aplicada a un Órgano o Ente, que incluye, entre otras actividades, la realización de un examen objetivo, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y técnicas efectuadas, con el propósito de verificar la adecuación y efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- La Auditoría Interna es un servicio de examen posterior, objetivo, sistemático y profesional, de las actividades administrativas y financieras de cada Órgano o Ente, realizado con el fin de evaluarlas, verificarlas y elaborar el informe contentivo de las observaciones, conclusiones, recomendaciones y el correspondiente dictamen. Dicho servicio se prestará por la unidad especializada de Auditoría Interna de cada Órgano o Ente, cuyo personal

funciones y actividades deben estar desvinculadas de las operaciones sujetas a su control.

Es una actividad de consultoría y aseguramiento independiente y objetivo, diseñado para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a lograr sus objetivos mediante un enfoque sistemático y disciplinado dirigido a evaluar y mejorar la eficacia de sus procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

Auditoría operativa

Examen objetivo, sistemático y profesional de un Órgano, Ente, dependencia, programa, actividad u operación realizado para evaluar la eficacia, eficiencia, economía y legalidad de sus operaciones.

Auditoría, alcance de la

- El marco o límite de la auditoría y las materias, temas, segmentos o actividades que son objeto de la misma.
- Abarca los procesos, actividades y áreas a evaluar en el Órgano o Ente; señala el tipo de análisis realizado y se circunscribe a un período determinado.

Auditoría, evidencias de

Pruebas que obtiene el auditor durante la ejecución de la auditoría, que hacen patente y manifiesta la certeza o convicción sobre los hechos o hallazgos que prueban y demuestran claramente éstos, con el objetivo de fundamentar y respaldar sus opiniones y conclusiones.

Auditoría, informe de

Exposición sistemática elaborada por el auditor, en la cual presenta los resultados de las actuaciones, exámenes, y/o análisis que realizó, y expone sus apreciaciones, comentarios profesionales y recomendaciones técnicas las diversas materias y asuntos objeto de la auditoría.

Auditoría, técnicas de

Métodos que el auditor emplea para realizar las verificaciones planteadas en los programas de auditoría, que tienen como objetivo la obtención de evidencia.

Cédula de detalle

Documento que contiene la desagregación de los componentes del rubro, cuenta u operación evaluada que debe elaborarse por cada componente de la muestra, referenciando su relación con la respectiva cédula sumaria, pese a que en algunas circunstancias es conveniente mostrar en un solo documento informaciones relacionadas entre sí.

Cédula de hallazgo

Instrumento donde se describen los hechos u observaciones derivados de la auditoría, siguiendo la estructura siguiente: Condición, criterio, causas y efectos.

Cédula de trabajo

Documento en el cual el auditor recoge datos relacionados con la actividad objetivo de la auditoría, y los resultados de su análisis, evaluación o revisión.

Cédula sumaria

Documento o cuadro sinóptico que resume los conceptos y/o cifras homogéneas de una cuenta, rubro, área u operación de la actividad objeto de revisión.

Competencia

Conjunto de poderes y facultades conferidas por el ordenamiento jurídico a un Órgano o Ente.

Contraloría General de la República

- Órgano de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos, bienes públicos y nacionales y las operaciones relativas a los mismos.

- Es un Órgano Auxiliar del Poder Legislativo, en su función de control sobre la Hacienda Pública, gozará de autonomía funcional, administrativa y organizativa en el ejercicio de sus atribuciones; tiene el derecho de intervenir en la Administración Pública, entes descentralizados y puede extenderse a la administración Estatal y Municipal.

Control

- Actividad dirigida a verificar el cumplimiento de los planes, programas, políticas, normas y procedimientos, a fin de detectar desviaciones e identificar posibles acciones correctivas.
- Por su naturaleza es una acción implementada con el fin de mitigar un riesgo.
- Es toda acción orientada a minimizar los riesgos.
- La existencia de un control, una política o un procedimiento que es parte del control interno. Puede existir en cualquiera de los ocho Componentes. Resultado de políticas y procedimientos diseñados para controlar; este resultado puede o no ser un control interno efectivo.
- Cualquier medida que tome la Dirección, el Consejo y otras partes, para gestionar los riesgos y aumentar la probabilidad de alcanzar los objetivos y metas establecidos. La dirección planifica, organiza y dirige la realización de las acciones suficientes para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzarán los objetivos y metas.

Control fiscal

Es el conjunto de actividades realizadas por Instituciones competentes para lograr, mediante sistemas y procedimientos diversos, la regularidad y corrección de la administración del Patrimonio Público.

Control interno

Conjunto de métodos y medidas adoptadas para salvaguardar los recursos, verificar la exactitud y veracidad de la información financiera y administrativa, promover la

eficacia y la calidad en las operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas, y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados.

Control interno efectivo

El control interno puede juzgarse efectivo en cada una de las siguientes cuatro categorías, si la Dirección Superior del Órgano o Ente:

1. Está cumpliendo con los objetivos estratégicos.
2. Las operaciones producción de bienes, servicios, y actos de regulación, se están realizando con eficiencia, eficacia, economía y en un marco de calidad.
3. La información financiera es preparada confiablemente.
4. Se está cumpliendo con las leyes y regulaciones aplicables.

Deficiencia

Es un defecto de control interno percibido, potencial o real, o una oportunidad de fortalecer el Sistema de Control Interno, para proporcionar una mayor probabilidad de que los objetivos de la entidad sean alcanzados.

Efecto

- Se refiere a las consecuencias de las desviaciones encontradas en la Condición y a la afectación económica que calcula el auditor relacionada con el hallazgo.
- El efecto corresponde a la cuantificación o expresión numérica de la cantidad o monto en bolívaes perdidos o dejados de ganar por errores, irregularidades, negligencia, fraudes o presuntos hechos delictivos y de corrupción.

Enfoque de auditoría

Orientación que se le da a la auditoría, estableciendo áreas o componentes del objeto evaluado, de mayor interés o énfasis para el examen.

Ente

Es toda organización administrativa descentralizada funcionalmente con personalidad jurídica propia distinta de la República, de los estados, de los distritos metropolitanos y de los municipios.

Los entes descentralizados funcionalmente, son de dos tipos:

1. Entes descentralizados funcionalmente con forma de derecho privado: estarán conformados por las personas jurídicas constituidas y regidas de acuerdo a las normas del derecho privado en los términos de la presente Ley, y serán de dos tipos:
 - a. Entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales: serán aquellos entes descentralizados funcionalmente que no realicen actividades de producción de bienes o servicios destinados a la venta y cuyos ingresos o recursos provengan fundamentalmente del presupuesto de la República, los estados, los distritos metropolitanos, o los municipios.
 - b. Entes descentralizados funcionalmente con fines empresariales: serán aquellos cuya actividad principal sea la producción de bienes o servicios destinados a la venta y cuyos ingresos o recursos provengan fundamentalmente de esta actividad.
2. Entes descentralizados funcionalmente con forma de derecho público: estarán conformados por aquellas personas jurídicas creadas y regidas por normas de derecho público y podrán perseguir fines empresariales o no empresariales, al igual que podrán tener atribuido el ejercicio de potestades públicas.

Estado

Forma de organización de la Sociedad por la que se busca solucionar los problemas colectivos (de todos) y lograr el bienestar, la justicia y la seguridad. Es un instrumento de la sociedad.

Evaluación de riesgos

Proceso empleado para determinar las prioridades de gestión de riesgos mediante la comparación del nivel de riesgo contra normas predeterminadas, niveles de riesgo previstos u otros criterios.

Fiscalización

Actuación de control que se ejerce en los lugares, establecimientos, edificios, vehículos, libros y documentos de personas naturales o jurídicas que sean contribuyentes o responsables; o que en cualquier forma contraten, negocien o celebren operaciones con las entidades sujetas a control; o que de alguna manera administren, manejen o custodien bienes o fondos de esas entidades.

Funcionario

Persona que ha ingresado a la función pública y participa en el ejercicio de funciones públicas al servicio de una entidad estatal, que para la presente investigación este término será sustituido por el de “*Servidor Público*”

- Son todas aquellas situaciones de importancia, que se han detectado como resultado de la aplicación de las pruebas de cumplimiento y sustantivas en la ejecución de la auditoría.
- Es la información que a juicio del auditor le permite identificar hechos.
- Circunstancias importantes que inciden en la gestión de recursos en la entidad, programa o proyecto bajo examen, que merecen ser reflejados en el informe.

Hallazgo de auditoría

- Hecho trascendental encontrado durante una auditoría como consecuencia de la aplicación de los procedimientos de auditoría.
- Son asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión deben comunicarse a la entidad, ya que representan deficiencias importantes que podrían afectar en forma negativa su capacidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera, de acuerdo con las aseveraciones efectuadas

por la gerencia en los estados financieros. Pueden referirse a diversos aspectos de la estructura de control interno, tales como: ambiente de control, sistema de contabilidad y procedimientos de control.

Hallazgo, elementos del

1. Condición Actual: Situación actual encontrada, lo que es.
2. Criterio: Norma aplicable, lo que debe ser.
3. Causa: Razones por las cuáles se producen las desviaciones.
4. Efecto: Consecuencia de las desviaciones.

Informe COSO

Documento que incorpora en una sola estructura conceptual los distintos enfoques existentes a nivel mundial y generó un consenso para solucionar las múltiples dificultades que originaban confusión entre gente de negocios, legisladores, reguladores y otros. Actualizó la práctica del control interno, lo mismo que los procesos de diseño, implantación y evaluación. También los informes de los administradores sobre el mismo, con los consiguientes dictámenes externos.

Informe definitivo

Documento elaborado al término de la auditoría, donde se presentan los resultados de la actuación de control, en el cual se señalan las observaciones, hallazgos, conclusiones y recomendaciones, con el objeto de que las autoridades adopten de forma inmediata las medidas correctivas a que hubiere lugar.

Informe preliminar

Documento elaborado al finalizar la tarea encomendada, que será remitido al responsable del área evaluada y a la máxima autoridad jerárquica del Órgano o Ente evaluado, a objeto de que expongan los descargos que desvirtúen las observaciones, así como para que presenten las evidencias necesarias, suficientes y pertinentes.

Inspección

- Actuación de control que se ejerce mediante visitas ordinarias o extraordinarias al lugar donde se materializa la acción controlada a fin de evaluar la sinceridad del obrar de la administración.
- Evaluación objetiva de los elementos de un sistema para determinar si son adecuadas y efectivas las aplicaciones de medidas adoptadas por el Órgano o Ente inspeccionado, para minimizar y tratar de evitar o impedir los riesgos.

Muestra de auditoría

Medio que se utiliza para obtener información sobre una población o universo, que sirve de base razonable para la presentación de resultados.

Nivel de riesgo

- Resultado de relacionar la probabilidad de ocurrencia con el impacto y con los controles existentes en los procedimientos, que permite medir la gravedad del riesgo y establecer su importancia relativa.
- Es la probabilidad de que ocurra un evento, impacto o consecuencia adversos.
- Se entiende también como la medida de la posibilidad y magnitud de los impactos adversos, siendo la consecuencia del peligro, y está en relación con la frecuencia con que se presente el evento.
- Es una medida de potencial de pérdida económica o lesión en términos de la probabilidad de ocurrencia de un evento no deseado junto con la magnitud de las consecuencias. (COVENIN 2270:1995).

Normas de control interno para el sector público

Las Normas de Control Interno para el Sector Público son guías generales dictadas por la Contraloría General de la República, con el objeto de promover una sana administración de los recursos públicos en las entidades en el marco de una adecuada estructura del control interno. Estas normas establecen las pautas básicas que guían el

accionar de las entidades del sector público hacia la búsqueda de la efectividad, eficiencia y economía de las operaciones.

Objetivo específico

Propósito particular que se diferencia del Objetivo General por su nivel de detalle, complementariedad y concurrencia con otros objetivos.

Objetivo general

Propósito formulado en términos amplios, que parte de un diagnóstico análisis, y expresa la situación que se desea alcanzar en términos agregados, y que constituye la primera instancia de congruencia entre el Plan Estratégico y el Presupuesto establecido.

Observaciones

Características generales de hechos o situaciones encontradas en una auditoría y aspectos favorables y/o desfavorables detectados de acuerdo a los objetivos de la auditoría.

Órgano

- Núcleo de la Administración que dicta actos de voluntad a nombre de la persona pública colectiva.
- Es la parte de un todo que tiene función propia. En términos administrativos un Órgano es la parte de un ente o entidad (u organismo) que tiene competencias propias y competencias que le han sido atribuidas por la ley que crea la entidad o por el desarrollo reglamentario de esa ley.

Papeles de trabajo

Documentos que contienen la evidencia que respalda los hallazgos, opiniones, conclusiones y juicios del auditor. Deben incluir toda la evidencia que haya obtenido o preparado el auditor durante la auditoría.

Procedimiento analítico

Es aquel que está dirigido a evaluar los resultados obtenidos de la aplicación de las pruebas de control y sustantivas, a los fines de determinar y sustentar el hallazgo de auditoría.

Procedimientos

Métodos estandarizados para realizar tareas específicas o repetitivas, de conformidad con las políticas prescritas, que buscan unificar los procesos.

Procedimientos sustantivos

Procedimientos dirigidos a evaluar las actividades, procesos, sistemas u operaciones que constituyen el objeto de la auditoría.

Programa de auditoría

- Documento que establece los procedimientos de auditoría relacionados con el tema, actividad o asunto objeto de revisión.
- Contiene los objetivos, procedimientos a ser aplicados en el trabajo de campo, de acuerdo a la naturaleza, oportunidad y alcance de su ejecución, así como el personal encargado de su desarrollo.

Programa de trabajo

Documento mediante el cual se establecen la metodología, procedimientos y técnicas a emplearse en la auditoría.

Responsabilidad

Acción y modo de proceder que implica el deber de los funcionarios públicos o trabajadores de rendir cuenta ante una autoridad superior y ante el público por los fondos o bienes del Estado a su cargo y/o por una misión u objetivo delegado.

Resultados

Logros alcanzados en términos cuantitativos y/o cualitativos de los objetivos establecidos, durante un período determinado.

Riesgo de detección

La probabilidad que se obtenga una conclusión incorrecta de auditoría sobre los resultados de un examen.

Riesgo residual

El Riesgo que queda cuando las técnicas de Administración de Riesgos han sido aplicadas.

Riesgos de control

La tendencia del Sistema de Control Interno de perder eficacia con el paso del tiempo y exponer a, o no impedir, la exposición de los Activos bajo control.

Seguimiento

Proceso que permite detectar los aciertos y errores del programa de actuación implantado, con el objetivo de superar los problemas, errores o puntos débiles detectados, buscando medidas correctoras e incorporándolas a futuros trabajos.

Sub-legal

Son todas aquellas normas jurídicas que no tienen el rango de una ley formal tales como: Decretos, Resoluciones, Reglamentos o Acuerdos.

Técnicas de auditoría

Se refiere a los métodos usados por el auditor para recolectar evidencia. Los ejemplos incluyen, entre otras, la revisión de la documentación, entrevistas, cuestionarios, análisis de datos y la observación física.

ANEXO 2

Cuestionario Abogados



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA - VENEZUELA



CUESTIONARIO A

PROPUESTA PARA LA PREPARACIÓN DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA
EN LOS ORGANISMOS DE CONTROL FISCAL MUNICIPAL ENMARCADOS
EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES
FISCALIZADORAS SUPERIORES

Estándar para elaboración de informes de Auditoría para las Contralorías Municipales
Merideñas

Autor: Daniel Sánchez

Tutor: Dr. Elvis Núñez

Mérida, octubre 2017

Introducción

El presente cuestionario tiene como finalidad recabar información imprescindible para la realización de la tesis de grado titulada ***“PROPUESTA PARA LA PREPARACIÓN DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA EN LOS ORGANISMOS DE CONTROL FISCAL MUNICIPAL ENMARCADO EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES”*** el cual se elabora con la finalidad de optar el grado de Magister en Ciencias Contables, en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de los Andes.

La investigación que se encuentra actualmente en desarrollo, es importante, ya que servirá de guía en vista que brindará herramientas en el ámbito de la elaboración y contenido de los informes de auditoría presentados por los Órganos de Control Fiscal municipal.

Inicialmente queremos darle las gracias por su colaboración, igualmente, por tomarse el tiempo de responder las interrogantes formuladas. Finalmente, la información que se obtenga con el presente instrumento, será tratada de manera anónima, garantizando la confidencialidad de la persona que ha contestado, asimismo las respuestas obtenidas no serán divulgadas públicamente, en vista de que serán procesadas en valores numéricos que formarán parte de gráficos y tablas comparativas, destinadas a la interpretación de los resultados obtenidos.

Instrucciones

En el presente cuestionario conseguirá una serie de preguntas diseñadas para obtener información sobre su percepción, criterio profesional y nivel de acuerdo o desacuerdo sobre las declaraciones formuladas en el ámbito de la elaboración, presentación y utilidad de los informes de auditorías elaborados por los Órganos de Control Fiscal municipal.

Al respecto, se deberá seleccionar con una equis (X) la alternativa de selección que más se adapte a su juicio.

¡Muchas gracias!

PARTE I

1. Seleccione el ámbito de su ejercicio profesional dentro de área de Control Fiscal.

	Contralor Municipal		Abogado – Determinación de Responsabilidades
	Auditor		Abogado – Potestad Investigativa

2. Años dentro del área de Control Fiscal.

	Entre 0 y 2 años		Entre 3 y 5 años
	Entre 6 y 8 años		Entre 9 y 11 años
	Entre 12 y 14 años		15 años o más

www.bdigital.ula.ve

PARTE II

1. Al momento de valorar jurídicamente un informe definitivo, resultante de una actuación fiscal califique el grado de importancia que para usted representa los siguientes elementos:

- a. Redacción empleada en el informe

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

- b. Deficiencias en el control interno

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

- c. Claridad en la existencia de los elementos de condición, criterio, causa y efecto, dentro de los hallazgos planteados.

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

- d. Coherencia entre los hallazgos detectados y los supuestos generadores de responsabilidad administrativa. (Artículos 91 y 92 de la LOCGRySNCF)

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

- e. Reincidencia de las fallas detectadas.

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

f. Énfasis en el daño al patrimonio.

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

2. En relación a la valoración de los hallazgos planteados en el informe de auditoría formulado a consecuencias de las evidencias recolectadas en una actuación fiscal, para usted como abogado, cuál es su apreciación a la importancia de los siguientes elementos.

a. Intuición del auditor.

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

b. Hechos basados en evidencias precisas.

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

c. Respaldo de la suficiente documentación soporte.

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

d. Claridad en la norma legal, disposición o técnica transgredida o incumplida.

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

e. Falta de implementación de los adecuados mecanismos de control interno.

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

- f. Elementos de convicción suficientes, que desde la perspectiva del abogado pueda llegar a las mismas conclusiones que el equipo auditor.

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

3. En referencia a la forma en que se presentan los hallazgos en los informes de auditoría, indique usted que cualidad desearía usted encontrar, con la finalidad de obtener una perspectiva completa de la situación detectada.

- a. Narración detallada de los hechos.

Muy importante	Importante	Indiferente	Poco importante	Insustancial

- b. Tablas comparativas que establezcan diferencias entre montos o cantidades.

Muy importante	Importante	Indiferente	Poco importante	Insustancial

- c. Gráficos que destaquen fácilmente diferencias o magnitudes.

Muy importante	Importante	Indiferente	Poco importante	Insustancial

4. De la siguiente lista, selecciones los elementos desearía encontrar usted en los informes de auditoría recibidos.

	Título		Destinatario
	Objetivos y alcance de la auditoría, incluido el período abarcado por la misma		Enfoque de la auditoria
	Métodos, procedimientos y técnicas empleados		Identificación o descripción de la información acerca de la materia controlada

	Criterios empleados		Bases legales
	Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado		Resumen del trabajo efectuado
	Hallazgos de la auditoría		Conclusiones
	Recomendaciones		Índice
	Apéndices o anexos		Tablas, cuadros o gráficos
	Glosario de términos		Respuestas de la entidad auditada

5. Señale que normativa, lineamiento o guía utiliza usted para la revisión de los informes de auditoría.

	Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría de estado		Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría de los Órganos de Control Fiscal municipal
	Informes de auditorías elaborados por otros órganos de control fiscal		Modelos obtenidos en talleres, cursos y otras actividades de capacitación
	Normas internacionales de auditoría elaboradas para las entidades fiscalizadoras		Ninguno

6. ¿Qué opinión le merece la siguiente afirmación?: Los instrumentos normativos de los que se dispone actualmente tales como: Normas Generales de Auditoría de Estado, Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría, potestad investigativa o determinación de responsabilidades emitidos por la Contraloría General de la República (CGR) así como los elaborados por cada uno de los entes de control fiscal municipal, brindan suficiente información sobre la forma adecuada de elaborar y presentar y evaluar los informes de auditoría.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

7. ¿Qué opinión le merece la siguiente afirmación?: Es necesario que los órganos de control fiscal, implementen las normas internacionales de auditoría aplicables al sector público en sus actuaciones.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

8. ¿Cuál es el grado de conocimiento que usted posee en relación a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores?

Alto	Medio	Bajo	Ninguno

www.bdigital.ula.ve

PARTE III

1. ¿Considera usted que incorporar la siguiente información en los informes de auditoría, puede brindar un mayor entendimiento del trabajo realizado por el equipo auditor, durante la Actuación Fiscal?

- a. Un párrafo en el cual se indique que la Dirección de ente o órgano sujeto a control, es el único responsable de la preparación y presentación de la información suministrada al equipo auditor, de acuerdo al correspondiente marco técnico y legal así como del control interno de la entidad.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

- b. Un párrafo en el cual se señale, que el equipo auditor expresa sus conclusiones de acuerdo a lo establecido estrictamente en el marco de la actuación fiscal, y basada exclusivamente en evidencia de auditoría.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

- c. Un párrafo de conclusiones con salvedades, en el cual previamente a la redacción de los hallazgos, se expresa de que el equipo auditor en enfrentó a cualquiera de los siguientes escenarios, individualmente o en su conjunto:

- La no aplicación de alguno de los criterios de reconcomiendo, medición, presentación o revelación, establecidas en las normas técnicas o legales de la información sujeta a revisión.
- Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar sus conclusiones.
- Sospecha de la existencia errores no detectados, que pudieran ser de importancia, sin embargo estos probablemente no se extienden a la globalidad de la información.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

- d. Un párrafo en el cual se indique de manera expresa de que el equipo auditor encontró el siguiente escenario
- Obtuvo evidencia de auditoria suficiente y adecuada, por lo cual concluye con alto grado de seguridad que los errores detectados, individualmente o en su conjunto, son materiales y generalizados a toda la información.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

- e. Un párrafo de conclusión (opinión) previo a la redacción de los hallazgos en caso de que los hubiere, en el cual se señale que de acuerdo a las evidencias recolectadas, la información sujeta a revisión expresan o no, en todos los aspectos significativos, su apego al marco técnico y normativo aplicable y en particular, con los principios y criterios contenidos en los mismos.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

- f. Un párrafo de consideraciones adicionales, que se puede incluir o no a juicio del equipo auditor, cuando de acuerdo a la naturaleza de la actuación fiscal practicada, se debió cumplir con otras responsabilidades de información del auditor, de acuerdo a la naturaleza particular del trabajo, de acuerdo a lo señalado en requerimientos legales o sublegales específicos.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

ANEXO 3

Cuestionario Auditores



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA - VENEZUELA



CUESTIONARIO B

PROPUESTA PARA LA PREPARACIÓN DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA
EN LOS ORGANISMOS DE CONTROL FISCAL MUNICIPAL ENMARCADOS
EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES
FISCALIZADORAS SUPERIORES

Estándar para elaboración de informes de Auditoría para las Contralorías Municipales
Merideñas

Autor: Daniel Sánchez

Tutor: Dr. Elvis Núñez

Mérida, octubre 2017

Introducción

El presente cuestionario tiene como finalidad recabar información imprescindible para la realización de la tesis de grado titulada ***“PROPUESTA PARA LA PREPARACIÓN DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA EN LOS ORGANISMOS DE CONTROL FISCAL MUNICIPAL ENMARCADO EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES”*** el cual se elabora con la finalidad de optar el grado de Magister en Ciencias Contables, en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de los Andes.

La investigación que se encuentra actualmente en desarrollo, es importante, ya que servirá de guía en vista que brindará herramientas en el ámbito de la elaboración y contenido de los informes de auditoría presentados por los Órganos de Control Fiscal municipal.

Inicialmente queremos darle las gracias por su colaboración, igualmente, por tomarse el tiempo de responder las interrogantes formuladas. Finalmente, la información que se obtenga con el presente instrumento, será tratada de manera anónima, garantizando la confidencialidad de la persona que ha contestado, asimismo las respuestas obtenidas no serán divulgadas públicamente, en vista de que serán procesadas en valores numéricos que formaran parte de gráficos y tablas comparativas, destinadas a la interpretación de los resultados obtenidos.

Instrucciones

En el presente cuestionario conseguirá una serie de preguntas diseñadas para obtener información sobre su percepción, criterio profesional y nivel de acuerdo o desacuerdo sobre las declaraciones formuladas en el ámbito de la elaboración, presentación y utilidad de los informes de auditorías elaborados por los Órganos de Control Fiscal municipal.

Al respecto, se deberá seleccionar con una equis (X) la alternativa de selección que más se adapte a su juicio.

¡Muchas gracias!

PARTE I

1. Seleccione el ámbito de su ejercicio profesional dentro del Control Fiscal.

	Contralor Municipal		Abogado – Determinación de Responsabilidades
	Auditor		Abogado – Potestad Investigativa

2. Años dentro del Control Fiscal.

	Entre 0 y 2 años		Entre 3 y 5 años
	Entre 6 y 8 años		Entre 9 y 11 años
	Entre 12 y 14 años		15 años o más

www.bdigital.ula.ve

PARTE II

1. ¿Usted participa en la elaboración de informes de auditoría?

	Si		No
--	----	--	----

2. En caso de ser afirmativa su respuesta anterior, señale que normativa, lineamientos o guías que usted utiliza usted para la elaboración y presentación de informes de auditoría.

	Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría de estado		Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría del órgano de control fiscal municipal
	Informes de auditorías elaborados por otros órganos de control fiscal		Modelos obtenidos en talleres, cursos y otras actividades de capacitación
	Normas internacionales de auditoría elaboradas para las entidades fiscalizadoras		Ninguno

3. ¿Qué opinión le merece la siguiente afirmación?: Los instrumentos normativos de los que se dispone actualmente tales como: Normas Generales de Auditoría de Estado, Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría de estado emitido por la Contraloría General de la República (CGR) así como los elaborados por cada uno de los Órganos de Control Fiscal municipal, brindan suficiente información sobre la forma adecuada de elaborar y presentar los informes de auditoría.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

4. ¿Qué opinión le merece la siguiente afirmación?: Es necesario que los órganos de control fiscal, implementen las normas internacionales de auditoría aplicables al sector público en sus actuaciones.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

5. ¿Cuál es el grado de conocimiento que usted posee en relación a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores?

Alto	Medio	Bajo	Ninguno

6. ¿Qué opinión le merece la siguiente afirmación?: Actualmente se ha efectuado suficiente divulgación en relación a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, dirigida a los Órganos de Control Fiscal municipal

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

7. ¿Qué opinión le merece la siguiente afirmación?: Es necesario fomentar mayores mecanismos de capacitación en materia de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, dirigida a los Órganos de Control Fiscal municipal.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

8. ¿De qué tipo clasificaría usted las auditorías realizadas generalmente por los Órganos de Control Fiscal municipal?

	Auditoria de cumplimiento: Examen efectuado para evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y técnicas.		Auditoria de Administrativa - Financiera: Revisión a fin de verificar el manejo de los recursos financieros, materiales y humanos.
	Mixta: Las anteriormente señaladas.		Otra (especifique): _____

9. ¿Cuál es la valoración que le asigna usted a la importancia de evaluar el cumplimiento de los parámetros legales y técnicos del ente u organismo sujeto a control?

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

10. ¿Cuál es la valoración que le asigna usted a la importancia de verificar el manejo de los recursos financieros, materiales y humanos del ente u organismo sujeto a control?

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

11. ¿Sabía usted de la existencia de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), de la cual Venezuela forma parte?

Si	No
----	----

12. ¿Sabía usted que la INTOSAI, emitió las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) que contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los requisitos previos de auditorías de entidades públicas?

Si	No
----	----

13. ¿Sabía usted que en las ISSAI se establecen las directrices internacionales destinadas a la elaboración y presentación de los informes de auditoría?

Si	No
----	----

14. De la siguiente lista, seleccione los elementos que actualmente forman parte de los informes de auditoría elaborados por usted:

Título	Destinatario
Objetivos y alcance de la auditoría, incluido el período abarcado por la misma	Enfoque de la auditoria
Métodos, procedimientos y técnicas empleados	Identificación o descripción de la información acerca de la materia controlada
Criterios empleados	Bases legales
Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado	Resumen del trabajo efectuado
Hallazgos de la auditoria	Conclusiones
Recomendaciones	Índice
Apéndices o anexos	Tablas, cuadros o gráficos
Glosario	Respuestas de la entidad auditada

15. ¿Es incluido en los informes de auditoría un párrafo en el cual se especifica la responsabilidad de la dirección del ente u organismo sujeto a revisión, sobre su responsabilidad en la preparación de los estados financieros, así como sobre la implementación y funcionamiento de los adecuados mecanismos de control interno aplicables a la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error?

	Si		No
--	----	--	----

16. En el caso de que su respuesta a la pregunta anterior fuese negativa, cuál es su grado de aprobación en relación a la siguiente afirmación: Es importante la inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad de la dirección o gerencia del ente u organismo sujeto a control, aporta valor a los informes de auditoría elaborados.

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

17. ¿Es incluido en los informes de auditoría, la responsabilidad del equipo auditor sobre la opinión expresada en base a la auditoría realizada, con el fin de diferenciarla de la responsabilidad de la dirección o gerencia del ente u organismo sujeto a revisión?

	Si		No
--	----	--	----

18. En el caso de que su respuesta a la pregunta anterior fuese negativa, cuál es su grado de aprobación en relación a la siguiente afirmación: Es importante la inclusión de un párrafo sobre la responsabilidad del equipo auditor sobre la opinión expresada en base a la auditoría realizada.

Muy alto	Alto	Medio	Bajo	Muy bajo

PARTE III

1. ¿Considera usted que incorporar la siguiente información en los informes de auditoría, puede brindar un mayor entendimiento del trabajo realizado por el equipo auditor, durante la Actuación Fiscal?
 - g. Un párrafo en el cual se indique que la Dirección de ente u órgano sujeto a control, es el único responsable de la preparación y presentación de la información suministrada al equipo auditor, de acuerdo al correspondiente marco técnico y legal así como del control interno de la entidad.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

- h. Un párrafo en el cual se señale, que el equipo auditor expresa sus conclusiones de acuerdo a lo establecido estrictamente en el marco de la actuación fiscal, y basada exclusivamente en evidencia de auditoría.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

- i. Un párrafo de conclusiones con salvedades, en el cual previamente a la redacción de los hallazgos, se expresa de que el equipo auditor en enfrente a cualquiera de los siguientes escenarios, individualmente o en su conjunto:
 - b. La no aplicación de alguno de los criterios de reconocimiento, medición, presentación o revelación, establecidas en las normas técnicas o legales de la información sujeta a revisión.
 - c. Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar sus conclusiones.
 - d. Sospecha de la existencia errores no detectados, que pudieran ser de importancia, sin embargo, estos probablemente no se extienden a la globalidad de la información.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

- j. Un párrafo en el cual se indique de manera expresa de que el equipo auditor encontró el siguiente escenario
- Obtuvo evidencia de auditoria suficiente y adecuada, por lo cual concluye con alto grado de seguridad que los errores detectados, individualmente o en su conjunto, son materiales y generalizados a toda la información.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

- k. Un párrafo de conclusión (opinión) previo a la redacción de los hallazgos en caso de que los hubiere, en el cual se señale que de acuerdo a las evidencias recolectadas, la información sujeta a revisión expresan o no, en todos los aspectos significativos, su apego marco técnico y normativo aplicable y en particular, con los principios y criterios contenidos en los mismos.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

- l. Un párrafo de consideraciones adicionales, que se puede incluir o no a juicio del equipo auditor, cuando de acuerdo a la naturaleza de la actuación fiscal practicada, se debió cumplir con otras responsabilidades de información del auditor, de acuerdo a la naturaleza particular del trabajo, de acuerdo a lo señalado en requerimientos legales o sublegales específicos.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

ANEXO 4

Validación del Experto en Metodología



Mérida, 02 de octubre 2017

Profesora

Marisergia Peña

Presente

Reciba un cordial saludo, motivado a su reconocida formación en materia de, metodología me complace dirigirme a usted en solicitud de su valiosa colaboración para la validación de los instrumentos de recolección de datos anexos a esta comunicación, los mismos servirán para recolectar información relativa a la investigación denominada:

**PROPUESTA PARA LA PREPARACIÓN DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA
EN LOS ORGANISMOS DE CONTROL FISCAL MUNICIPAL ENMARCADOS EN
LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS
SUPERIORES**

**Estándar para elaboración de informes de Auditoría para las Contralorías
Municipales Merideñas**

Investigación, que será presentada para optar al grado de Magister en Ciencias Contables. Asimismo, se incorpora el Instrumento para la validación de los mismos y los cuadros: Sistema de Variables e Indicadoras para una rápida comprensión y validación de los instrumentos.

Agradeciendo su valiosa colaboración en el desarrollo e impulso de la investigación, me suscribo. Agradeciendo su valiosa colaboración en el desarrollo e impulso de la investigación, me suscribo.

Muy Cordialmente,

Daniel Sánchez

Cl. 15.920.408

Daniel Sánchez / 0424-7816963 / danielarturo82@gmail.com



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA - VENEZUELA



INSTRUMENTO PARA LA VALIDACIÓN

Apreciación Cualitativa

Cuestionario A

Abogados

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del Instrumento	X			
Claridad en la redacción de los ítems	X			
Pertinencia de la variable con los indicadores	X			
Relevancia del contenido	X			
Factibilidad de la aplicación	X			

OBSERVACIONES:

Validado por: C.I. N°: 16.413.396 . Manseguía Pons
Profesión: Lugar de Trabajo: Licenciada en Contabilidad / Universidades de los Andes
Cargo que desempeña: Profesora Agregada al Depto de Economía
Lugar y fecha de validación: Firma: *Manseguía Pons*
09/10/2017

Daniel Sánchez / 0424-7816983 / danielarturo82@gmail.com

Página 7

INSTRUMENTO PARA LA VALIDACIÓN
 Apreciación Cuantitativa
 Cuestionario A

ITEM	OBJETIVO	ESCALA EVALUATIVA (1)				OBSERVACIONES
		1	2	3	4	
1	N/A				X	
2					X	
1	2				X	
2					X	
3					X	
4					X	
5					X	
6					X	
7					X	
8					X	
1.a	2				X	
1.b					X	
1.c					X	
1.d					X	
1.e					X	
1.f					X	



(1) Escala Evaluativa:

• 4: Excelente • 3: Bueno • 2: Regular • 1: Deficiente

Preguntas adicionales

1. ¿Eliminaría alguno de los ítems señalado anteriormente? SI: ____ NO: X
2. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Cuál ítem eliminaría?
 - a. Primera parte 1: 1__ / 2__
 - b. Segunda parte: 1__ / 2__ / 3__ / 4__ / 5__ / 6__ / 7__ / 8__
 - c. Tercera parte: 1.a__ / 1.b__ / 1.c__ / 1.d__ / 1.e__ / 1.f__
3. ¿Incluiría una pregunta adicional? SI: ____ NO: X
4. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Qué pregunta incluiría?

OBSERVACIONES ADICIONALES:

www.bdigital.ula.ve

Validado por: C.I. N°: Marysajia Pantoja C.I. 16.433.376
Profesión: Licenciada en Contabilidad / Universidad de los Andes
Cargo que desempeña: Profesora Agregada adscrita al Departamento de Economía
Lugar y fecha de validación: Firma [Firma]
Mérida 09/10/2017

Página 9



INSTRUMENTO PARA LA VALIDACIÓN

Apreciación Cualitativa

Cuestionario B

Audidores

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del Instrumento	X			
Claridad en la redacción de los ítems	X			
Pertinencia de la variable con los indicadores	X			
Relevancia del contenido	X			
Factibilidad de la aplicación	X			

OBSERVACIONES:

Validado por: C.I. N°: Marysugio Peña C.I. 26413.396
Profesión: Lugar de Trabajo: Licenciada en Contaduría / Universidad de los Andes
Cargo que desempeña: Profesora Agregada al Depto. de Economía
Lugar y fecha de validación: Firma:
Mérida, 09/30/2017

INSTRUMENTO PARA LA VALIDACIÓN
Apreciación Cuantitativa
Cuestionario B

ITEM	OBJETIVO	ESCALA EVALUATIVA (1)				OBSERVACIONES
		1	2	3	4	
1	N/A				X	PRIMERA PARTE
2					X	
1	3				X	SEGUNDA PARTE
2					X	
3					X	
4					X	
5					X	
6					X	
7					X	
8					X	
9					X	
10					X	
11					X	
12					X	
13					X	
14					X	
15					X	
16					X	
17					X	
18					X	



Tercera Parte					
1.a					
1.b					
1.c					
1.d					
1.e					
1.f					

3



(2) Escala Evaluativa:

• 4: Excelente • 3: Bueno • 2: Regular • 1: Deficiente

Preguntas adicionales

1. ¿Eliminaría alguno de los ítems señalado anteriormente? SI: ☐ NO: ☒
2. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Cuál ítem eliminaría?
 - a. Primera parte: 1_ / 2_
 - b. Segunda parte: 1_ / 2_ / 3_ / 4_ / 5_ / 6_ / 7_ / 8_ / 9_ / 10_ / 11_ / 12_ / 13_ / 14_ / 15_ / 16_ / 17_ / 18_
 - c. Tercera parte: 1.a_ / 1.b_ / 1.c_ / 1.d_ / 1.e_ / 1.f_
3. ¿Incluiría una pregunta adicional? SI: ☐ NO: ☒
4. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Qué pregunta incluiría?

OBSERVACIONES ADICIONALES:

Validado por: C.I. N°: Marysolia Peña C.I. 16.433.396
Profesión; Lugar de Trabajo: Licenciada en Contaduría Pública / Universidad de los Andes
Cargo que desempeña: Profesora Agregada al Depto. de Economía
Lugar y fecha de validación: Firma Marysolia Peña
Mérida, 09/10/2017

ANEXO 5

Validación del Experto en Redacción



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA - VENEZUELA



SOLICITUD DE VALIDACIÓN DIRIGIDA A EXPERTOS

Redacción

Mérida, 05 de octubre 2017

Profesora

Anagabriela Centeno

Presente

Reciba un cordial saludo, motivado a su reconocida formación en materia de redacción me complace dirigirme a usted en solicitud de su valiosa colaboración para la validación de los instrumentos de recolección de datos anexos a esta comunicación, los mismos servirán para recolectar información relativa a la investigación denominada:

**PROPUESTA PARA LA PREPARACIÓN DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA
EN LOS ORGANISMOS DE CONTROL FISCAL MUNICIPAL ENMARCADOS EN
LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS
SUPERIORES**

**Estándar para elaboración de informes de Auditoría para las Contralorías
Municipales Merideñas**

Investigación, que será presentada para optar al grado de Magister en Ciencias Contables. Asimismo, se incorpora el Instrumento para la validación de los mismos y los cuadros: Sistema de Variables e Indicadoras para una rápida comprensión y validación de los instrumentos.

Agradeciendo su valiosa colaboración en el desarrollo e impulso de la investigación, me suscribo. Agradeciendo su valiosa colaboración en el desarrollo e impulso de la investigación, me suscribo.

Muy Cordialmente,


Daniel Sánchez

CI. 15.920.408

Daniel Sánchez / 0424-7816963 / danielarturo82@gmail.com



INSTRUMENTO PARA LA VALIDACIÓN

Apreciación Cualitativa

Cuestionario A

Abogados

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del Instrumento	X			
Claridad en la redacción de los ítems		X		
Pertinencia de la variable con los indicadores	X			
Relevancia del contenido	X			
Factibilidad de la aplicación	X			

OBSERVACIONES:

Corregir en los ítems 3, 4, 6, 7 correspondiente al cuestionario de Auditores la oración "¿Está Usted de acuerdo?" y reemplazarla con "¿A qué opinión le merece?"

Validado por: C.I. N°: 16374432

Profesión: Lugar de Trabajo: Prof. Legislación Fiscal-FACES-ULA

Cargo que desempeña: Prof. Invitado.

Lugar y fecha de validación: Firma: 05/10/17
Daniel Sánchez

Daniel Sánchez / 0424-7816963 / danielarturo82@gmail.com

INSTRUMENTO PARA LA VALIDACIÓN

Apreciación Cuantitativa

Cuestionario I

ITEM	OBJETIVO	ESCALA EVALUATIVA (1)				OBSERVACIONES
		1	2	3	4	
PRIMERA PARTE						
1	N/A				X	
2					X	
SEGUNDA PARTE						
1	2				X	
2					X	
3				X	X	
4				X	X	
5					X	
6				X	X	
7						
8					X	
TERCERA PARTE						
1.a	2				X	
1.b					X	
1.c					X	
1.d					X	
1.e					X	
1.f					X	



(1) Escala Evaluativa:

• 4: Excelente • 3: Bueno • 2: Regular • 1: Deficiente

Preguntas adicionales

1. ¿Eliminaría alguno de los ítems señalado anteriormente? SI: ____ NO: X
2. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Cuál ítem eliminaría?
 - a. Primera parte 1: 1__ / 2__
 - b. Segunda parte: 1__ / 2__ / 3__ / 4__ / 5__ / 6__ / 7__ / 8__
 - c. Tercera parte: 1.a__ / 1.b__ / 1.c__ / 1.d__ / 1.e__ / 1.f__
3. ¿Incluiría una pregunta adicional? SI: ____ NO: X
4. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Qué pregunta incluiría?

OBSERVACIONES ADICIONALES:

www.bdigital.ula.ve

Validado por: C.I. N°: 16.374.432

Profesión: Lugar de Trabajo: Prof. Legislación Fiscal - FACES ULA

Cargo que desempeña: Prof. Abogado

Lugar y fecha de validación: Firma 05/10/17

[Firma]



INSTRUMENTO PARA LA VALIDACIÓN

Apreciación Cualitativa

Cuestionario I

Audidores

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del Instrumento	X			
Claridad en la redacción de los ítems		X		
Pertinencia de la variable con los indicadores	X			
Relevancia del contenido	X			
Factibilidad de la aplicación	X			

OBSERVACIONES:

Validado por: C.I. N°: 16374432

Profesión: Lugar de Trabajo: Prof. Asesoración Fiscal ULA-FACES

Cargo que desempeña: Prof. Invitados

Lugar y fecha de validación: Firma: 05/10/17

A. S. Centeno

Daniel Sánchez / 0424-7816963 / danielarturo82@gmail.com

INSTRUMENTO PARA LA VALIDACIÓN

Apreciación Cuantitativa

Cuestionario I

ITEM	OBJETIVO	ESCALA EVALUATIVA (1)				OBSERVACIONES
		1	2	3	4	
1	N/A				X	
2					X	
1	3				X	
2					X	
3				X		
4				X		
5					X	
6				X		
7				X		
8					X	
9					X	
10					X	
11					X	
12					X	
13					X	
14					X	
15					X	
16					X	
17					X	
18					X	



(2) Escala Evaluativa:

• 4: Excelente • 3: Bueno • 2: Regular • 1: Deficiente

Preguntas adicionales

1. ¿Eliminaría alguno de los ítems señalado anteriormente? SI: ____ NO: X
2. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Cuál ítem eliminaría?
 - a. Primera parte 1: 1__ / 2__
 - b. Segunda parte: 1__ / 2__ / 3__ / 4__ / 5__ / 6__ / 7__ / 8__ / 9__ / 10__ / 11__ / 12__ / 13__ / 14__ / 15__ / 16__ / 17__ / 18__
 - c. Tercera parte: 1.a__ / 1.b__ / 1.c__ / 1.d__ / 1.e__ / 1.f__
3. ¿Incluiría una pregunta adicional? SI: ____ NO: X
4. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Qué pregunta incluiría?

OBSERVACIONES ADICIONALES:

Instrumento con elementos claros y precisos así como excelente redacción y presentación, la preparación de los mismo es pertinente para cumplir con los objetivos plantados en la investigación

Validado por: C.I. N°: Janeth Cohil Leal C.I. N° 8656330
Profesión: Lic. en Contaduría Pública / Abogada
Cargo que desempeña: Profesora en la FACES
Lugar y fecha de validación: Firma Mérida 05 de Octubre de 2014



(2) Escala Evaluativa:

• 4: Excelente • 3: Bueno • 2: Regular • 1: Deficiente

Preguntas adicionales

1. ¿Eliminaría alguno de los ítems señalado anteriormente? SI: ☐ NO: ☒
2. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Cuál ítem eliminaría?
 - a. Primera parte 1: 1__ / 2__
 - b. Segunda parte: 1__ / 2__ / 3__ / 4__ / 5__ / 6__ / 7__ / 8__ / 9__ / 10__ / 11__ / 12__ / 13__ / 14__ / 15__ / 16__ / 17__ / 18__
 - c. Tercera parte: 1.a__ / 1.b__ / 1.c__ / 1.d__ / 1.e__ / 1.f__
3. ¿Incluiría una pregunta adicional? SI: ☐ NO: ☒
4. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Qué pregunta incluiría?

OBSERVACIONES ADICIONALES:

www.bdigital.ula.ve

Validado por: C.I. N°: 16374432

Profesión: Lugar de Trabajo: Prof. Legislación Fiscal ULA FACES

Cargo que desempeña: Prof. Invitado

Lugar y fecha de validación: Firma 05/10/17

Ana Letitia

ANEXO 6

Validación del Experto en Materia de Control Fiscal



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA - VENEZUELA



SOLICITUD DE VALIDACIÓN DIRIGIDA A EXPERTOS

Contenido en materia de Control Fiscal

Mérida, 02 de octubre 2017

Profesora

Janeth Cohil

Presente

Reciba un cordial saludo, motivado a su reconocida formación en materia de Control Fiscal, me complace dirigirme a usted en solicitud de su valiosa colaboración para la validación de los instrumentos de recolección de datos anexos a esta comunicación, los mismos servirán para recolectar información relativa a la investigación denominada:

**PROPUESTA PARA LA PREPARACIÓN DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA
EN LOS ORGANISMOS DE CONTROL FISCAL MUNICIPAL ENMARCADO EN
LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS
SUPERIORES**

**Estándar para elaboración de informes de Auditoría para las Contralorías
Municipales Merideñas**

Investigación, que será presentada para optar al grado de Magíster en Ciencias Contables. Asimismo, se incorpora el Instrumento para la validación de los mismos y los cuadros: Sistema de Variables e Indicadoras para una rápida comprensión y validación de los instrumentos.

Agradeciendo su valiosa colaboración en el desarrollo e impulso de la investigación, me suscribo. Agradeciendo su valiosa colaboración en el desarrollo e impulso de la investigación, me suscribo.

Muy Cordialmente,


Daniel Sánchez

CI. 15.920.408

Daniel Sánchez / 0424-7816963 / danielarturo82@gmail.com



INSTRUMENTO PARA LA VALIDACIÓN

Apreciación Cualitativa

Cuestionario A

Abogados

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del Instrumento	X			
Claridad en la redacción de los ítems	X			
Pertinencia de la variable con los indicadores	X			
Relevancia del contenido	X			
Factibilidad de la aplicación	X			

OBSERVACIONES:

Muy acertado en su criterio. Se verifica la pertinencia con los objetivos planteados, además se expresa en los instrumentos un amplio conocimiento en la materia de control fiscal en el ámbito Nacional e Internacional. Muy valioso el aporte para la investigación en esta materia siendo novedoso e importante para el área de estudio.

Validado por: C.I. N°: Janeth Cohil Leal C.I. N° V-008656330

Profesión: Lugar de Trabajo: Lic. en Contaduría / Abogada CILA

Cargo que desempeña: Profesora en La FACES

Lugar y fecha de validación: Firma: Mérida 05 de Octubre de 2017

Daniel Sánchez / 0424-7816863 / danielarturo82@gmail.com



INSTRUMENTO PARA LA VALIDACIÓN

Apreciación Cuantitativa

Cuestionario I

ITEM	OBJETIVO	ESCALA EVALUATIVA (1)				OBSERVACIONES
		1	2	3	4	
1	N/A					
2						
PRIMERA PARTE						
SEGUNDA PARTE						
1	2					X
2						X
3						X
4						X
5						X
6						X
7						X
8						X
TERCERA PARTE						
1.a	2					X
1.b						X
1.c						X
1.d						X
1.e						X
1.f						X



(1) Escala Evaluativa:

• 4: Excelente • 3: Bueno • 2: Regular • 1: Deficiente

Preguntas adicionales

1. ¿Eliminaría alguno de los ítems señalado anteriormente? SI: NO: X
2. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Cuál ítem eliminaría?
 - a. Primera parte 1: 1 / 2
 - b. Segunda parte: 1 / 2 / 3 / 4 / 5 / 6 / 7 / 8
 - c. Tercera parte: 1.a / 1.b / 1.c / 1.d / 1.e / 1.f
3. ¿Incluiría una pregunta adicional? SI: NO: X
4. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Qué pregunta incluiría?

OBSERVACIONES ADICIONALES:

En un todo de acuerdo a los
objetivos planteados, el instrumento
es pertinente, objetivo, claro, preciso,
así como suficientemente adecuado

Validado por: C.I.Nº: Janeith Cohit Leal C.I. Nº V002656330
Profesión: Lic. en Contaduría / ABOGADA ULA
Lugar de Trabajo: Profesora en la FACES
Carga que desempeña: Merida, 05 de Octubre de 2017
Lugar y fecha de validación: Firma [Firma]

Página 9



INSTRUMENTO PARA LA VALIDACIÓN

Apreciación Cualitativa

Cuestionario I

Auditores

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del Instrumento	X			
Claridad en la redacción de los ítems	X			
Pertinencia de la variable con los indicadores	X			
Relevancia del contenido	X			
Factibilidad de la aplicación	X			

OBSERVACIONES:

Desarrollo adecuado a los objetivos
planteados, en la investigación
en cuestión.

Validado por: c.i. N°: Janeth Cohil Leal C.I. N° 8656330
Profesión: Lic. en Contaduría Pública / ABOGADA
Cargo que desempeña: PROFESORA en La FACES
Lugar y fecha de validación: Firma: Mérida 05 de Octubre de 2014

[Firma]

Página 10



INSTRUMENTO PARA LA VALIDACIÓN
Apreciación Cuantitativa
Cuestionario I

ITEM	OBJETIVO	ESCALA EVALUATIVA (1)				OBSERVACIONES
		1	2	3	4	
1	N/A					
2						
PRIMERA PARTE						
SEGUNDA PARTE						
1	3				X	
2					X	
3					X	
4					X	
5					X	
6					X	
7					X	
8					X	
9					X	
10					X	
11					X	
12					X	
13					X	
14					X	
15					X	
16					X	
17					X	
18					X	

Daniel Sánchez / 0424-7816563 / danielaturo82@gmail.com

9



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA - VENEZUELA



TERCERA PARTE					
1.a	3				X
1.b					X
1.c					X
1.d					X
1.e					X
1.f					X



(2) Escala Evaluativa:

• 4: Excelente • 3: Bueno • 2: Regular • 1: Deficiente

Preguntas adicionales

1. ¿Eliminaría alguno de los ítems señalado anteriormente? SI: ☐ NO: ☒
2. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Cuál ítem eliminaría?
 - a. Primera parte 1: 1__ / 2__
 - b. Segunda parte: 1__ / 2__ / 3__ / 4__ / 5__ / 6__ / 7__ / 8__ / 9__ / 10__ / 11__ / 12__ / 13__ / 14__ / 15__ / 16__ / 17__ / 18__
 - c. Tercera parte: 1.a__ / 1.b__ / 1.c__ / 1.d__ / 1.e__ / 1.f__
3. ¿Incluiría una pregunta adicional? SI: ☐ NO: ☒
4. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Qué pregunta incluiría?

OBSERVACIONES ADICIONALES:

Instrumento con elementos claros y precisos así como excelente redacción y presentación, la preparación de los mismos es pertinente para cumplir con los objetivos planteados en la investigación.

Validado por: C.I. N°: Janeth Cohil Leal C.I. N° 8656330
Profesión: Lic. en Contaduría Pública / Abogada
Cargo que desempeña: Profesora en la FACES
Lugar y fecha de validación: Firma Mérida 05 de Octubre de 2014