



**Modelo de auditoría de cumplimiento, de la normativa de
Planificación del sector Público en Manabí**

Autor: Byron Vicente Cedeño Domínguez

Coautor: Xavier Mauricio Torres Maldonado

Marzo 2021

Resumen

Por varias razones, entre las cuales está el aspecto normativo, actualmente no se aplica auditorías de cumplimiento como modalidad independiente, a ninguna de las normativas que rigen el sector público, entre ellas la de Planificación, a pesar de su enorme importancia en la administración de los recursos. Por ello se pretendió, con base en la información que se obtuvo con un procedimiento exploratorio; elaborar una herramienta que permita ejecutar este tipo de acciones, no solo tomando las normas internacionales creadas para el efecto, sino sintetizando la normativa vigente, utilizando técnicas de análisis de contenidos muy útiles, para establecer los componentes relevantes, clasificarlos, para luego construir las plantillas con las que se formó el modelo propuesto. Para ello se consideró los lineamientos de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI relativos al cumplimiento, y se elaboró el instrumento combinándolos con el proceso de planificación. Se pudo establecer al mismo tiempo, que una herramienta de este tipo, puede ser muy útil no solo en la Planificación, sino también en otras normativas, lo cual, aunque no era el objetivo principal, resulta interesante para futuras propuestas, reflejando así, uno de los beneficios del alcance exploratorio.

Palabras clave: PLANIFICACIÓN INSTITUCIONAL, CUMPLIMIENTO DE NORMATIVA, AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO, PLAN OPERATIVO NORMATIVA, ISSAI CONTRALORÍA

Abstract

For some reasons, like the regulatory aspect, the compliance audits are not currently applied, as an independent modality, to none of the regulations that govern the public sector, among them, the Planning one, though its enormous importance in the administration of resources. Therefore, it was intended, based on the information obtained with an exploratory procedure; provide a tool that allows executing this type of control actions, not only taking the international standards created for it, but also synthesizing the current regulations, with the different items that make it up, using very useful content analysis techniques, which allowed establishing relevant components, classify them, to use them, for build the templates, with which the proposed model was formed, combining them with the INTOSAI guidelines related to this area, and the components established in the regulations. It was possible to establish, while work was going on to achieve the initial purpose, that a tool of this type can be very useful not only in Planning, but also in other regulations, although it was not the central theme, but is interesting for future proposals, which is one of the benefits of exploratory scope.

Keywords: INSTITUTIONAL PLANNING, REGULATIONS COMPLIANCE, COMPLIANCE AUDIT, OPERATIVE PLANNING NORMATIVE, ISSAI COMPTROLLERY

Introducción

La auditoría de cumplimiento toma protagonismo a partir de la crisis financiera del 2008, que motivó a nivel mundial la implementación de rigurosos controles (Ángel, 2020), se aplicó inicialmente, a través de funcionarios, encargados del cumplimiento en las organizaciones, pero con el tiempo se ha dado un alto crecimiento en su connotación, llegando al sector público, aunque con más lentitud que en el privado. Esta expansión se reafirma con la inclusión del concepto en reconocidas normas, como las ISO, que ahora contemplan apartados específicos, que buscan aumentar la eficacia de la gestión del cumplimiento. En América latina, en lo referente al sector público, se ha impulsado a través de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores OLACEFS, la implementación de diferentes procedimientos de auditoría, entre las que se encuentra, la auditoría de cumplimiento, como parte de las iniciativas que impulsa la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI, para la aplicación de las normas internacionales de las EFS, que se conocen como normas ISSAI (INTOSAI, 2016).

En nuestro país, la Entidad de fiscalización Superior es la Contraloría General del Estado, que es la encargada del control de los recursos públicos, y aunque al ser miembro de la OLACEFS, ha tenido acercamientos para implementar las normas ISSAI, esto no se ha concretado por obstáculos normativos, o incluso constitucionales en algún momento. Es por esto por lo que se carece de una modalidad gubernamental de auditoría de cumplimiento (Ley Orgánica de la Contraloría General Del Estado, 2002), que permita evaluar la correcta aplicación de las diferentes normativas del sector público, entre ellas la de Planificación, en consecuencia, únicamente se ha aplicado la auditoría de legalidad a procesos ya ejecutados, es decir, cuando la ilegalidad ha sido cometida, y como parte de otro tipo de auditoría, no como un proceso independiente. Existen estudios relacionados a la auditoría de cumplimiento en algunos repositorios nacionales, pero se enfocan a aspectos financieros del sector privado en unos casos, o a asuntos puntuales de cumplimiento de metas en auditorías de gestión, pero dentro de lo consultado no apareció ningún instructivo o guía para verificar el cumplimiento normativo de la Planificación. Aunque esto indica, que se trata un tema novedoso, pero no necesariamente confirma su relevancia, y para conseguir que esta se sustente, se recurrió a un estudio previo con los que ejercen el sistema de control, para que desde su perspectiva profesional emitan su criterio.

Teniendo en consideración la situación actual de nuestro país, en la que a diario se mencionan actos de corrupción, toda iniciativa que se realice profesionalmente, y que vaya en

sentido de mejorar la administración pública, es algo relevante, no sólo para quienes lo aplican, o para evitar un acto sancionatorio, sino que significa un aporte al mejor manejo de los recursos, lo que a la postre, va en beneficio de toda la ciudadanía. También es importante recordar que la tarea de controlar los recursos públicos no está limitada a los asuntos financieros, sino que las habilidades de un profesional en Auditoría, pueden aprovecharse también de formas que ayuden a incrementar la transparencia, de los procedimientos que se realizan, lo que a su vez genera un sentir, o una percepción, de que la administración de esos recursos es confiable, por lo que es un ámbito que incluso puede elevar el papel de los profesionales en la sociedad, por esto al referirse a las fortalezas que ésta profesión ofrece, Blanco manifiesta que en “términos de metodología de auditoría, estándares y técnicas para obtención y evaluación de evidencia tienen valor y aplicabilidad como procesos más allá de la información financiera” (Blanco, 2012). Es ahí donde radica la importancia de otras facetas de auditoría, entre ellas, la de cumplimiento, que permite verificar si los procedimientos efectuados por la administración se han apegado a las normas, leyes y reglamentos que rigen a la entidad que los realiza.

Como sucede en la mayoría de aspectos que son importantes; los recursos, esfuerzos, capacidades, no son suficientes sin una adecuada planificación, por lo tanto, es necesario proponer las herramientas que permitan verificar su correcta elaboración, lo que se puede lograr a través de la auditoría de cumplimiento, considerando el hecho de que éste tipo de auditorías tienen un fin que sobrepasa el de simplemente hallar y castigar, sino que es una parte importante de un sistema normativo, pues permite encontrar incumplimientos con la anticipación necesaria, para tomar acciones que puedan impedir una posible violación aún con peores consecuencias para los recursos públicos (Iniciativa para el Desarrollo de Intosai, 2018).

Para realizar este modelo de Cumplimiento a la normativa de Planificación, se requiere responder cuestionamientos como: en qué cuerpo normativo se puede enmarcar un instrumento de auditoría de cumplimiento a la planificación?, luego, qué fases debe tener una auditoría de cumplimiento según la norma internacional que se consideró?, y cuáles son los componentes o elementos que deben conformar un modelo básico de auditoría de cumplimiento?, en síntesis, esta propuesta de modelo de auditoría de cumplimiento pretende servir como guía, para revisiones del cumplimiento normativo, en lo concerniente a la planificación del sector público de la provincia; con el espíritu de reducir la posibilidad de eventuales actos más graves que se puedan producir; pues actualmente, los esfuerzos en este sentido se concentran en lo económico, o en lo que ya se ha cometido, en detrimento, de procedimientos que se ocupen de

la adecuada observación de las normas al momento de efectuar un determinado procedimiento, como el de la elaboración de la planificación institucional.

Se trata de lograr un instrumento, que pueda ser un recurso efectivo que, en caso de aplicarse, lleve a reducir el número de incongruencias, entre la normativa y la planificación realizada por la institución.

Adicionalmente, y como un plus para su relevancia, se trata de un tema que puede generar interés e iniciativas, para que en el futuro podamos contar con más instrumentos, que se dediquen independientemente a la verificación de lo normativo; sin que sean parte secundaria de otros procedimientos, como ha sido hasta ahora.

Por tratarse de un tema relacionado con normativas, y que se maneja un enfoque cualitativo, se aplicó los métodos y técnicas que normalmente se utilizan en la investigación jurídica, que se conocen como técnicas documentales, es así como a través de la búsqueda bibliográfica se recopiló información pertinente a las normativas de auditoría gubernamental y la legislación del control en nuestro país, para establecer un marco que ampare nuestra propuesta, efectuando así la primera tarea investigativa.

Posteriormente, con la síntesis de contenido, se obtuvo la estructura básica de la norma internacional de Auditoría de cumplimiento, emitida por la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores, de la que favorablemente para nuestro objetivo, nuestro país es miembro. Esta norma se convirtió en nuestro referente, considerando su aceptación entre los profesionales de los países de la región. Una vez cumplidas las primeras tareas investigativas, se procedió a aplicar la categorización, para efectuar el análisis de contenidos a la información recolectada, donde el universo fueron todos los cuerpos normativos encontrados, que tuvieran relación con la Planificación, y, por la importancia de tales contenidos, la muestra fue el total, pues la idea es el control del cumplimiento de la normativa en su conjunto. Con la utilización de las categorías establecidas y sus respectivos componentes, se obtuvo como resultado los aspectos mínimos a considerar al elaborar las plantillas de verificación, para el control interno y las pruebas de auditoría, completando así las tareas y conformando finalmente el modelo.

Al aplicar las distintas técnicas documentales, con el enfoque cualitativo, se conforma una interesante combinación, pues actualmente contamos como profesionales, con grandes repositorios con más información cada día, que en ciertos casos requiere ser sintetizada, para difundir conocimiento, o como en este caso, para presentar una iniciativa, que logre generar un interés profesional, para posteriores trabajos que puedan servir para el adecuado control del cumplimiento en distintas normativas del sector público.

Revisión Literaria

Sector Público en Manabí

Control en el Sector Público

En nuestro país, según la Constitución del Ecuador (2008), el control de los recursos públicos está a cargo de la Contraloría General del Estado (art 211), un órgano de control que cumple con las siguientes funciones:

1. Dirigir el sistema de control administrativo que se compone de auditoría interna, auditoría externa y del control interno de las entidades del sector público y de las entidades privadas que dispongan de recursos públicos.
2. Determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, relacionadas con los aspectos y gestiones sujetas a su control, sin perjuicio de las funciones que en esta materia sean propias de la Fiscalía General.
3. Expedir la normativa para el cumplimiento de sus funciones.
4. Asesorar a los órganos y entidades del Estado cuando se le solicite. (Constitución de la República del Ecuador RO 449 Quito Ecuador, 2008) .

Los componentes de control que debe regular la Contraloría General del Estado son el externo y el interno con sus respectivos tiempos previo, continuo y posterior; para lo cual en el art. 7 de la LOCGE (2002) se indica, que debe emitir y administrar cuerpos normativos como:

- Los que sirvan de modelo para que las instituciones del Estado apliquen su propio control interno.
- Los relativos a políticas o normas de auditoría gubernamental.
- Los que regulen el control y la fiscalización, que sean fruto de adaptar las normas que emite la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, u otras organizaciones internacionales.
- Reglamentos, manuales, guías metodológicas, y otras disposiciones que se requiera para conseguir la aplicación del sistema y para la determinación de responsabilidades (Ley Orgánica de la Contraloría General Del Estado, 2002).

Instituciones del Sector Público

Por conocimiento general, entendemos como sector público, a todas las instituciones que pertenecen al estado, pero a nivel normativo, resulta pertinente ubicar los distintos tipos de entidades que existen.

Según la Constitución del Ecuador del 2008, en el artículo 225, el sector público se conforma por:

- Las instituciones que pertenecen a las funciones del estado, es decir, la función ejecutiva, la legislativa, la judicial, la electoral y la de transparencia y control social.
- Los gobiernos autónomos descentralizados.
- Las creadas por la constitución o la ley para la prestación de servicios.
- Las empresas públicas creadas por ordenanza de gobiernos autónomos descentralizados. (Constitución del Ecuador, 2008)

En la provincia de Manabí, existen 244 instituciones públicas, se encuentran clasificadas (tabla 1), por el sector al que pertenecen, según información que consta en catastro actualizado al 31 de diciembre del 2020 (Ministerio de Finanzas, 2020).

Tabla 1**Entidades públicas en Manabí por sector al que pertenecen**

Sector	Cant
Funciones del estado	70
Creadas para prestación de servicios incluidas las Empresas Públicas de Funciones del Estado	18
Gobiernos Autónomos Descentralizados	79
Empresas públicas de los Gobiernos Autónomos	77

Fuente: Catastro de Instituciones del Sector Público Ministerio de Finanzas, 2020

Elaboración: Propia

La segmentación por sector permite establecer la dependencia administrativa, lo que es útil en cualquier plan que se quiera aplicar, porque proporciona un punto de partida, con el que se establecen las competencias que se han recibido, así como el marco normativo en el que se desenvuelve la entidad, según el sector en el que se ubica, dentro de la estructura de la administración pública. Una consideración importante también, es la diferenciación que se hace entre las instituciones que pertenecen o no, al presupuesto general del estado.

Normativa de Planificación

La Planificación en el ámbito público, normalmente hace referencia a la Planificación del Desarrollo, porque implica un curso a seguir para alcanzar un futuro deseado que priorice la igualdad (Planifica Ecuador, 2011).

En nuestro país y, por consiguiente, en la provincia de Manabí, el sector público, en lo que respecta a la planificación, está regido por el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, que está liderado el Consejo Nacional de Planificación y otorga las tareas de coordinación de la planificación, a la secretaria técnica creada para el efecto, organismo que en la actualidad, tiene el nombre de Planifica Ecuador. Esta secretaría tiene las tareas de preparar propuestas del Plan Nacional de Desarrollo, así como de los elementos orientadores de la planificación, y su integración con los distintos niveles de gobierno, es decir, el nivel sectorial, el territorial, y la planificación institucional; todo esto teniendo en cuenta los mecanismos, que permitan la participación ciudadana en la elaboración de los planes respectivos (Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, 2010).

Instrumentos de la Planificación

Para la elaboración de la planificación institucional, se deben alinear los objetivos estratégicos, con las directrices de los distintos niveles de la planificación, de una manera jerárquica, para que sea posible lograr la consistencia necesaria, en los esfuerzos para alcanzar las metas a nivel nacional, por esto se debe considerar lo siguiente:

- Plan Nacional de desarrollo
- Agendas sectoriales
- Políticas sectoriales
- Agendas zonales
- Agenda para la igualdad

Para alcanzar esa congruencia con la política pública a escala nacional, que finalmente es lo que se busca con el sistema de planificación, estos elementos deben reflejarse infaltablemente en los elementos orientadores de la institución, como son la misión, la visión, y objetivos estratégicos. (Planifica Ecuador, 2011, pág. 15)

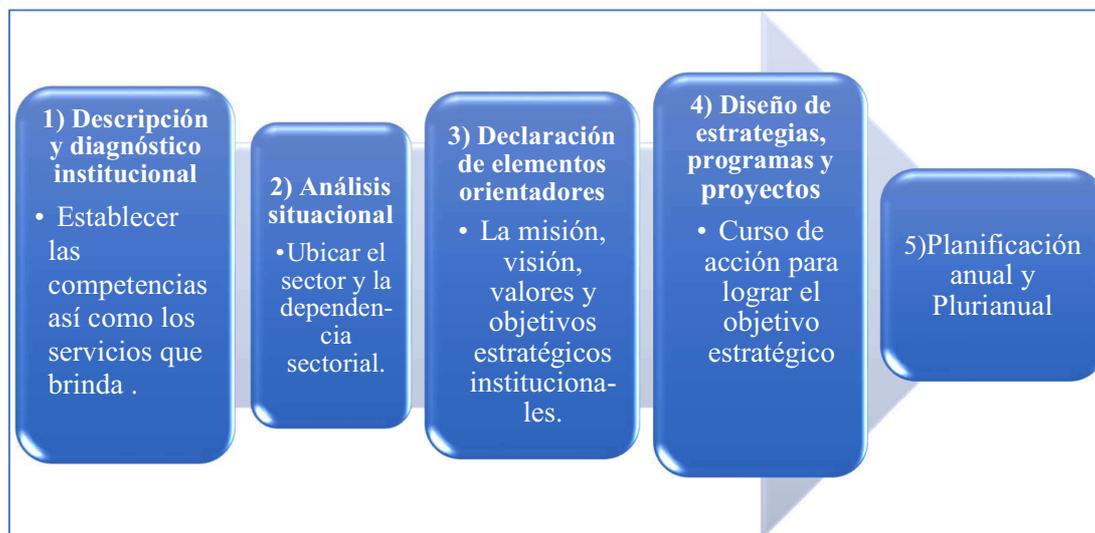
En ese orden jerárquico se priorizará los proyectos y programas por sector, por zona, y se vincularán con los propios, para conseguir lo que se conoce como articulación de la planificación.

Planificación Institucional

El proceso de la planificación institucional para su elaboración requiere que se completen las siguientes etapas o pasos:

Figura 1

Pasos para la Planificación institucional



Nota: Adaptado de Guía Metodológica de Planificación de la Secretaría Planifica Ecuador (p.18), 2011
Elaboración: Propia

Planificación Plurianual PPPP

La planificación plurianual de la política pública es de mediano plazo, contiene los objetivos y caminos a seguir en el período que dura un mandato. Principalmente se conforma con la combinación de:

- Metas. - Por cada objetivo institucional que se deben alcanzar en el período establecido.
- Indicadores. - Por cada meta considerada.
- Programas. - que permitirán conseguir la meta establecida.
- Proyectos. - Con su valor de inversión anualizada.

Estos componentes se incluyen en una matriz de planificación plurianual, segmentada por cada una de las unidades operativas de la entidad que la realiza y sus unidades desconcentradas si las tiene. (Planifica Ecuador, 2011)

Planificación Anual PAPP

Consiste en la segmentación por año de la planificación plurianual, y puede subdividirse también en metas semestrales. La planificación anual, requiere que sus objetivos estén

alineados con los objetivos estratégicos, que a su vez están alineados sectorial o territorialmente con el Plan Nacional, para poder aportar así a las políticas públicas nacionales. También debe contribuir o cumplir lo siguiente:

- Ser la base del tan mencionado plan operativo anual POA.
- Ser evaluados periódicamente, para adaptar las estrategias a situaciones imprevistas que puedan presentarse cada año.
- Que siga los instructivos metodológicos emitidos por la secretaría técnica Planifica Ecuador.

Adicionalmente se debe consolidar la información en la Matriz POA y cargarla en la manera establecida por la secretaría técnica. (Planifica Ecuador, 2011)

Normativa de Auditorías de Cumplimiento de la INTOSAI

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI, es una organización apolítica, que busca fortalecer a las entidades fiscalizadoras, para que sean un pilar en los gobiernos, incrementando la transparencia, la lucha contra la corrupción, para que se optimice el manejo de los recursos, en favor de la ciudadanía (INTOSAI, 2019, pág. 3).

Las entidades de fiscalización superior que en adelante se abreviará EFS, son de diferentes tipos como tribunales de cuenta, contraloría, corte de cuenta o cámara de cuenta, que no se diferencian solo en su nombre, sino también en sus competencias, facultades legales y jurisdiccionales, dependiendo de si tiene capacidad para controlar únicamente, o también para sancionar el perjuicio al estado, así como de intervenir en el control interno de las entidades, las cuales difieren según su país. (Iniciativa para el Desarrollo de Intosai, 2018)

Nuestro país consta entre los miembros de la INTOSAI, a través de su entidad de fiscalización superior EFS, que es la Contraloría General del Estado, por la cual se ha participado en diferentes grupos de trabajo especializados, como el de deuda pública, de medio ambiente, entre otros. En lo relativo al cumplimiento normativo, que se encasilla en la meta 1, no se encontró acercamientos concretos, pues los que se han efectuado, se centran en la meta 3, según información de las relaciones internacionales que mantiene la Contraloría (Contraloría General del Estado, 2020).

Vale mencionar que una de las atribuciones de la Contraloría, es la de adaptar normas internacionales de auditoría, para emitir cuerpos normativos que sirvan para aplicar los componentes de control interno y externo, por lo que siendo miembro de INTOSAI, las normas que emite esta organización pueden ser un marco viable para implementar procedimientos o

instrumentos que permitan aplicar otros tipos de auditoría gubernamental, entre ellos, la de cumplimiento.

Poco tiempo atrás, hubiera existido un serio obstáculo para un procedimiento de auditoría de cumplimiento a la planificación, pues en una discutida enmienda constitucional, se quitaba la posibilidad de fiscalizar lo relativo a objetivos y planificación, pero se derogó por parte de la Corte Constitucional por inconsistencias de forma y procedimiento (Corte Constitucional, 2018). Este hallazgo resultó no solo interesante, sino que también es favorable al objetivo que se persigue, porque sortea una complicación considerable a nivel normativo.

Normas ISSAI

Son las Normas Internacionales de las EFS, componen un amplio marco de estándares agrupados según su finalidad, contemplan aspectos como gobernanza, transparencia, finanzas, entre otros. Las normas Profesionales son “esenciales para la credibilidad, la transparencia, la calidad y la profesionalidad de la fiscalización del sector público” (INTOSAI, 2019).

En lo que respecta al cumplimiento, el estándar ISSAI 4000, contiene las normas para la auditoría de cumplimiento, a partir de “principios fundamentales para la auditoría del sector público en la ISSAI 100 y los principios de la auditoría de cumplimiento en la ISSAI 400” (INTOSAI, 2019).

Las normas ISSAI 400 proporcionan a las EFS dos alternativas para aplicar las auditorías de cumplimiento, la primera es que emitan normativas o que modifiquen las existentes si ya las tienen, para que estén basadas en la norma internacional, mientras que la otra opción, es que apliquen directamente las normas ISSAI para sus auditorías de cumplimiento (Iniciativa para el Desarrollo de Intosai, 2018). Esto es muy importante, porque dependiendo a la alternativa utilizada, se deberá referenciar de diferente manera a los principios que se están aplicando, en el informe de la auditoría que se está ejecutando, pero en cualquiera de los casos, se debe ser riguroso para cumplir los principios establecidos, si se desea mencionar la norma en los informes.

Los aspectos que intervienen en una auditoría de cumplimiento son: las partes (entidad, Auditor y usuario), el tipo de auditoría (Certificación o directa) y el nivel de aseguramiento (razonable o limitado). Según las leyes de la EFS y sus objetivos, se podrán aplicar combinaciones entre los tipos y niveles de aseguramiento, y dependiendo de eso, las tareas las deberá realizar una u otra de las partes. Con el cumplimiento normativo, y en base a las leyes vigentes, se puede considerar por parte nuestra, que es aplicable la auditoría directa, con nivel

de aseguramiento razonable, pues las herramientas para las verificaciones deben ser considerablemente específicas.

Fases de la Auditoría de Cumplimiento

Adicional a la Planificación por parte de la EFS, y a los aspectos previos que debe considerar, como el método de selección de miembros, garantizar que se aplica su código de ética, y otros concernientes a su funcionamiento; ya en lo individual, la auditoría de cumplimiento, según la Iniciativa para el Desarrollo de INTOSAI, tiene las siguientes fases:

- Planificación de la Auditoría. - en la que se establece la materia objeto, los objetivos, el entorno, el control interno, el riesgo, para elaborar el plan. Aquí se efectúa el conocimiento de la institución, y su marco normativo.
- Recolección de evidencia. – Aplicar las técnicas predefinidas de recopilación, como observación, inspección, indagación, repetición y las pruebas sustantivas cuando amerite de información, actualizando el riesgo.
- Evaluación de evidencia. – Evaluar la materialidad, con el juicio y escepticismo profesional requeridos, para no omitir asuntos importantes.
- Informe. – En el que se describen las recomendaciones y lo que respondió la parte responsable en cada uno de los requerimientos, el informe puede ser breve o extenso, según las características de la auditoría o el requerimiento del usuario previsto. Se deben considerar los principios que aplica la norma para la presentación de informes.

En el transcurso de las fases, se debe mantener una exhaustiva documentación y comunicación permanente de todos los eventos trascendentes que se han presentado, o en los casos en que lo indica la norma. (Iniciativa para el Desarrollo de Intosai, 2018)

Análisis de Riesgos

Es considerada la parte más trascendente de la fase de planificación de la auditoría, pues de su adecuado manejo, depende la confiabilidad que se logre, por esto, en todas las fases se debe aplicar medidas para reducir los riesgos ya que, por la naturaleza misma de la auditoría, no se puede detectar todos los incumplimientos, así que se debe considerar los riesgos de tipo:

- Inherente. – Es el que proviene de la esencia misma de la materia objeto, es lo que puede suceder por un incumplimiento no controlado.

- De Control. -Que es producto de inexistentes o débiles procedimientos de control interno, cuyos componentes deben ser evaluados a través de pruebas sustantivas y, en ciertos casos, en que eso no sea suficiente, verificación física.
- De Detección. – Es el riesgo de no descubrir incumplimientos por parte del auditor, o que emita una conclusión que no sea totalmente acertada, para ello debe considerar los riesgos de control y los controles existentes para aplicar el nivel de profundidad que se requiere y si amerita convertirse en un hallazgo.

También es necesario que en caso de sospecha se tomen medidas para establecer el riesgo de fraude, que evidencie falsificación o adulteración intencional de información. Los criterios que aplique el auditor pueden establecerse cuestionándose qué es lo que busca la ley que está evaluando, o qué esperaban conseguir o evitar quienes la crearon, para a partir de ello obtener las posibles zonas problemáticas en las que se pueda enforzar. (Iniciativa para el Desarrollo de Intosai, 2018)

El riesgo de auditoría RA consiste en una ecuación balanceada con los distintos tipos de riesgo que se han mencionado: $RA = RI \times RC \times RD$.

Materialidad de la Auditoría de Cumplimiento

La materialidad es un concepto trascendental que se tiene que considerar, es la importancia que se le da a un incumplimiento para ser considerado relevante. Puede ser de carácter cuantitativo, cuando se establece un límite de ocurrencias, o cualitativo, cuando el criterio es la importancia del incumplimiento cometido. En el cumplimiento de normativa, suele ser más común el cualitativo pues, aunque una entidad cumpla la mayoría de los artículos de una ley, si el único que no cumplió implica graves consecuencias, o es el que principalmente se buscaba evitar, pues puede considerarse que no cumplió con ese cuerpo legal, porque la materialidad se establece por la relevancia que tiene la disposición que presenta el incumplimiento. (Iniciativa para el Desarrollo de Intosai, 2018)

Para la aplicación de la materialidad, se debe establecer el procedimiento de selección de la muestra, si es cuantitativa se define el límite de incumplimientos permitidos, y si es cualitativa, normalmente la muestra se establece apoyándose en los riesgos, pues cuando el riesgo es alto, o se han identificado zonas problemáticas, la muestra será seleccionada específicamente, para profundizar en la verificación. En estos casos el auditor no podrá presentar el resultado como indicativo de toda la población, pero informará que en base a la muestra analizada se ha encontrado elementos que muestran incumplimientos en el proceso

respectivo. También se aplica este tipo de muestra cuando lo solicita explícitamente el usuario de la auditoría, o lo requiere el alcance de la auditoría. (INTOSAI, 2019)

Para la elaboración del plan de auditoría se debe considerar el alcance, tiempo, riesgos, técnicas de recopilación, control interno, plantillas a utilizar, así como el curso de acción a seguir en la auditoría. Adicionalmente si la normativa de la EFS lo permite, el auditor informará las responsabilidades que se puedan atribuir a personas o alguna sospecha de fraude que surja.

Métodos y Técnicas

En lo metodológico se combinó el enfoque cualitativo, con la sintetización de contenidos teóricos para obtener la información que permitiera responder los cuestionamientos planteados. Se usó el alcance de una investigación exploratoria, pues se busca obtener los conocimientos de las fuentes bibliográficas, pero a la vez, generar el interés en el tema propuesto, para sentar los elementos primarios, que luego sean utilizados en la verificación de otras normativas, en los diferentes ámbitos de la administración.

La investigación cualitativa no tiene un estricto procedimiento establecido, por ejemplo, cuando hablamos de la técnica de recolección de datos, esta no suele estar previamente establecida en su totalidad, por lo que el investigador se convierte en ciertas ocasiones, en un componente de medición (Noguero, 2002). Esto puede hacer que la investigación se torne muy subjetiva, y para evitarlo, se requiere acudir a la utilización de recursos o técnicas como la categorización, para así aportar fiabilidad a los datos obtenidos. Es allí donde entra en escena el análisis de contenidos, técnica de investigación que toma relevancia ante la enorme cantidad de fuentes en repositorios digitales, en una era en que incluso se nos llega a conocer como la sociedad de la información.

El procedimiento utilizado, consistió en procesar la información obtenida en la búsqueda bibliográfica, clasificándola en categorías y componentes, procedimiento que fue realizado de la siguiente manera:

- Se define el universo de análisis, que son los cuerpos legales que rigen a nivel general a la Planificación, y se convierten en unidades de contexto.
- La selección es completa sin muestra parcial pues se trata de cumplimiento normativo y se entiende que no hay que descartar arbitrariamente disposiciones regulatorias.
- Las unidades de registro son los artículos de las leyes y cuerpos normativos que se identifiquen como parte del entorno normativo que rige a la entidad a auditar.
- Las reglas de recuento serán cualitativas, para las unidades que contengan los criterios de enumeración, que son las palabras clave que indican relación con la planificación.

- Las categorías se conforman con los aspectos principales del proceso de planificación institucional: Planificación Institucional, Estratégica, Operativa, Elementos Orientadores y Reportes.
- Se procede a la codificación que se hará tomando letras para la categoría y números para las unidades de registro.
- El procesamiento fue asistido con ordenador, pues las fuentes en su mayoría provenían de medios digitales, en formato pdf o texto, por lo que se utilizó las herramientas de búsqueda de los visualizadores de este tipo de archivos, para hallar las ocurrencias de cada una de las palabras que se establecieron como criterio de enumeración, y separar las unidades de registro que las contenían. Cada unidad localizada fue revisada para confirmar que tenía relación con la planificación, y una vez que se obtuvo los resultados de ese análisis, cada artículo que cumpliera se registró en la hoja de trabajo de cada cuerpo normativo, o unidad de contexto, cuyo formato se muestra a continuación:

Tabla 2**Formato de registro de unidades coincidentes con criterios de enumeración**

Unidad de Contexto: (Cuerpo normativo)			
Categoría	Unidad de Enumeración	Unidad	Nivel
a) Planificación Institucional	Objetivos Estratégicos, Plan Estratégico, Elementos orientadores Alineados, Programas, Proyectos,	Art 1, art 2, art 3, art n	
b) Planificación Estratégica	Plan de ordenamiento, PDOT, metas, indicadores	Art 1, art 2, art 3, art n	
c) Planificación Operativa	Planificación Operativa, POA, Matriz, actividades, unidades operativas	Art 1, art 2, art 3, art n	
d) Reportar Información	Reportar, ingresar al sistema, formato, al Ministerio, a la secretaría	Art 1, art 2, art 3, art n	
e) Reconocimiento Institucional	Misión, visión, FODA, organigrama, programas de inversión, entorno, contexto	Art 1, art 2, art 3, art n	

Nota: Se registran en la columna Unidad los artículos pertinentes, en la columna nivel se coloca el nivel de importancia: L=Leve, I=Importante, C=Crítico

Elaboración: Propia

Por cada unidad de contexto (COPLAFIP, Guía de Planificación Institucional, Directriz para elaboración de la Planificación) que se ha considerado, se elaboró un cuadro con este formato, cuyas unidades de registro, se convirtieron en parámetros que se utilizaron en la elaboración de las plantillas del modelo propuesto.

Previo a la elaboración del modelo, se realizó un procedimiento para fundamentar su pertinencia, aplicando entrevista y cuestionarios a los funcionarios de la Contraloría en la provincia. En una consulta previa, se estableció que los especialistas de auditoría que lideran las acciones de control son 18, por lo que al considerarse esa cantidad como universo, para que la muestra sea significativa, se les aplicaron las preguntas a 4 funcionarios, lo que corresponde a más del 20% del total.

Las preguntas fueron abiertas, para que las respuestas puedan reflejar las opiniones de quienes realizan el trabajo, que conocen la situación, y que pueden, en base a su experiencia, expresar un criterio que merece ser considerado para fundamentar la relevancia de un tema que pretende fortalecer el control.

Las respuestas obtenidas al ser abiertas, se categorizaron en dos dimensiones, la primera en afirmativa o negativa, y la segunda, respecto a su contenido en las categorías de existencia de normativa, utilidad del instrumento, e incidencia del cumplimiento o de la falta de este, en el cometimiento posterior de acciones ilícitas. Los resultados de dichas preguntas, así como su contenido, se pueden encontrar en la sección que a continuación presentamos.

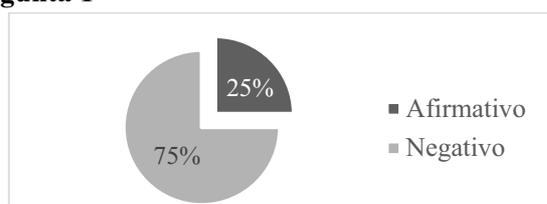
Resultados

El resultado principalmente esperado es el modelo que se presenta más adelante, pero antes procedemos a presentar los resultados del cuestionario previo.

Pregunta 1.- Ha efectuado auditorías en las que la legalidad o la verificación del cumplimiento de normas, sean el objetivo principal?

Figura 1

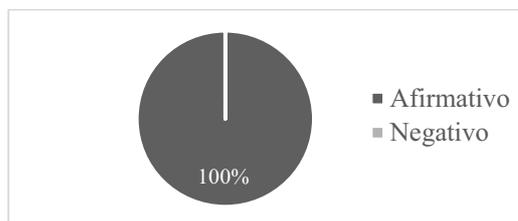
Respuestas de pregunta 1



Un 75% respondió que no, o que lo ha hecho como parte de otra auditoría, resaltando el motivo de que la modalidad no existe, y el 25% que lo ha hecho como parte de examen especial.

Pregunta 2.- Considerando que la LOCGE otorga la capacidad de expedir normas, instructivos y reglamentos, impulsaría la aplicación de instrumentos de control del cumplimiento normativo, con base en las normas internacionales que promueve la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores, para que se utilicen en el control interno de las entidades o en las unidades de Auditoría Interna? Argumente su respuesta afirmativa o negativa.

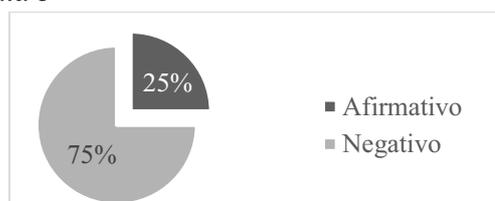
Figura 2
Respuestas de Pregunta 2



Un 100% respondió afirmativamente, resaltando en las respuestas que sería un apoyo para acciones posteriores.

Pregunta 3.- Estaría de acuerdo en que se modifique la legislación para acoger nuevas modalidades de auditoría, como la de cumplimiento para tener distintas alternativas de control adicionales a las existentes? Argumente su respuesta afirmativa o negativa.

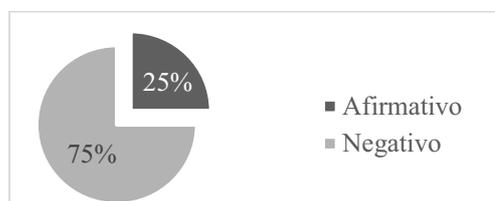
Figura 3
Respuestas de Pregunta 3



Un 75% respondió afirmativamente, entre otros motivos para contar con más alternativas para verificar que se respetan las normas.

Pregunta 4.- Piensa que aplicando instrumentos de control al cumplimiento de normativas como la de Planificación Institucional se conseguiría reducir riesgos de posteriores ciclos presupuestarios erróneos, o complicaría que se oculten malos manejos de los recursos? Argumente su respuesta afirmativa o negativa.

Figura 4
Respuestas de Pregunta 4



Se ha mencionado el resultado binario de cada pregunta pero en la segunda dimensión, pudimos identificar que hay un considerable criterio favorable a la iniciativa de implementar instrumentos de control normativo, y a que estos pueden aumentar las posibilidades de quienes ejercen el control para encontrar hechos relevantes.

Modelo de Auditoría de Cumplimiento a la Normativa de Planificación

Marco Legal

La Constitución otorga a la Contraloría General del Estado en su art. 211 el control de los recursos públicos, así como la consecución de los objetivos de sus entidades, le otorga también en el art. 212 la administración del sistema de control que se compone de control externo, control interno, y auditoría interna, así como la facultad de expedir la normativa para el cumplimiento de sus funciones. (Constitución del Ecuador, 2008)

Según el art. 7 de su Ley Orgánica, la Contraloría tiene entre sus atribuciones, la de expedir normas de control interno para el sector público, adaptadas de normas internacionales de la Organización de Entidades Fiscalizadoras superiores; instructivos y guías para la aplicación del sistema (Ley Orgánica de la Contraloría General Del Estado, 2002).

El Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas en su art. 40 establece el obligatorio cumplimiento para el sector público, de los lineamientos que orientan el Sistema Nacional de Planificación, los cuales provienen de la secretaría técnica de planificación (Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, 2010).

Planificación De la Auditoría

Los productos de esta fase, serán la estrategia y el plan de auditoría.

Estrategia

Materia Objeto. Para este caso, la Materia Objeto será la Normativa de Planificación, que estaría predefinida, al igual que el tipo de compromiso y el nivel de aseguramiento, que consideró en razonable, por tratarse de lo normativo.

Alcance. Proceso de Planificación Institucional y el cumplimiento de la normativa vigente en lo referente a Planificación Estratégica, Planificación Operativa y Elementos Orientadores.

Criterios. Se aplicarán los criterios de cumplimiento contemplados en la base de disposiciones legales previamente obtenida, que provienen del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas y de la Guía de Planificación Institucional, y los que se identifiquen en la Ley sectorial o territorial que rige a la entidad y reglamentos o resoluciones internas que se relacionen a la Planificación.

Composición del Equipo. Que sea competente para las responsabilidades asignadas. Se establecen los responsables, los canales de comunicación, tiempo y manera en que se presentará el informe.

Entidades a auditar.- Al ser un tema que normalmente se establece a nivel de EFS, aquí se tendrían que establecer las entidades a evaluar, pero a un nivel individual, ya sabemos cuál es la institución específica, por tanto este, así como los aspectos anteriores, serán constantes, pues conocemos que puntualmente trataremos sobre el cumplimiento a la normativa de planificación. No obstante, en caso de variar las normativas, los criterios, o el equipo, consideramos que sí será necesario revisar la estrategia.

Procedimiento de Planificación

Conocimiento de la Institución.- Los aspectos que inciden o que forman parte de la Planificación se deben establecer en una tabla que contenga lo siguiente:

Tabla 3

Registro de Información de Reconocimiento de la Entidad

<i>Auditoría de Cumplimiento a la Normativa de Planificación a la (entidad) en el (Año)</i>	
1	Antecedentes Aspectos relacionados con la gestión de la entidad
2	Entorno 2.1 Directriz: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Autoridades que tengan injerencia ▪ Instituciones que participen en la planificación por ser superiores en jerarquía ▪ Juntas o directorios que participen en el proceso de planificación 2.2 Marco normativo: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas ▪ Guía de Planificación Institucional de la secretaría técnica ▪ Ley de (la que regule a la entidad por su naturaleza o competencias) ▪ Reglamento de funciones ▪ Alguna resolución o directriz relativa a la planificación que aplique 2.3 Organización Identificar la ubicación de una Dirección o unidad de planificación Responsables de la Planificación Manual de procedimientos A quien reporta la planificación, en qué fecha, si cumplió el plazo
3	Auditoría Interna Establecer si hay una unidad de Auditoría Interna, si es Independiente, si ha tenido resistencia
4	Asuntos relevantes Que puedan afectar de alguna manera el proceso por ejemplo: Ausencia o duplicidad de funciones asignadas relativas a planificación, informes anteriores, que participen personas que no tienen que hacerlo, etc.

Como parte de conocer la institución, procederá a evaluar el control interno, en los aspectos que se relacionen con la elaboración de la Planificación.

Tabla 4**Cuestionario de Control Interno**

<i>Auditoría de Cumplimiento a la Normativa de Planificación a la (entidad) en el (Año)</i>					
Area: Planificación					
No.		P	C	Riesgo	Comentario
Subárea Entorno de Control					
1	Existe un manual de Control Interno?	20	15	Bajo	
2	Las autoridades exigen y dan ejemplo de cumplimiento a normativa de planificación?	20	10	Medio	Verificar existencia de planes (cumplimiento)
3	Existen responsabilidades de Planificación asignadas?	20	10	Medio	
4	Coinciden las responsabilidades con las funciones que realizan?	20	5	Alto	Revisar funciones en el manual, comprobar su aplicación (sustantiva)
5	Tienen métodos para evaluar conocimientos de los responsables en lo referente a la normativa?	20	15	Bajo	
Subárea Evaluación de Riesgo					
1	Las autoridades evalúan los riesgos de una inadecuada planificación?	20			
2	Tienen medidas establecidas para eventos que la afecten como el cambio de mandato?	20			
3	Tienen contingencias para omisiones o actos malintencionados en la Planificación?	20			
Subárea Actividades de Control					
1	Tienen los puntos de aprobación necesarios en la elaboración?	20			
2	Se realiza una verificación normativa antes de aplicar la planificación?	20			
3	En el control previo se revisa que se considera la planificación?	20			
Subárea Comunicación					
1	Se comunican los planes a los funcionarios pertinentes?	20			
2	Se socializa con la ciudadanía y se cumple con los requisitos de participación ciudadana?	20			
3	Se comunica a las entidades de control y se cumple con los requisitos de transparencia?				
Subárea Monitoreo					
1	Hacen seguimiento a recomendaciones de informes anteriores?				
2	Aplican control continuo a la planificación?				
3	Hay algún soporte del tratamiento aplicado a las incidencias encontradas?				

Adaptado de Manual de Auditoría (Contraloría general del Estado, 2003)

Legenda: P=Ponderación, C=Calificación, T=total, Grado de Confianza=TCx100 / TP

Evaluación de Riesgos.- Los riesgos identificados deben ser anotados en el registro en el momento en que se localicen por medio del conocimiento institucional o por los métodos adicionales que se haya implementado.

Los cuestionarios serán aplicados a varios funcionarios, según su participación en el proceso de planificación. Las actividades que presenten riesgo más alto, recibirán más atención en la ejecución, por medio de las pruebas sustantivas.

Tabla 5

Registro de Riesgos

<i>Auditoría de Cumplimiento a la Normativa de Planificación a la (entidad) en el (Año)</i>				
#	Area	Riesgo	Relación	Observación
1	Planificación Estratégica	1) Desconocimiento de la normativa 2) Carencia de Planes 3) Los Responsables son Influenciados 4) No acorde con realidad de la entidad n) ..		
2	Planificación Operativa	1) No se considera el Plan Estratégico 2) No incluye metas de evaluación 3) No se aplica el ámbito participativo		
3	Elementos Orientadores	1) El Plan Estratégico no está alineado sectorialmente 2) No se alinea programas con elementos orientadores		
4	Informes	1) No se presenta información obligatoria a entidades pertinentes 2) No coincide la información presentada		

Nota: No es fija, depende de lo que se haya encontrado en la etapa de conocimiento de la institución a través de las técnicas aplicadas.

Materialidad.- Para verificar el cumplimiento de la normativa de Planificación, se considerará material el incumplimiento a cualquier disposición contenida en uno de los cuerpos normativos especificados en el ítem 2.2 en la Tabla 2, lo cual se hará de modo individual, considerando el umbral en 1 para los incumplimientos de fondo, y en 5 para los de forma, estableciéndose el criterio para esta diferenciación, en el contexto del incumplimiento, es decir, que aunque sea algo de forma, si provoca consecuencias posteriores que sean graves, se considerará material, aunque suceda sólo una vez.

Plan de Auditoría

El plan de Auditoría contiene todos los elementos considerados hasta el momento, sumado a la asignación de tareas, el tiempo, y los procedimientos que se van a efectuar. Se debe elaborar un memorándum que incluya:

- Introducción
- Tipo de Compromiso: Auditoría Directa
- Alcance, materia objeto
- Análisis de Control Interno
- Riesgos inherentes, de control, y combinados de la Tabla 3.
- Materialidad y muestreo.

Se elaborará también el cuadro de los procedimientos planificados, y el de tareas con los respectivos tiempos programados.

Tabla 6**Formato de procedimientos**

#	Riesgos	Objetivo	Criterios	Fuentes	Descripción
1	(Tomados de registro de riesgos) ej. 2.3 No incluye en PO metas	Confirmar si Planificación operativa tiene metas a evaluar	(cumplimiento de ...) ej. Art 59 Reg. COPLAFIP.- La planificación institucional incluirá indicadores...	(Responsable, expediente) donde obtendrá la evidencia. Ej. Archivo de Planificación Operativa	Soportes que va a solicitar, pruebas sustantivas o de cumplimiento que va a efectuar. Ej.: Pedir Plan Operativo, Confirmación de doctos. de proceso de elaboración

Tabla 7**Formato sugerido de cronograma**

<i>Auditoría de Cumplimiento a la Normativa de Planificación a la (entidad) en el (Año)</i>				
	Fase	Fecha Inicio	Fecha Fin	Observación
1	Plan Preparado Revisado			
2	Ejecución Inicio Fin			
3	Informe Preliminar Revisión Aprobación			
4	Entrega			

Ejecución de la Auditoría**Recolección de Evidencia**

Procede a aplicar los procedimientos planificados que se detallan en la Tabla 4, y se documenta en el registro.

Tabla 8**Recolección de Pruebas de Control**

No Ref.	Ref. Riesgo	Id	Procedimientos	Si/No	Criterio	Conclusión
Id de la Tabla 6	Id de la Tabla 5	1	Indagar con el responsable como está evaluando planificación	No	Ley X art n*	Respuesta indica que no se está realizando
		2	Solicitar el Plan operativo vigente y constatar que constan las metas			Se encuentra que si tiene metas, pero que no coinciden con los programas
		3	Seguir el flujo de la elaboración y aprobación del Plan			No se encuentra el rastro de que las metas se revisaran o que se solicitaran correcciones

Nota: Referenciado con los ejemplos de las otras tablas, * X es la norma y n el artículo incumplido

Elaboración: Adaptado de (INTOSAI, 2019)

Evaluación de Evidencia

Con base en los hallazgos y la realización de pruebas sustantivas, se establece si el incumplimiento es generalizado, o de aspectos puntuales.

Hallazgos

Por cada riesgo que se consideró en la fase de planificación de la Auditoría, se llenará una matriz de hallazgos, detallando cada una de las actividades que se ha efectuado.

Tabla 9**Matriz de Hallazgos**

No	Riesgo	Criterio	Descripción	Condición	Causa / Efecto	Recomendación
2	COPLAFIP Art 34		Se revisó los objetivos que rigen la Planificación institucional	No coinciden con PND	Carencia de conocimiento de elementos orientadores podría provocar que el ciclo presupuestario esté completamente alejado a la política pública lo que incluso podría causar que se asigne responsabilidades culposas	Proporcionar capacitación técnica sobre elaboración de los elementos orientadores
1	Ley X art N		Actividad N			

Adaptado de (Iniciativa para el Desarrollo de Intosai, 2018)

Nota: El ejemplo está en forma resumida pero se debe ser tan específico como sea necesario

Informe

Para la presentación de resultados, se convoca a una junta para su entrega preliminar, en la que deben participar los auditores y los funcionarios involucrados en los procesos realizados, los que preferentemente deben ser citados formalmente a través de un oficio, en el que se considere el alcance, los criterios, y las características del procedimiento:

Tabla 10**Formato carta de presentación**

Contenido sugerido
<p>Sr. (Máxima Autoridad)</p> <p>Ciudad.-</p> <p>Se efectuado la verificación del cumplimiento a la normativa de Planificación en la (Institución), para el período (Año), de la cual es responsable como (cargo).</p> <p>Esta verificación se ha establecido en base a las disposiciones normativas aplicables a la institución, con el propósito de obtener una conclusión debidamente soportada, aunque como característica inherente de la Auditoría puede haber un margen de incumplimientos que no sean detectados, lo que no exime de responsabilidad a la parte responsable.</p> <p>Realizamos un procedimiento acorde a las normas vigentes de auditoría, en los aspectos en que sea coherente con las normas internacionales.</p> <p>Atentamente</p>

Nota: Las características del procedimiento y referencia a las normas serán acorde a la normativa vigente, así como a la validez de las normas internacionales, y a la existencia o no de una modalidad independiente en la norma de la EFS al momento que la acción se realice.

Una vez que sea comunicado el informe preliminar, se procede a receptor las respuestas de los responsables del proceso en la institución e integrarlas, para posteriormente, establecer las medidas de seguimiento si resultare necesario.

Datos Generales del Informe

El informe extenso puede incluir, aunque no necesariamente en el mismo orden, los siguientes apartados:

- Portada. Auditoría de Cumplimiento a la Normativa de Planificación a la (entidad) en el (Año).
- (Autor(es)).
- Índice

- Resumen
- Alcance. Ejemplo: Se ha procedido a verificar el cumplimiento a la normativa de Planificación en la (Institución) para el período (Año), para lo cual se evaluó el cumplimiento según los criterios del COPLAFIP, Guía de Planificación Institucional, la(s) Ley(es) (Sectorial o Territorial) y El Manual de Funciones de la Institución. Las áreas consideradas fueron la Unidad de Planificación por medio de su Director y su asistente, así como los Jefes de Compras Públicas, y Tecnología. Se aplicaron las normas gubernamentales de auditoría, en los aspectos coherentes con las Normas Internacionales de Auditoría de Cumplimiento de la INTOSAI.

Resultados del Procedimiento de Control

- Hallazgos. Basados en la Tabla 8, redactados preferentemente en la secuencia: La Ley X en su art. N dispone que (criterio), al analizar la información se encontró que (Condición), lo cual se produce por (motivo), y podría producir (consecuencia).
- Conclusiones. Respuestas al cuestionamiento que se hizo al principio sobre el cumplimiento a la normativa de Planificación.
- Recomendaciones. Permiten mejorar los procedimientos para corregir los incumplimientos encontrados, especificando quién, qué, y cuando debe aplicar lo recomendado, pero sin ahondar en el cómo, para no interferir en el mando.

El informe será dado a conocer a las autoridades, funcionarios involucrados, auditores, y quien funja como usuario, y para los usuarios internos se debe conservar los expedientes de todos los procedimientos aplicados, así como el soporte de las pruebas sustantivas, y de los procesos a los que se le aplicó el seguimiento de repetición, para confirmar el flujo de información y aprobaciones necesarias para su adecuada ejecución. En algunas ocasiones se considera las respuestas de la institución para plasmar la postura de los funcionarios y algún acuerdo sobre lo que se plantea en el informe, que al ser aceptado eleva su validez.

Evaluación a Recomendaciones

El procedimiento que se hará para garantizar la oportuna aplicación de las recomendaciones, que estará a cargo normalmente de la Unidad de Auditoría Interna o quienes efectúan el Control Interno, y que puede incluir cronograma, verificaciones, y métodos que permitan a las autoridades y a los auditores, conocer el estado del proceso de aplicación de dichas recomendaciones.

Discusión

Las normas de auditoría de cumplimiento de la INTOSAI presentan los tipos de aseguramiento, razonable y limitado, porque pueden aplicarse en diversos ámbitos, para nuestro objetivo sólo se consideró el razonable, por ser netamente normativo.

La perspectiva de la norma es que el usuario de una auditoría de este tipo, normalmente es la función legislativa, lo cual, por nuestra legislación referente al control, salvo en casos excepcionales, el usuario es la misma institución, porque es a quién se presenta inicialmente el informe, y es a quien le será útil para tomar las medidas necesarias.

Aunque en la auditoría gubernamental no se considera la modalidad de cumplimiento, hemos identificado un marco normativo que podría respaldar un instrumento de verificación de cumplimiento normativo interno, y para fundamentar su relevancia se aplicó un cuestionario a funcionarios de la EFS en la provincia, que presentó posturas muy favorables a nuestro objetivo.

En nuestro modelo nos hemos concentrado en una normativa específica, pero la norma proporciona características que podrían ser útiles para acciones de control a otras normativas del sector público que con la respectiva estructuración sería un insumo para evaluar el nivel de cumplimiento en los distintos ámbitos de la administración.

Conclusiones

Nuestro marco normativo de control, que se basa en la Contraloría, y teniendo en cuenta la capacidad de expedir normas que ésta posee, permite la aplicación de instrumentos como el Modelo que obtuvimos, pues aunque las modalidades de auditoría requieren de un cambio a nivel legislativo para ser modificadas, por otro lado nuestra EFS es miembro de la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores que emite las normas ISSAI, por lo tanto al tener la capacidad de emitir normas y políticas de Auditoría basadas en normas internacionales, le resultaría posible reglamentar procedimientos de control del cumplimiento normativo de la Planificación, que podrían usarse como parte del control interno, o por las unidades de auditoría interna en las situaciones en que legalmente aplique una acción de esta naturaleza.

Las fases de la Auditoría de Cumplimiento son coherentes, en lo que respecta al ámbito de este trabajo, con las normas de auditoría gubernamental, en las distintas modalidades, aunque con ciertas variaciones en la denominación, pero en ambos casos predomina la Planeación, la Ejecución (Recolección), y el informe.

Los procedimientos que describe la norma se asientan considerablemente en los formatos y matrices, bastante útiles al vincular los riesgos con actividades y tareas efectuadas a lo largo del proceso, permitiendo una adecuada relación entre las etapas que lo conforman.

Recomendaciones

- Poner énfasis en los principios de la Auditoría de cumplimiento, como la oportunidad, la veracidad, y manteniendo el respectivo profesionalismo y escepticismo que se requiere para efectuar un proceso de control confiable.

- Se debe considerar que, para un proceso adecuado de control, se debe mantener la consistencia en las distintas etapas, entre lo planificado, lo realizado y lo informado, con el debido sustento de todos los documentos utilizados.

- En un ámbito formal, respetar los canales de comunicación, reportando de manera oportuna a quien corresponde las veces que sea pertinente y según las normas de auditoría aplicables.

- Localizar la institución adecuadamente en el sector público para establecer su entorno legal y cuales leyes aplican, para posteriormente seleccionar las que tengan aspectos relacionados con la Planificación.

- Impulsar un cambio a nivel legislativo, por parte de quien de quien le corresponda, para que se reforme la ley, y se permitan nuevas modalidades de auditoría, para que se puedan ejecutar como acciones independientes de control, y no solo como parte del control interno.

- Considerar capacitación técnica para el personal de la EFS, y las unidades de auditoría interna, sobre la auditoría de cumplimiento, y como verificar que los procesos se efectúan según la normativa aplicable.

Bibliografía

- Ángel, H. A. (14 de 10 de 2020). *Cumplimiento Normativo: riesgos y beneficios de su implementación*. Recuperado el 29 de 1 de 2021, de Opirani: <https://www.piranirisk.com/es/blog/cumplimiento-normativo-que-es-como-evitar-riesgos>
- Blanco, Y. (2012). *AUDITORÍA INTEGRAL. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS*. Bogotá: E C O E. Obtenido de https://kupdf.net/download/auditoria-integral-normas-y-procedimientos-2a_5b92bcace2b6f5292ca57d92_pdf
- Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas. (14 de Octubre de 2010). *Ministerio de Finanzas*. Recuperado el 4 de Febrero de 2021, de Ministerio de Finanzas: https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/09/CODIGO_PLANIFICACION_FINAZAS.pdf
- Constitución de la República del Ecuador RO 449 Quito Ecuador. (2008). Obtenido de Ministerio de Educación: <https://educacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/08/Constitucion.pdf>
- Contraloría general del Estado. (2003). *Manual de Auditoría Gubernamental*. Obtenido de <http://ai.espe.edu.ec/manual-de-auditoria-gubernamental/>
- Contraloría General del Estado, Relaciones Internacionales (2020). <https://www.contraloria.gob.ec>. Recuperado el Febrero de 2021, de <https://www.contraloria.gob.ec/AsuntosInternacionales/RelacionesInternacionales>
- Corte Constitucional, Decreto de Inconstitucionalidad (1 de Agosto de 2018). Recuperado el 4 de Febrero de 2021, de enamiop: <https://www.enamiop.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2020/07/DECLARATORIA-INCONSTITUCIONALIDAD-ENMIENDAS-2015.pdf>
- Iniciativa para el Desarrollo de Intosai. (01 de Agosto de 2018). *Manual de Implementación*. Recuperado el ENERO de 2021, de Iniciativa para el Desarrollo de INTOSAI: <https://www.idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-en-espanol/825-compliance-audit-issai-implementation-handbook-version-0-spanish/file>
- INTOSAI. (2016). *PLAN ESTRATÉGICO 2017-2022*. Recuperado el 30 de enero de 2021, de INTOSAI: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Overview/SP_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.PDF

- INTOSAI. (Septiembre de 2019). *Estatutos de la INTOSAI*. Recuperado el 4 de Febrero de 2021, de INTOSAI: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/statutes/SP_Statutes_September_2019.pdf
- INTOSAI. (Agosto de 2019). *Norma ISSAI 4000*. Obtenido de INTOSAI: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-4000-Norma-para-la-auditor%C3%ADa-de-cumplimiento.pdf>
- Ley Orgánica de la Contraloría General Del Estado. (12 de junio de 2002). Ley No. 73. Registro Oficial Suplemento 595 . *Quito, Ecuador*.
- Ministerio de Finanzas. (31 de Diciembre de 2020). *Catálogo de Instituciones Públicas*. Recuperado el 31 de Enero de 2021, de Ministerio de Finanzas: <https://www.finanzas.gob.ec/catalogo-de-instituciones-y-entidades-operativas-desconcnetradas-del-sector-publico/>
- Noguero, F. L. (2002). El Análisis de Contenido como método de Investigación. *Revista de Educación*, 4, 167-179. Recuperado el 20 de Febrero de 2021, de https://www.researchgate.net/publication/277991711_El_analisis_de_contenido_como_metodo_de_investigacion/link/55f7ef2108aec948c4757c56/download
- Planifica Ecuador. (30 de Agosto de 2011). *GUÍA METODOLÓGICA DE PLANIFICACIÓN INSTITUCIONAL*. Recuperado el 20 de Agosto de 2020, de Planifica Ecuador: <https://www.planificacion.gob.ec/metodologias/>