

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

UNIDAD DE POSTGRADO

Auditoria en los proyectos de inversión del sector educación., sus deficiencias y alternativas de solución

TESIS Para optar el grado académico de MAGISTER EN CONTABILIDAD CON MENCIÓN EN

AUDITORIA SUPERIOR

AUTOR

Jorge Noriega Mercado

LIMA – PERÚ 2003

Dedicatoria

El presente trabajo lo dedico
A mi esposa, mis hijos
Gabriela y Jorge

Agradecimiento

Agradezco a mis asesores que colaboraron con la revisión del presente trabajo y a los profesores de maestría que con sus experiencias supieron guiarnos en la formación profesional.

A mi familia por el apoyo incondicional y la comprensión para desarrollar el presente trabajo de investigación.

Resumen en español

El trabajo de investigación denominado “ Auditoría en los Proyectos de Inversión del Sector Educación, sus Deficiencias y Alternativas de Solución” tiene como objetivo ilustrar sobre la aplicación de las Normas Nacionales, Normas de las Entidades cofinanciadoras (Banco Mundial) relacionadas con las adquisiciones menores, mayores, obras civiles, Manuales de Procedimientos de Desembolsos, formulación de Estados Financieros, Auditoría a los Estados Financieros de los Proyectos de Inversión.

Asimismo permitirá a los profesionales en Contabilidad, Auditores, Estudiantes, Entidades Públicas y Público en General sobre la Auditoría en los Proyectos de Inversión, tomar conocimiento de su importancia, y sus alternativas de solución. También permitirá a los interesados tomar conocimiento sobre la aplicación de las Normas de Control en las auditorías de los Proyectos de Inversión.

En el presente trabajo también se describe al Convenio de Préstamo, e instrumentos Normativos que rigieron la ejecución del Proyecto de Inversión.

El Ministerio de Educación cuenta con el Proyecto Mejoramiento de la Calidad de la Educación Primaria (MECEP) que ha sido financiado por el Banco Mundial y de acuerdo al Convenio de Préstamo los estados financieros presentados al Banco deben ser auditados, dicho requisito es cumplido por la entidad mediante la acción de control practicada por las sociedades de auditoría por encargo de la Contraloría General de la República.

En la investigación de la gestión y examen a los estados financieros del Proyecto por parte de las sociedades de auditoría se ha podido comprobar que existen deficiencias significativas que afectarán al cumplimiento de la normatividad legal para la presentación de los estados financieros y que podrían traer como consecuencia la restricción de los desembolsos y la paralización de la ejecución del proyecto, estas deficiencias se explicarán

durante el desarrollo del tema y se demostrará en las conclusiones de la investigación.

Los auditores al no ser supervisados por el Órgano de Control no profundizan la evaluación reduciendo el alcance de la auditoría y emiten informes deficientes,

La presente investigación permitirá a los interesados conocer la normatividad de los organismos internacionales y la normatividad nacional aplicables en los diferentes procesos de adquisición de bienes y servicios para la ejecución de los Proyectos de Inversión.

Esta investigación constituye una valiosa herramienta de trabajo, para todas las personas que actúan en los diferentes ámbitos del sector público, y por su importancia servirá de ayuda a todos los profesionales que se dedican a la auditoría en general.

Con el fin de demostrar la deficiencia en la aplicación de las Normas y la emisión de Informes de auditoría el presente trabajo se ha dividido en 7 capítulos.

CAPÍTULO I

CONCEPTOS BÁSICOS

CAPÍTULO II

FASES DE LA AUDITORÍA

CAPÍTULO III

INSTRUMENTOS DEL PROYECTO

CAPÍTULO IV
NORMAS LEGALES DE ADQUISICIONES

CAPÍTULO V
DEFICIENCIAS EN LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS Y
NORMAS DE CONTABILIDAD.

CAPÍTULO VI
CUMPLIMIENTO PARCIAL DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA

CAPÍTULO VII
APLICACIÓN PARCIAL DE LAS GUIAS Y NORMAS DE
AUDITORÍA Y EMISIÓN DE DICTAMENES

CASOS PRACTICOS

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

ABSTRACT (SUMMARY IN ENGLISH)

This work of investigation denominated “audit of Investment’s Project Education”, In, their deficiency and alternative of solutions” has as objective to illustrate The National Applications Norms of the co financed entities (World Bank) related with less acquisition, civil works, manual procedures of disbursements, financial statement formulation, financial statements audits of investments projects.

Likewise permit to accounting professionals, auditors, students, public entity, and a general public about the audit in investment projects, to take knowledge of importance and their alternative of solutions.

Also will permit to the people interested to take knowledge about the application of control norms in the investment projects audit

In this work also will describe to the agreement loan, norms instruments that prevailed the project investment execution.

The Education Ministry is developing the “Project of Marking better the Quality of the primary education that has been financed by the World wide Bank and according to the agreement loan, the financial statements given to the bank must be audited, this requirement is fulfill by the entity over the control practiced by audit companies ordered by the General Contractor of the Republic.

In the management of the investigation and test to the financial statements of the project by the audit Society has been able to verify that exists significant deficiency that will affect the fulfillment of the legal norms to show the financial statements and this could bring as consequent the restriction of disbursements an paralyze the project ejections, this deficiency will explain

during the development the subject and will demonstrate with the conclusion of the investigation.

When the auditors are not supervised by the organ of control and not deepen the reducing evaluation the reaches of the audit and given deficiency reports

The present investigation will permit to the people interested to know the norms of the international organ and national norms to aplicate in the differents process of goods and services acquisitions for investments projects executions.

This investigation constitutes a valuable tool of work for all the people who works in the differents places of public sector and by itself importance will be helpful all to the professionals who works in the audit area.

With the purpose of demonstrate all the deficiencies in the applications norms and the emission audits reports, this work has been classification in 7 chapters

CHAPTER I

BASIC CONCEPT

CHAPTER II

AUDIT PHASES

CHAPTER III

PROYECTS INSTRUMENTS

CHAPTER IV

LEGAL NORMS OF ACQUISITION

CHAPTER V

DEFICIENCIES IN THE APPLICATIONS OF THE PRINCIPLES AND ACCOUNTING NORMS.

CHAPTER VI

PARCIAL FULFILLMENT OF THE AUDIT NORMS

CHAPTER VII

PARCIAL APPLICATIONS OF THE GUIDES AND AUDIT NORMS AND OPINION EMISSIONS

PRACTICES CASES

CONCLUSION

RECOMMENDATION

INDICE

DEDICATORIA	.....	1
AGRADECIMIENTO	.....	3
RESUMEN EN ESPAÑOL	.....	4
RESUMEN EN INGLÉS	.....	7
INTRODUCCIÓN	.....	12

CAPÍTULO I

1. CONCEPTOS BÁSICOS	.....	18
1.1. AUDITORÍA	.....	18
1.1.1. Definición	.....	18
1.1.2. Antecedentes	.....	24
1.1.3. Clases	.....	27
1.1.4. Objetivos	.....	28
1.1.5. Alcance	.....	30
1.1.6. Tipos de Dictámenes	.....	31
1.1.7. Técnicas	.....	32

CAPÍTULO II

2. FASES DE LA AUDITORÍA	.....	33
2.1. Planeamiento	.....	33
2.1.1. Comprensión de las Operaciones de la Entidad Examinada.	.....	33
2.1.2. Estructura de Control Interno	.....	34
2.1.3. Evaluación del Riesgo	.....	35
2.1.4. Elaboración del Memorándum de Planeamiento y el Programa de Auditoría.	.....	35
2.2. Ejecución	.....	37

2.2.1. Aplicación de Pruebas de Control	38
2.2.2. Aplicación de Pruebas Sustantivas	38
2.2.3. Evaluación de las Pruebas	39
2.2.4. Revisión de los Estados Financieros.....	39
2.2.5. Comunicación de Hallazgos de Auditoría.....	39
2.3. Informes y dictámenes.	40
2.3.1. Sobre los Estado Financieros Básicos.....	42
2.3.2. Relacionado con la Estructura de Control Interno.....	47
2.3.3. De la Cuenta Especial	50
2.3.4. Cumplimiento de las Cláusulas Contractuales.....	57
2.3.5. Al Estado de Solicitudes de Desembolso (SOEs)	57

CAPÍTULO III

3. INSTRUMENTOS DEL PROYECTO	61
3.1 ADMINISTRATIVAS	61
3.1.1 Decreto de Creación	61
3.1.2 Manual Operativo	62
3.1.3 Organización y Funciones	65
3.1.4 Guías de Contabilidad y Auditoría	66
3.1.5 De Control Interno	68

CAPÍTULO IV

4. NORMAS LEGALES DE ADQUISICIONES	
4.1 Del Banco Mundial.	71
4.1.1 Bienes	71

4.1.2	Servicios	75
4.1.3	Obras	70
4.1.4	Contratación de Consultores	95
4.2	Nacionales	96
4.2.1	Contrataciones	96
4.3	Directivas:	102
4.3.1	Directiva de Tesorería	102
4.3.2	Directiva de Presupuesto	107

CAPÍTULO V

5 DEFICIENCIAS EN LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD.

5.1	PRINCIPIOS	115
5.1.1	Entidad	115
5.1.2	Empresa en Marcha	116
5.1.3	Partida Doble	116
5.1.4	Revelación Suficiente	117
5.1.5	Importancia Relevante	118
5.1.6	Período Contable.	118
5.1.7	Bienes Económicos.	119
5.1.8	Devengado	119
5.1.9	Prudencia.	119

5.2 NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

5.2.1	NIC 1 Revelación de Políticas de Contabilidad.....	120
5.2.2	NIC 2 Valuación y Presentación de Existencias.....	121
5.2.3	NIC 7 Estado de Flujo de Efectivo.	121
5.2.4	NIC 9 Costos de Investigación y Desarrollo.	122
5.2.5	NIC 10 Contingencias y Hechos Ocurridos después de la... Fecha del Balance.	123
5.2.6	NIC 11 Contabilidad de los Contratos de Construcción.....	124
5.2.7	NIC 12 Tratamiento Contable del Impuesto a la Renta.....	127
5.2.8	NIC 16 Inmuebles Maquinaria y Equipo.....	127
5.2.9	NIC 29 Presentación de la Información Financiera en ambientes de Economía Hiper inflacionaria.	129
5.2.10	NIC 38 Activos Intangibles.	130
5.2.11	NIA 4 Planeación.	132
5.2.12	NIA6 Estudio y Evaluación del Sistema de Contabilidad y de los Controles Internos en Relación con la Auditoría.....	135
5.2.13	NIA 8 Evidencia de Auditoría.....	137
5.2.14	NIA 11 Fraude y Error	141

CAPÍTULO VI

6 CUMPLIMIENTO PARCIAL DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA

6.1 Fases de la Auditoría	142
6.1.1 Planeamiento	142
6.1.2 Ejecución del trabajo.....	144
6.1.3 Elaboración del Informe.....	149
6.2 Procedimiento de auditoría para.....	153
6.2.1 Revisión Analítica	155

6.2.2	Control	155
6.2.3	Pruebas Sustantivas de Detalle	156
6.3	Técnicas de Auditoría:	157
6.3.1	Ocular.....	157
6.3.2	Oral	158
6.3.3	Escrita	158
6.3.4	Documental	159
6.3.5	Física.....	160
6.4	Normas de las Entidades Financieras Sobre:	160
6.4.1	Adquisición de Bienes Menores	161
6.4.2	Adquisiciones Mayores	165
6.4.3	Contratación de Consultores	166
6.5	Normas Personales del Auditor	
6.5.1	Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional	169
6.5.2	Independencia de Criterio.....	170
6.5.3	Cuidado y Esmero Profesional.....	171
6.5.4	Confidencialidad.	172
6.6	Código de Ética del Contador Público.....	172

CAPÍTULO VII

7	APLICACIÓN PARCIAL DE LAS GUIAS Y NORMAS DE AUDITORIA Y EMISIÓN DE DICTAMENES	
7.1	GUÍAS DE AUDITORÍA	169
7.1.1	Responsabilidad del auditor.....	175

7.1.2	Responsabilidad del Auditado	183
7.1.3	Emisión de Informes de Auditoría	185
7.2	Dictámenes del Proyecto sobre:	186
7.2.1	Los Estados Financieros Básicos.....	186
7.2.2	Cumplimiento de Cláusulas Contractuales.....	187
7.2.3	Cuenta Especial.	188
7.2.4	Estado de Solicitudes de Desembolso	190
7.2.5	Control Interno.	193
7.3	Dictamen de la Entidad.	196
7.3.1	Estados Financieros.....	196
7.3.2	Informe Largo	198
7.3.3	Informe Presupuestal	200
	CASOS PRÁCTICOS	201
	CONCLUSIONES	207
	RECOMENDACIONES	209
	BIBLIOGRAFÍA	211

INTRODUCCIÓN

El trabajo de investigación denominado “ Auditoría en los Proyectos de Inversión del Sector Educación, sus Deficiencias y Alternativas de Solución” tiene como objetivo permitir al autor obtener el Grado de Magíster en Contabilidad mención Auditoría, teniendo como finalidad hacer de conocimiento de los profesionales en Contabilidad, Auditores, Estudiantes, Entidades Públicas y Público en General sobre la Auditoría en los Proyectos de Inversión, su importancia, y sus alternativas de solución.

Actualmente, en el país el Sistema Nacional de Control esta a cargo de la Contraloría General de la República y debido a limitaciones financieras y de recursos humanos las acciones de control o auditorias se realizan por designación de Sociedades de Auditoría de conformidad a la Ley 27785 de fecha 23 de julio de 2002 artículo 8º y el Reglamento de Designación de Sociedades que fue aprobado por Resolución de Contraloría N° 162-93-CG. Actualmente esta norma ha sido derogada por la Resolución de Contraloría N° 140-2003-CG.

En el presente trabajo se hace el comentario del Convenio de préstamo, normas de adquisiciones de bienes, servicios y consultorías, políticas de elaboración de estados financieros y términos de referencia para la ejecución de auditorias en los Proyectos de Inversión financiados con fondos del Banco Mundial.

La designación de las Sociedades de Auditoría se realiza de acuerdo al concurso de méritos, dichas sociedades deben estar seleccionadas previamente por las entidades financieras del Proyecto, a esta selección es la que se le conoce con el nombre de elegibles.

El Ministerio de Educación cuenta con el Proyecto Mejoramiento de la Calidad de la Educación Primaria (MECEP) que ha sido financiado por el Banco Mundial y de acuerdo al convenio de préstamo los estados financieros presentados al Banco deben ser auditados, dicho requisito es

cumplido por la entidad mediante la acción de control practicada por las sociedades de auditoría por encargo de la Contraloría General de la República.

En la investigación de la gestión y examen a los estados financieros del Proyecto por parte de las sociedades de auditoría se ha podido comprobar que existen deficiencias significativas que afectarán al cumplimiento de la normatividad legal para la presentación de los estados financieros y que podrían traer como consecuencia la restricción de los desembolsos y la paralización de la ejecución del proyecto, estas deficiencias se explicarán durante el desarrollo del tema y se demostrará en las conclusiones de la investigación.

Los auditores al no ser supervisados por el Órgano de Control no profundizan la evaluación reduciendo el alcance de la auditoría y emiten informes deficientes, por tal motivo nació la inquietud de hacer la investigación a fin de determinar las deficiencias y la emisión de las recomendaciones pertinentes.

La presente investigación permitirá a los interesados conocer la normatividad de los organismos internacionales y la normatividad nacional aplicables en los diferentes procesos de adquisición de bienes y servicios para la ejecución de los Proyectos de Inversión.

La presente investigación constituye una valiosa herramienta de trabajo, para todas las personas que actúan en los diferentes ámbitos del sector público, y por su importancia servirá de ayuda a todos los profesionales que se dedican a la auditoría en general.

CAPÍTULO I

1. CONCEPTOS BÁSICOS

1.1 AUDITORÍA

1.1.1 DEFINICIÓN.

La auditoría es un examen, evaluación y revisión de los registros contables, de documentos sustentatorios, de las operaciones o decisiones tomadas por la Gerencia o los responsables de la administración de los fondos públicos o privados, así como la evaluación de los controles internos implementados por la Administración o Gerencia.

La auditoría también consiste en la verificación de la aplicación de Principios y Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados y el cumplimiento de la legislación sobre la cual interactúa la entidad bajo examen, para lo cual el auditor se apoya en la aplicación de las Técnicas, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y Normas Internacionales de Auditoría con la finalidad de emitir una opinión sobre la razonabilidad o no de los Estados Financieros.

La Auditoría de Proyectos se define como: El examen de los registros contables, documentación sustentatoria de los estados financieros, evaluación de los controles internos implementados por la administración y evaluación del cumplimiento de las normas emitidas por los Bancos Financiadores y Normas Locales, a fin de determinar la razonabilidad de los estados financieros y el cumplimiento de las cláusulas contractuales con el objetivo de emitir opinión sobre los estados financieros básicos (Estado de Origen y Aplicación de Fondos y el Estado de Inversiones), así

como el Estado de Solicitudes de Desembolsos y el Estado de la Cuenta Especial, e Información Complementaria y Cumplimiento de las Cláusulas Contractuales, comprobando el cumplimiento de la legalidad, efectividad, eficiencia y economía en las operaciones realizadas.

“En los proyectos de inversión, las normas de los Bancos prestatarios contemplan efectuar auditorías interinas es decir, los auditores deberían realizar trabajo interino a lo largo del período o año a auditar para identificar oportunamente áreas que requieren la atención de la administración del Proyecto. No es necesario emitir opiniones formales de auditoría a través del año; sin embargo los auditores deberían preparar informes interinos describiendo los problemas materiales encontrados, incluyendo el registro contable tardío, deficiencias de control interno e instancias de incumplimiento. Tales revisiones deberían proporcionar una oportuna recomendación para la corrección de los problemas”.¹

"La auditoría, es el examen de los registros contables, documentos sustentatorios del Sistema de Control Interno, mediante el conocimiento de los principios de la contabilidad generalmente aceptados, de las normas, técnicas y procedimientos de auditoría con la finalidad de emitir una opinión sobre la razonabilidad o no, de los estados financieros presentados por la Administración”.²

1. Banco Mundial

Equipo de Administración Financiera Banco Mundial.
Guías y Términos de Referencia para auditoría de
Proyectos con Financiamiento del Banco Mundial
Pág. 14.

2 Hidalgo Ortega, Jesús.

Auditoría de Estados Financieros pag. 34

“La auditoría es el examen crítico y sistemático de:

1. Los controles internos.
2. Estados, libros y transacciones contables y
3. Otros documentos financieros, legales y documentos de una empresa comercial, industrial o de servicios.

Auditoría es el examen de los estados financieros y libros ya preparados por la Gerencia.”³

“ Una Auditoría es la revisión ex-post de los estados financieros, sistema financiero, registros, transacciones y operaciones de una entidad o de un proyecto, efectuada por contadores públicos profesionales con el fin de asegurar la responsabilidad y proporcionar credibilidad a los estados financieros y otros informes de administración”⁴

Los directivos y servidores públicos administran los fondos que financian los Proyectos de Inversión o los Proyectos de Gasto Social en bien de la ciudadanía, la Ley N° 11377 del 29/05/50 establece:

“ Es deber de todo empleado público desempeñar la función que se le encomienda sujetándose a las normas administrativas que rijan en su repartición” (Artículo 68) “ El empleado que actúe con demora o premura intencionada en la tramitación de documentos expedientes, reclamos, informes o cualquier otra labor que compete a su cargo, cometerá grave falta “ (art. 69)⁵

3 Holmes, Auditoría soluciones de los problemas Prácticas de Auditoría pag. 11.

4 George Russell, Manual de Contabilidad, Informes Financieros y Auditoría Pág. 31,32,33.

5 Frisancho Aparicio, Manuel Delitos Contra la Administración Pública Pág. 39.

En tal sentido, la auditoria a los estados financieros y la gestión administrativa es comprobar el adecuado uso de los fondos públicos de acuerdo a los planes y objetivos trazados por el Gobierno, en bien de la sociedad. Según estos conceptos, la administración pública implica servir a la colectividad por encargo del estado.

La auditoría en el sector público esta dirigida por la Contraloría General de la República, quién se encarga de informar al Congreso de la República sobre la legalidad con la que fueron administrados los fondos públicos, tal como lo dispone la Ley 27785 Ley del Sistema Nacional de Control ⁶

La auditoría interna es fundamentalmente, un control de controles. Es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, cuya finalidad es examinar las operaciones contables financieras y administrativas como base para la prestación de un servicio efectivo a los más altos niveles de Dirección. Expresado de esta manera es un control administrativo que funciona sobre la base de la medición y evaluación de otros controles ⁷.

Control Interno.

“Es el conjunto de normas, procedimientos, métodos y otras medidas incluyendo la actitud de la dirección de una entidad para salvaguardar los recursos del estado, verificar la exactitud y el grado de confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y la observancia de las políticas”.⁸

- 6 Caso Lay, Víctor Compendio Normativo del Sistema Nacional de Control Pág.55
- 7 Caballero Bustamante, Informativo de Auditoría Revista N° 19 del año 1992.
- 8 Víctor Caso Lay, Compendio Normativo del Sistema Nacional de Control Pág. 201

A fin de lograr un eficiente control interno la Contraloría General de la República ha aprobado una serie de normas generales

que complementan a los Sistemas Administrativos que fueron aprobados por el INAP entre ellos tenemos a los siguientes sistemas:

Normas Generales de Control Interno.

Normas de Control Interno para la administración financiera gubernamental.

Normas de Control Interno para el área de abastecimiento.

Normas de Control para el área de administración de Personal.

Normas de Control Interno para sistemas Computarizados.

Normas de Control Interno para el área de obras Públicas.

El control Interno comprende al control previo y simultaneo y verificación posterior que realiza la entidad sujeta a control, con la finalidad de que la administración de sus recursos, bienes y operaciones se efectúe correcta y eficientemente

El control previo y concurrente le compete exclusivamente a los funcionarios, y servidores públicos y autoridades como responsabilidad propia de las funciones que le son inherentes de acuerdo a las normas y reglamentos que rigen a cada entidad.

El Control Interno posterior es ejercido por los responsables del Órgano de Control Interno de acuerdo al Plan Anual de Acciones de Control y de las Normas del Sistema Nacional de Control.

Es responsabilidad del Titular del Pliego de que se ejerza el control previo, concurrente y posterior, consecuentemente es conveniente que este control se efectúe a fin de que se rinda cuenta, propiciando a que se contribuya con el logro de los objetivos de la entidad a su cargo.

El control posterior externo lo ejerce la Contraloría General de la República directamente o por intermedio de la designación de Sociedades de Auditoría en el caso de los Proyectos de Inversión este requerimiento lo hace la misma Unidad Ejecutora que administra los fondos del Convenio de Préstamo, en cumplimiento a las exigencias de los Bancos Prestatarios.

Las bases para la convocatoria de las sociedades que realizarán la auditoría es preparadas de acuerdo a los requerimientos del Banco y a la Normatividad de la Contraloría General de la República.

El Control Gubernamental consiste en la supervisión y vigilancia simultánea de los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del estado; así como en el cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción, evaluando los sistemas de gerencia y control con fines de su mejoramiento a través de acciones preventivas y correctivas pertinentes.

Limitaciones del Control Interno

“El control interno, por muy bueno que sea su diseño y funcionamiento, es capaz de proporcionar sólo una seguridad razonable a la dirección y al consejo de administración respecto de la consecución de los objetivos de la empresa. La posibilidad de conseguir dichos objetivos está afectada por las limitaciones inherentes de todo sistema de control interno, que incluyen, por ejemplo juicios erróneos en la toma de decisiones o disfunciones debidas a fallos humanos o a simples errores. Por otra parte, dos o más personas, pueden confabularse para burlar los controles y la dirección siempre tiene la posibilidad de eludir el sistema de

control interno. Finalmente otra limitación es la necesidad de considerar los costos y beneficios relativos de cada control a implantar.⁹

1.1.2 ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA

“En el Perú se oficializó la auditoría desde el 12 de enero de 1824, expedido por el Libertador Simón Bolívar y en 1929 se creó en el Ministerio de Hacienda y Comercio la repartición administrativa denominada “Contraloría General de la República”, posteriormente con la Ley 6784 de 28 de febrero de 1930, se atribuyó a la Contraloría las funciones básicas de fiscalizar, llevar la Contabilidad de la Nación, preparar la Cuenta de la República e inspeccionar el financiamiento de cada una de las dependencias del Estado.

En el año 1933 por primer vez se institucionalizó constitucionalmente la Contraloría General de la República y en 1964 mediante la Ley 14816, Ley Orgánica del Presupuesto Funcional de la República que en su capítulo IX, denominado “de la Contraloría General de la República y del Control del Presupuesto Funcional” en esta ley señala la base constitucional de la existencia de la Contraloría y establece su autonomía, independencia administrativa y funcional, así como el control de las entidades que recauden o administren rentas o bienes del Estado.

Tras el impulso, nivel y atribuciones dados a la Contraloría General de la República en 1971, se expide el Decreto Ley N° 19039 que crea el Sistema Nacional de Control, con el objeto de Cumplir todo ámbito de la administración pública y su reglamento sé público el 7 de marzo de 1972, con el D. S N° 001-72- CG.

El Sistema Nacional de Control se organiza a base de las atribuciones conferidas a la Contraloría General de la República hace 38 años entre sus funciones esta la de efectuar auditoría a cada una de las entidades del Sector Público Nacional.

El 30 de diciembre de 1992 se publica el Decreto Ley N° 26162 en la cual se señala claramente las atribuciones de la Contraloría General de la República y las funciones del Contralor”¹⁰

La Contraloría General de la República ante la ausencia de un órgano oficial que emita las normas de control, como suplencia ha dictado las Normas Técnicas de Control que sirven como guía para la Gestión de la Administración Gubernamental, que han complementado a los Sistemas Administrativos de Administración Gubernamental publicados por el Instituto Nacional de Administración Pública.

Posteriormente se han emitido una serie de dispositivos que fueron delimitando la función de la Contraloría General de la República, dicho Órgano Rector como una de sus funciones ha venido dictando una serie de normas aplicables a las entidades del Sector Público tales como las Normas de Auditoría Gubernamental (NAGU), el Manual de Auditoría Gubernamental MAGU y Normas Técnicas de Control Interno para el Sector Público y demás Directivas que ayudan al control de los bienes y servicios adquiridos y prestados por las entidades del Sector público.

10 Víctor Enrique Caso Lay.

Compendio Normativo del Sistema Nacional de Control Pág, 39,40,41,42,43,44,45,47.

Finalmente el 23 de julio de 2002, se ha publicado la Ley 27785 “Ley Orgánica del Sistema Nacional y de la Contraloría General de la República en la cual amplía el rol de la Contraloría.

Sin embargo la Contraloría General de la República también puede efectuar sus acciones de control por intermedio del órgano de control interno o directamente basados en la potestad que la ley les faculta.

Asimismo, para cumplir eficientemente con la función la Contraloría General de la República emitió el Reglamento para la Designación de Sociedades de auditoría, en la cual se señala el procedimiento de concurso, evaluación, designación, supervisión, control obligaciones de la sociedad de auditoría y del auditado tal como se evidencia en la Resolución de Contraloría N° 140 - 2003-CG de fecha 2 de Mayo de 2003.

Antecedentes de la Auditoría en el Proyecto

La auditoría en el Proyecto de Inversión del Programa Especial del Mejoramiento de la Calidad de la Educación Primaria, se ha ejecutado desde el año 1995, en cumplimiento a las cláusulas del Contrato de Préstamo suscrito entre el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento y la República del Perú. Este contrato de préstamo ha finalizado el 30 de junio del año 2001 con tres meses de gracia para la liquidación del Proyecto.

“Para que una agencia auditora gubernamental sea aceptable por el Banco, primero debe ser evaluada administrativa y técnicamente por el Banco incluyendo una evaluación de su filosofía de control, a este proceso de selección previa es lo que el Banco considera como Sociedades de Auditoría Elegibles.

Una vez que el Banco ha evaluado la aceptabilidad del auditor y lo adecuado de los Términos de Referencia y a otorgado su no - objeción, la entidad Ejecutora del Proyecto solicita a la Contraloría General de la República la selección de la Sociedad de Auditoría que se encargará de examinar los estados financieros del período solicitado según las bases elaboradas por la Unidad Ejecutora de conformidad a las normas del Banco”.¹¹

1.1.3 CLASES

La auditoría se clasifica:

- a. Por su objetivo
- b. Por la persona que lo realiza
- c. Por su alcance.

a) Por su objetivo se clasifica en:

1. Auditoría Financiera
2. Auditoría de Gestión
3. Examen Especial
4. Auditoría de Cumplimiento u Operativa
5. Auditoría de Desempeño o de Proyectos

b) Por la persona que lo realiza

1. Auditoría Interna
2. Auditoría Externa

11 George Russell,

Equipo de Administración Financiera/ Unidad de Banco Mundial mayo de 1999 Pág 164.

c) Por su alcance

1. Auditoría Integral.
2. Auditoría Especial.

1.1.4 OBJETIVOS

“Los fines y objetivos de las entidades del sector público están definidos en la Ley de creación de la propia entidad, en el Manual de Organización y Funciones, en el Reglamento de Organización y Funciones. En la Ley de Presupuesto de cada año también se expone la función de cada Sector o Entidad”¹².

“El Banco Mundial requiere que la auditoría sea ejecutada de acuerdo con la Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en Inglés) o con normas de auditoría generalmente aceptadas compatibles con la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), por sus siglas en Inglés. En cualquier caso, el auditor debe revelar en sus informes las normas seguidas al ejecutar la auditoría”¹³

La auditoría de Proyectos va más allá de lo requerido en una auditoría financiera normal, porque también requiere que el auditor ejecute una revisión más de la elegibilidad de los gastos reportados al Banco, bajo el mecanismo de Estado de Gastos (SOEs); emita una opinión sobre el cumplimiento de la entidad con los Términos del Convenio de préstamo y con leyes locales aplicables.¹⁴

12 Ley de Presupuesto de la República para cada año.

13, 14 George Russell, Guía y términos de Referencia para auditoría de Proyectos de Inversión con financiamiento del Banco Mundial Pág 15

Dentro de los objetivos generales de una Auditoría de Proyectos tenemos:

- a. La Auditoría de Proyectos permite al auditor expresar una opinión profesional sobre la situación financiera del proyecto al final del período auditado.
- b. Evaluar la implantación, funcionamiento y efectividad del Sistema de Control Interno implementado por la Unidad Ejecutora para la administración en las áreas administrativas y en aquellas actividades vinculadas directamente a su misión y objetivos, identificando y determinando el grado de solidez, eficiencia de los controles clave que aseguren, el cumplimiento de sus objetivos y metas.
- c. Expresar una opinión sobre el cumplimiento a los términos del contrato de préstamo, leyes y regulaciones aplicables.

Dentro de los Objetivos Específicos tenemos:

Emitir opinión sobre si los estados financieros del proyecto presentan razonablemente, en todos sus aspectos materiales, los fondos recibidos y los desembolsos efectuados durante el período auditado, así como las Inversiones Acumuladas a la fecha del cierre de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad.

- ❖ Promulgadas por las IASC y de acuerdo con los requisitos de los respectivos contratos de préstamo y otros organismos cofinanciadores.
- ❖ Asimismo, se deben emitir una opinión de sí los gastos reportados en las solicitudes de desembolso son elegibles.
- ❖ Emitir opinión sobre lo adecuado de la estructura de Control Interno es decir se debe establecer cierto nivel de satisfacción en cuanto a la existencia y suficiencia de los controles internos, el auditor debe evaluar y obtener una comprensión suficiente de

la estructura de control interno de la institución en lo que se relaciona con el proyecto.

- ❖ Emitir opinión con respecto al cumplimiento de la Entidad Ejecutora con los términos del convenio de préstamo y las leyes y regulaciones aplicables para lo cual los auditores efectuarán las circularizaciones con los diferentes organismos rectores de la administración pública y las entidades cofinanciadoras del proyecto.
- ❖ Emitir opinión sobre las solicitudes de desembolso (SOEs) si los gastos reportados en dichas solicitudes son elegibles y cuentan con la no - objeción del Banco y si los procedimientos de contabilidad y el control interno utilizados en la preparación de los SOEs son adecuados y si los fondos son utilizados para los fines del Proyecto.
- ❖ Emitir opinión sobre si la Cuenta Especial utilizada para manejar los fondos proporcionados por el Banco presenta razonablemente la disponibilidad de los fondos al cierre del período auditado, así como las transacciones realizadas durante el período auditado, de acuerdo al Manual de Desembolsos.

1.1.5 ALCANCE DE LA AUDITORÍA

Implica la selección de aquellas áreas o asuntos que serán revisados y la profundidad que tendrán las pruebas a realizarse en la fase de ejecución de la auditoría, además se precisará el período a examinar.

Esta decisión, depende de la materialidad, sensibilidad riesgo y costo de la auditoría, así como la trascendencia de los posibles resultados.

El alcance de la auditoría puede definirse de acuerdo a la entidad financiera, en el caso del BIRF esta entidad exige que la revisión se efectúe, por lo menos el 70% de los desembolsos cofinanciados, en cambio el BID no exige ningún porcentaje debido a que tienen otro sistema de revisión previa la misma que se efectúa durante la ejecución de los gastos.

1.1.6 TIPOS DE DICTÁMENES

Los dictámenes pueden ser:

- ❖ Dictamen con opinión limpia o sin salvedades sobre estados financiero básicos.
- ❖ Dictamen con salvedades sobre estados financieros básicos.
- ❖ Dictamen con opinión adversa sobre estados financieros básicos.
- ❖ Dictamen con abstención de opinión sobre estados financieros básicos del proyecto.
- ❖ Opinión sin Salvedades sobre el estado de solicitudes de desembolso.
- ❖ Dictamen con opinión con salvedades sobre el estado de solicitudes de desembolsos.
- ❖ Dictamen sin salvedades sobre el Estado de la Cuenta Especial.
- ❖ Dictamen con opinión con salvedades sobre el Estado de la Cuenta Especial.
- ❖ Dictamen con opinión limpia sobre el cumplimiento.
- ❖ Dictamen con opinión calificada sobre cumplimiento.
- ❖ Informe limpio sobre el sistema de Control Interno.
- ❖ Informe sobre el sistema de Control Interno con Condiciones Reportables¹⁵.

15. George Russell, Equipo de Administración Financiera/ Responsabilidad. Guías y términos de Referencia para Auditorías de Proyectos Con Financiamiento del Banco Mundial 1999-

1.1.7 TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Las técnicas de auditoría son recursos particulares o métodos prácticos de investigación y pruebas que el auditor utiliza para la obtención de información oral o escrita que permitan agenciarse de las evidencias suficientes y competentes, aplicando las pruebas y procedimientos necesarios con la finalidad de sustentar su opinión.

CAPÍTULO II

2. DEFINICIONES DE LAS FASES DE LA AUDITORÍA

Las fases de la auditoría son el planeamiento, trabajo de campo y elaboración del informe de auditoría.

2.1 Planeamiento

El planeamiento en la auditoría de los Proyectos de Inversión del Sector Educación consiste en desarrollo de una estrategia global para la conducción de la ejecución de la auditoría, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que deben aplicarse permanentemente durante el proceso del examen, para identificar las áreas más importantes y problemas potenciales que se deben evaluar, para dictaminar los estados financieros para lo cual debemos tener en cuenta lo siguiente:

2.1.1 Comprensión de las operaciones de la Entidad.

En la auditoría de Proyectos de Inversión los auditores deben familiarizarse con el marco jurídico sobre el cual opera el Proyecto de Inversión del Mejoramiento de la Calidad de la Educación o entidad a ser auditada, para facilitar el trabajo de auditoría y contribuir con la gestión administrativa y financiera de la entidad; esta comprensión se refiere al entendimiento de las operaciones que realiza la entidad, objetivos, organización, sistemas operativos, antecedentes, estrategias, riesgos y ambiente de control de la entidad sujeta a examen.

2.1.2 Comprensión de la estructura de Control Interno.

El auditor debe evaluar la estructura de control interno implementado por la entidad para el logro de sus objetivos, dichos controles internos están constituidos por el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas que permitan proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad. Asimismo, el cumplimiento de las cláusulas contractuales de los contratos de Préstamo y la legislación nacional que actúa supletoriamente sólo en el caso de existir un vacío legal en las normas de las entidades financieras del proyecto.

La estructura del control interno se encuentra interrelacionado e integrado al proceso administrativo. Los componentes pueden considerarse como un conjunto de normas que son utilizadas para medir el control interno y determinar su efectividad, los que dependen de:

- Ambiente de Control Interno
- Evaluación del Riesgo
- Actividad de Control Gerencial
- Sistema de Información y Comunicaciones.
- Actividades de Monitoreo.

El ambiente de control esta relacionado con el establecimiento de un ambiente que inflencie en la ejecución de los objetivos de los proyectos, el mismo que se logrará con las políticas establecidas mediante los sistemas de Administración Gubernamental y el cumplimiento de la normatividad vigente, igualmente tiene relación con los sistemas de información y seguimiento del avance del proyecto, entre ellos esta la

información que se prepara para la Contaduría Pública de la Nación, Entidades Financiadoras, Dirección Nacional de Presupuesto Público, Contraloría General de la República, Consucode etc.

Por otro lado, es recomendable que los Proyectos de Inversión cuenten con los instrumentos legales del caso, políticas administrativas y de personal a fin de mantener un buen ambiente de control.

2.1.3 Evaluación del Riesgo

La evaluación del riesgo implica la identificación, análisis y manejo de los riesgos relacionados con la elaboración de los estados financieros y que pueden incidir en el logro de los objetivos del control interno en la entidad. Estos riesgos incluyen eventos o circunstancias internas o externas que pueden afectar al registro, procesamiento y reporte de información financiera, así como las representaciones de la gerencia en los estados financieros.

“La evaluación de los riesgos debe ser responsabilidad de todos los niveles gerenciales involucrados en el logro de los objetivos. Esta actividad de auto evaluación que practica la dirección debe ser revisada por los auditores internos para asegurar que los objetivos, enfoques, alcances y procedimientos han sido apropiadamente realizados, también esta auto evaluación debe ser revisada por los auditores externos cuando son designados para examinar los estados financieros del Proyecto”¹⁶.

2.1.4 Elaboración del Memorándum de Planeamiento y Programa de Auditoría.

El Memorándum de Planeamiento resume las decisiones más

importantes del proceso de planeamiento de la auditoría, describiendo en forma detallada el plan general de la auditoría, a fin de guiar el desarrollo del mismo, su forma y contenido variará de acuerdo al tamaño de la entidad, objetivos, complejidad de la auditoría, metodología y tecnología utilizada e incluye elementos importantes, tales como, antecedentes de la entidad, tamaño o estructura orgánica, ubicación, metas, objetivos, aspectos financieros, prácticas contables, consideraciones significativas relacionado con el alcance y el enfoque de la auditoría.

Estructura Básica del examen.

Origen y examen.

Objetivos del examen. Son los resultados que se espera alcanzar
Alcance al examen.- Describe el grado de extensión de las labores de la auditoría a realizarse incluye áreas, aspectos, período a examinar.

Descripción de las actividades de la entidad.

Enunciado de la normatividad aplicable a la entidad, especialmente aquellas relacionadas con las áreas materia de evaluación.

Informes a emitir.

Identificación de las áreas críticas

Detallar los puntos de atención, situaciones importantes a tener en cuenta durante la conducción del examen, incluyendo las denuncias que se hubieran recibido. Detalle del personal, nombre y categoría de los auditores que conforman el equipo de auditoría, asimismo la descripción de las tareas asignadas a cada uno de acuerdo a su capacidad y experiencia.

Presupuesto de tiempo, por categoría, áreas y visitas.

Aspectos denunciados referidos a hechos de importancia relacionados con la entidad examinada.

Programas de auditoría y cuestionarios de control interno.

2.2 Ejecución

Esta fase consiste en el desarrollo de la auditoría, siguiendo los objetivos descritos en el Memorándum de Planeamiento, aplicando las pruebas de control a fin de comprobar la eficiencia del funcionamiento de los controles implementados por la administración, de los recursos administrativos y financieros de la entidad bajo examen. Asimismo, se obtendrá las evidencias del cumplimiento de las normas legales de las entidades financiadoras, y las normas legales locales, también se obtendrán evidencias si los estados financieros carecen de errores significativos, para lo cual se aplicarán procedimientos detallados, analíticos y sustantivos, es decir que cubran los objetivos detallados en la etapa del planeamiento.

En esta etapa de la auditoria el auditor verificará que las inversiones mostradas en los estados financieros del proyecto incluyan gastos elegibles, es decir que cuenten con la no-objeción de las entidades financieras, que cumplan con las formalidades de los dispositivos legales y prácticas contables utilizadas en el Perú para la elaboración de los estados financieros.

“La auditoria a los estados financieros en los Proyectos de Inversión el auditor expresa una opinión sobre la imagen fiel presentada por los estados financieros, conforme a los principios contables generalmente aceptados y así contribuye a alcanzar los objetivos de información financiera de la entidad. El grado de seguridad que el sistema de control interno de la entidad puede proporcionar, con respecto a la presentación de los estados financieros queda reforzado por los auditores externos, además el auditor suele proporcionar información útil a la dirección para cumplir con sus responsabilidades en materia de control.

Hay que tener en cuenta que un sistema de control interno ineficaz impide al auditor emitir una opinión sobre los estados a pesar que los estados financieros reflejan una imagen fiel de la entidad.

Un auditor debe adquirir conocimientos suficientes del sistema de control de una entidad para planificar su auditoría. La de control interno varía de una a otra.¹⁷

2.2.1 Aplicación de Pruebas de Control.

Las pruebas de control consisten en verificar los controles internos implementados por la administración del proyecto durante la ejecución del mismo, es decir como se está administrando los fondos de la fuente de Operaciones Oficiales de Crédito Externo y los fondos provenientes de financiamiento, Recursos Ordinarios y la eficiencia, eficacia y economía en su utilización.

2.2.2 Aplicación de Pruebas Sustantivas.

Son las realizadas a fin de comprobar la información sustentatoria Del Estado de Origen y Aplicación de Fondos, Estado de Inversiones, Estado de Solicitudes de Desembolso y el Estado de Cuenta Especial, del mismo modo verificar si estos estados financieros han sido preparados de acuerdo a las normas de las entidades financieras, Normas Internacionales de Contabilidad, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y Normas emitidas por la Contraloría General de la República.

¹⁷ Víctor Caso Lay

Para la revisión de los estados financieros el auditor se apoya en las diferentes técnicas de auditoría a fin de satisfacerse del contenido de los estados financieros y el cumplimiento del marco jurídico sobre el cual opera la entidad.

2.2.3 Evaluación de las Pruebas

De la evaluación a los controles internos, normas legales de las entidades financieras, locales y de los estados financieros, se arriban a la emisión de la opinión profesional del auditor que puede ser limpia, con salvedad, abstención de opinión, comentarios de control interno, como también puede determinarse hallazgos de auditoría que dependiendo de los descargos y aclaraciones de los funcionarios se absolverá, de lo contrario se convertirá en observación, la misma que de acuerdo a la materialidad podrá calificar el dictamen o solo conllevará a una observación de Control Interno.

2.2.4 Revisión de los Estados Financieros.

Consiste en revisar los estados financieros, es decir cual es el procedimiento para la elaboración y la documentación sustentatoria que soporta el contenido de la información reportada en el Estado de Origen y Aplicación de Fondos, Estado de Inversiones Acumuladas, Estado de Solicitudes de Desembolso, Estado de la Cuenta Especial, e Información Presupuestaria, dicha labor se realiza aplicando los procedimientos y las técnicas de auditoría.

2.2.5 Comunicación de Hallazgos.

El hallazgo de auditoría se define como deficiencia o debilidad encontrada durante la ejecución del trabajo de campo que llaman la atención del auditor, por tal motivo debe ser

comunicado a los responsables de la gestión administrativa a fin de que puedan ejercer el derecho de defensa, haciendo llegar sus aclaraciones respectivas y debidamente documentadas para poder ser evaluadas por los auditores, a fin de desvirtuar el hallazgo o de lo contrario se convertirá en observación, la misma que se considerará en el informe final conllevando a una recomendación y responsabilidad administrativa, civil o penal según la gravedad del caso.

El plazo que se otorga a los responsables para hacer sus aclaraciones o descargos debidamente documentados es como máximo 5 días, pudiendo el interesado solicitar ampliación por la misma cantidad del plazo otorgado y es criterio del auditor acceder a tal solicitud de lo contrario, deberá el auditor comunicar por escrito la denegación de la referida ampliación.

2.3 Informes y Dictámenes.

Son los reportes emitidos por los auditores a la conclusión del trabajo de auditoría, en dichos informes, expresan su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros y la solidez o debilidad de los controles internos implementados por la administración para la obtención, administración y distribución de los recursos del estado.

La opinión del auditor debe estar sustentada en las evidencias obtenidas durante el examen de auditoría, las mismas que son determinadas mediante la aplicación de las técnicas y procedimientos de auditoría, determinándose la razonabilidad o no de los estados financieros y la solidez de los controles internos implementados por la administración.

Revisión de eventos Subsecuentes Magu 3.40

Los eventos subsecuentes están referidos a hechos que suceden después de la fecha del cierre de los Estados Financieros, pero que pueden tener incidencia en los mismos, debido a que son situaciones que se dan antes de la fecha de la emisión del Informe de Auditoría, pues la opinión de los estados financieros puede ser emitida con opinión limpia o favorable, pero se puede dar el caso que se dio un hecho de fuerza mayor, cambio de política económica o financiera y que tienen incidencia en los estados financieros, entonces el auditor esta en la obligación de revelar tales situaciones en su informe de auditoría debido a que los hechos se dieron antes de la emisión del informe.

De acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría, el auditor debe aplicar procedimientos diseñados para obtener evidencia suficiente y competente de que todos los hechos ocurridos hasta la fecha de su dictamen que requieran ajuste o revelación en los estados financieros, han sido debidamente identificados, el auditor debe considerar el efecto de estos eventos subsecuentes en su dictamen debido a que afectan la opinión del auditor.

Obtención de la Carta de Representación

Es el documento exigido por la Norma de Auditoría Gubernamental N° 3.70 que en toda auditoría se debe exigir al Titular del Pliego, o Titular de la entidad auditada, a fin de asegurarse que la información vertida en dicha carta de representación refleje las manifestaciones de funcionarios relacionado con situaciones o problemas que pueden ser cometidos por los consultores pero que los responsables de la administración no los conoce por no estar a su alcance.

Para evitar este tipo de problemas la administración antes de contratar consultores o servidores se protege haciendo firmar

documentos que salvaguarde los intereses del estado tal es el caso de las declaraciones juradas de ingresos y rentas, de no estar impedido de contratar con el estado, de no tener familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad y otros documentos que la legislación obligue.

También pueden existir problemas que la administración no tienen conocimiento, en tal sentido en la Carta de Gerencia se indicará que la administración desconoce problemas cometidos por los consultores fuera de la entidad, o dentro de ella.

Sí existen irregularidades y las contingencias detectadas y que se encuentran en reclamación, en arbitraje o en el poder judicial estas deben estar rebeladas en notas a los estados financieros independientemente que la administración la revelará en la Carta de Gerencia.

También la administración indicará explícitamente que la responsabilidad de la razonabilidad de los estados financieros es de la administración y que toda la documentación y registros que sustentan los estados financieros se han puesto a disposición de los auditores a fin de que los revisen y formen su opinión sobre la razonabilidad o no de los estados financieros y de la gestión administrativa de la entidad.

2.3.1 Dictamen sobre los Estados Financieros Básicos.

Los estados financieros básicos en el caso del Banco Mundial son: Estado de Fuentes y Usos de Fondos, y el Estado de Inversiones Acumuladas.

Estado de Origen y Aplicación de Fondos.

Es un estado preparado con los principios de contabilidad y normas internacionales de contabilidad compatibles con las IAS,

y que para presentarlo a los Bancos o Entidad Financieras son preparadas en dólares americanos.

El Estado de Origen y Aplicación de Fondos debe ser conciliado con el Estado de Inversiones y el Balance General. Los estados financieros del Proyecto (Estado de Inversiones y el Estado de Origen y Aplicación) pueden tener diferencias, la misma que se debe a la aplicación de bases diferentes en su formulación o preparación.

La diferencia que puede existir es por que el Balance General se prepara utilizando el Principio contable “Devengado” mientras que los estados del Proyecto se elaboran utilizando el Método de Efectivo, consecuentemente la diferencia es cheques en cartera y los devengados no girados.

La entidad ejecutora puede preparar los estados financieros en dólares o en moneda local junto con cédulas que muestren los saldos en dólares.

“El Estado de Fuentes y Usos de Fondos muestra los recursos obtenidos durante el período auditado y las categorías de gastos en los que se desembolsaron, la característica de este estado financiero es que muestra los ingresos y egresos de fondos por las fuentes de financiamiento de operaciones oficiales de crédito externo y recursos ordinarios desde el inicio del ejercicio hasta el final del Proyecto, es decir presenta el período de ejecución comparativo y el acumulado”¹⁸.

18 George Russell

El Estado de Inversiones Acumuladas.

“Es un Estado que muestra el monto de las Inversiones efectuadas en cada periodo por cada fuente de financiamiento, por categoría de gasto desde el inicio del Proyecto hasta el final y es preparado de acuerdo a las categorías de gastos establecidas en el Contrato de Préstamo, en los porcentajes pactados; a estos porcentajes se le conoce con el nombre de Pari - Pasus, en el Contrato de Préstamo se establecen el importe del Préstamo, fuentes de financiamiento y las actividades que serán financiadas”¹⁹.

El Pari - Pasu es la proporción financiera con la que aporta cada fuente de financiamiento a una actividad o adquisición de bienes y servicios con cargo al proyecto.

Una de las características de este estado financiero básico es que debe mostrar la ejecución del año y la inversión acumulada aparte de las proyecciones presupuestadas por cada año. La ejecución presupuestal no siempre se realiza el 100% por motivos ajenos a la administración, debido a recortes presupuestales o dificultades de índole exógeno. Esta situación al final del proyecto se reajusta la parte presupuestal a fin de demostrar las cifras realmente ejecutadas financieramente y presupuestalmente.

El dictamen de auditoría es emitido después de haber obtenido las evidencias suficientes y competentes que permitan al auditor emitir una opinión sobre la razonabilidad o no de los estados financieros preparados por la administración:

¹⁹ George Russell

Los dictámenes de los estados financieros básicos con opinión sin salvedades deberán tener como mínimo 4 párrafos.

El primer párrafo está referido a los estados financieros, el período que se está examinando y se debe incidir en que estos estados financieros son preparados por la administración y que por lo tanto es responsable sobre el contenido de los mismos.

El segundo párrafo está referido a la normatividad en la que se basó la labor del auditor, Normas Internacionales de Auditoría, procedimientos y técnicas de auditoría. En este párrafo los auditores indicarán que los estados financieros están libres de errores de carácter significativo y que están preparados bajo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

El tercer párrafo indicará las prácticas contables utilizadas para la preparación de los estados financieros, tal es el caso de que el Banco Mundial y otras entidades financieras utilizan el método del efectivo para la preparación de los estados financieros

El cuarto párrafo está referido a la opinión del auditor sobre la razonabilidad de los estados financieros en todos sus aspectos significativos, el flujo acumulado de efectivo del proyecto y las inversiones realizadas en el período examinado.

❖ **Los dictámenes de los estados financieros básicos de opinión con salvedades deberán tener como mínimo 4 párrafos.**

En este tipo de dictamen el primer y segundo párrafo son similares a los descritos en el dictamen limpio o sin salvedades, en el caso que hubiese limitaciones en el alcance del trabajo por motivos a que la entidad no cuenta con la información que sustente los estados financieros o que se presenten problemas de otra naturaleza que tengan incidencia en la opinión del auditor, se

comenzará el tercer párrafo con las palabras: “Salvo por lo expresado más adelante nuestro examen fue realizado de acuerdo a las normas internacionales de auditoría, procedimientos y técnicas”.

El cuarto párrafo puede redactarse de la siguiente manera.

El Estado de Fuentes y Usos de Fondos al 31-de diciembre de... no incluye el monto de \$ correspondiente al desembolso N° 020 recibido del Banco Mundial y acreditado por el Banco Central, en el cual se tiene aperturada la cuenta Especial del proyecto. Además, los resultados de nuestras pruebas costos cuestionados por \$..... como se evidencia, en nuestra opinión sobre el Estado de Solicitudes de Desembolso porque los gastos no están relacionados con el proyecto, y no son permitidos por los términos del Contrato de Préstamo.

En nuestra opinión, excepto por lo indicado en el párrafo anterior, los estados financieros que mencionan en el primer párrafo presentan razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, el flujo de efectivo del proyecto, “Mejoramiento de la Calidad de la Educación Primaria” para los años terminados el 31 de diciembre de 2001 y 2002, y las Inversiones Acumuladas al 31 de diciembre de 2002, de conformidad con el método de los ingresos y desembolsos en efectivo realizados, y con los términos del contrato de préstamo con el Banco Mundial.

Los dictámenes de los estados financieros básicos de opinión adversa deberán tener como mínimo 4 párrafos.

En este caso los tres primeros párrafos son los mismos que la opinión sin salvedades los demás párrafos cambian según sea el caso:

- ❖ El Estado de Fuentes y Usos de Fondos al 31 de diciembre de 200x y 200x, y el Estado de Inversiones Acumuladas al 31 de diciembre del 200X no incluyen los fondos ni los gastos correspondientes a los aportes de la contraparte local entregados por el Gobierno Peruano al proyecto desde su inicio hasta el 31 de diciembre de 200x por un total de \$ millones.

En nuestra opinión, por lo indicado en el párrafo anterior, los estados financieros que se mencionan en el primer párrafo no presentan razonablemente en todos sus aspectos significativos, el flujo acumulado de efectivo del Proyecto “Mejoramiento de la Calidad de la Educación Primaria” para los años terminados el 31 de diciembre de X1, X2, y las Inversiones Acumuladas al 31 de diciembre de X2, de conformidad con el método de los ingresos y desembolsos en efectivo realizados, y con los términos del Contrato de Préstamo con el Banco Mundial.

La opinión adversa de los Estados Financieros Básicos no afecta a los estados financieros de Solicitudes de Desembolso y de la Cuenta Especial por cuanto estos no incluyen Fondos del Tesoro Público o contrapartida nacional.

2.3.2 En el informe de Control Interno

El auditor revelará el funcionamiento de los sistemas administrativos y las políticas de adquisiciones y contrataciones utilizadas por el Programa Especial MECEP para el logro de sus objetivos. La estructura de control interno no necesariamente revela todos los aspectos de dicha estructura que pudiera considerarse como deficiencias importantes.

Una deficiencia importante es aquella en la que el diseño u operación de uno o más elementos específicos de la estructura de control interno no reducen a un nivel relativamente bajo el riesgo

de que errores o irregularidades en montos que podrían ser importantes con relación a los estados financieros del proyecto puedan ocurrir o no ser detectados oportunamente por los empleados en el cumplimiento normal de sus funciones, y en el caso en que la situación sea diferente el auditor revelará las deficiencias importantes que afectan a los estados financieros que podrían hasta calificar la opinión de los estados financieros básicos.

“El Informe del auditor con respecto a la comprensión de la estructura de control interno relacionada con el Proyecto. El informe como mínimo debe incluir:

- a.- El alcance del trabajo del auditor para obtener una comprensión clara de la estructura de control interno y evaluar el riesgo del control.
- b.- Una discusión de los controles internos más importantes de la Entidad Ejecutora, incluyendo los controles establecidos para asegurar el cumplimiento con los términos de los convenios, leyes y regulaciones aplicables que pudiera tener un impacto material en los estados financieros, o la contribución de los fondos de la contraparte.
- c.- Las condiciones reportables, incluyendo las debilidades materiales en la estructura de control interno en la Unidad Ejecutora.
- d.- Costos elegibles y costos sin respaldo. Otras condiciones que no afectan a los estados financieros pero que obstaculizan el control adecuado, deben también ser incluidas en el informe”²⁰.

20 George Russell

Equipo de Administración /Unidad de Apoyo –
Guía y términos de referencia para Auditoría de
Proyectos. Banco mundial Mayo de 1999.

Sobre la información financiera complementaria a los estados financieros, es preparada con la finalidad de aclarar las situaciones que los estados financieros no los pueden mostrar.

La información financiera suplementaria deberá enfocarse en la ejecución físico-financiera y los resultados, incluyendo información financiera y estadística adicional.

En el informe corto se adjunta como información complementaria lo siguiente:

Un resumen de las principales licitaciones procesadas y otorgadas durante el período auditado (incluyendo nombre de los proveedores, descripción de la adquisición, monto pagado por cada parte financiadora, y fecha de la no objeción del Banco cuando sea requerido).

Una lista de los principales contratos y contratistas nacionales o extranjeros – excluyendo consultores concedidos durante el período del informe (costo original y ajustado, fecha de aprobación del Banco cuando sea requerido, monto pagado por cada parte financiadora, anticipos, retenciones, monto pagadero al final del año fiscal.

Un estado de la ejecución financiera de la asistencia técnica, reconciliación de los fondos disponibles al inicio y al final del período del informe.

Una lista de los principales consultores nacionales y extranjeros participantes en la ejecución del Proyecto.

Un informe de las fuentes de financiamiento adicionales que financian el proyecto.

2.3.3 Cuenta Especial

Los procedimientos de desembolsos se encuentran en el Manual de Desembolsos establecidos por el Banco Mundial el mismo que es de conocimiento de cada prestatario, los formularios de las solicitudes de gastos se formulan de acuerdo a cada proyecto, la solicitud de desembolso se formula con la documentación que sustenta los desembolsos.

La Unidad Ejecutora apertura la cuenta corriente donde se depositarán los fondos provenientes de los desembolsos proporcionados por el Banco Mundial, dicha cuenta es abierta en dólares, a esta cuenta se le llama Cuenta Especial.

La entidad puede efectuar los pagos con moneda nacional o moneda extranjera en el caso que los pagos de obligaciones por concepto de bienes y servicios o cualquier otro tipo de obligación se efectúen con moneda nacional, se tiene que vender dólares de la cuenta especial a dicha operación se le considera como monetización.

Este tipo de operación puede generar diferencia de tipo de cambio, pero en el caso del Banco Mundial no se produce esta situación porque el Banco permite justificar al mismo tipo de cambio que se vendió los dólares y en el caso de que quedara un saldo disponible porque el monto de alguna de las ventas de los dólares, no se ha agotado, este saldo se suma a la próxima venta y se establece un tipo de cambio promedio y así sucesivamente se va operando hasta liquidar el Proyecto.

La Cuenta Especial es abierta por la Unidad Ejecutora en dólares para el manejo del fondo rotatorio que se acordó con el Banco, a fin de poder ejecutar el Proyecto esta cuenta inicialmente se manejaba en cualquier entidad financiera, pero a partir del año 1999 el Gobierno mediante Decreto Supremo N°

082- 99 EF dispuso que los fondos de la Fuente de Financiamiento Recursos Oficiales de Crédito Externo e interno se manejen por intermedio del Banco de la Nación, posteriormente se expidió la Directiva N° 112-99EF/75 que aprobó la directiva que estableció los Procedimientos de Desembolsos de Operaciones de Endeudamiento Externo e Interno del Gobierno Central y sus Garantías y a la fecha se ha modificado el procedimiento con la Resolución Ministerial N° 197-2002EF/75 de fecha 15 de mayo del 2002.

La directiva aprobada por Resolución Ministerial N°112 estableció que los fondos de Endeudamiento Interno y Externo deben ser manejados en el Banco de la Nación y con autorización de la Dirección General del Tesoro Público y de la Dirección General de Crédito Público.

Procedimiento de Desembolsos:

Para obtener los desembolsos se debe seguir el siguiente procedimiento

Las Unidades Ejecutoras remitirán a la DGCP los documentos que acrediten los representantes autorizados a solicitar “desembolsos y a suscribir todos los documentos relacionados con los desembolsos de cada una de las operaciones de endeudamiento externo e interno. Cualquier modificación a las autorizaciones otorgadas deberá ser informada a la DGCP, para efectos de que se gestione ante el hacedor el cambio pertinente.

Las solicitudes deberán limitarse a la previsión contemplada en la asignación trimestral autorizada por la Dirección General de Presupuesto Público para la utilización de los desembolsos, siguiendo el procedimiento establecido por la Directiva de la

Dirección Nacional de Presupuesto Público del Ministerio de Economía y Finanzas.

- a) Las Unidades Ejecutoras deben cumplir, en la parte que les compete, con las condiciones previas a los desembolsos en un plazo no mayor de 60 días a partir de la suscripción del Contrato de Préstamo, en caso de no ser posible su cumplimiento se solicitará ampliación con una anticipación de 15 días antes de su vencimiento.
- b) La reasignación o recomposición de las categorías del préstamo deberán ser solicitadas por las Unidades Ejecutoras a la DGCP, quién gestionará las mismas ante el acreedor, previa opinión de la Oficina de Inversiones del Ministerio de Economía y Finanzas (ODI), para lo cual las Unidades Ejecutoras presentarán sustentación técnica del caso.

Programación de la Utilización de Desembolsos.

- a) Las Unidades Ejecutoras remitirán a la DGCP, 45 días antes de iniciar un ejercicio fiscal, la programación anual de los desembolsos de cada operación de endeudamiento externo e interno, en forma mensualizada, acorde con los montos considerados en el presupuesto de ingresos del ejercicio fiscal correspondiente.
- b) Dentro de los 15 días posteriores a cada trimestre, la Unidad Ejecutora remitirá los resultados de la evaluación de la ejecución del respectivo trimestre.

Solicitudes de Desembolso

- a) Los funcionarios autorizados a solicitar desembolsos remitirán a la Dirección General de Crédito Público un oficio solicitando la autorización del desembolso correspondiente, adjuntando para

ello copia de la solicitud de desembolso a ser remitida al acreedor debidamente suscrita por los funcionarios antes mencionados.

- b) Si el importe de una solicitud de desembolso ya autorizada por la DGCP es variado por alguna razón, la Unidad Ejecutora deberá informar este Hecho a la DGCP y solicitar la modificación del monto autorizado, antes de remitir la solicitud de desembolso al acreedor.
- c) En ningún caso la solicitud de desembolso remitida al acreedor debe ser diferente a la autorizada por la DGCP bajo responsabilidad de la Unidad Ejecutora.

Desembolso.

Los desembolsos que las Unidades Ejecutoras reciban de cada una de las Operaciones de Endeudamiento Externo e Interno, deberán ser informadas a la DGCP a través de **la Nota de Recepción de Desembolso y Colocaciones de Bonos** dentro de los 8 días útiles, a partir de la recepción de la notificación del acreedor.

Tipo de Cambio para los Desembolsos.

- a) La Nota de Recepción de Desembolso debe consignar el desembolso recibido por la Unidad Ejecutora en la moneda en que se hubiere producido el mismo, pudiendo ser esta la misma moneda del préstamo o cualquier otra moneda.
- b) Si el desembolso es efectuado en una moneda diferente al préstamo, debe consignarse en otro casillero la equivalencia del mismo en la moneda del préstamo a fin de determinar el monto acumulado de desembolsos y saldo a desembolsar.
Asimismo debe reportarse el importe equivalente en moneda nacional, para lo cual la Unidad Ejecutora tendrá en cuenta lo siguiente:
 - i.- En caso de que el acreedor consigne el equivalente en soles, deberá tomar dicho importe y consignarlo en la NRD.

ii.- De no haber referencia respecto de los soles desembolsados, la Unidad Ejecutora utilizará el tipo de cambio venta de la Superintendencia de Banca y Seguros del día correspondiente a la fecha valor en que se produjo el desembolso, a ser proporcionado por la Dirección General de Crédito Público.

c) Para hallar el equivalente en dólares Americanos del monto desembolsado, la Unidad Ejecutora deberá tener en cuenta lo siguiente:

i.-Tomar el equivalente proporcionado por el acreedor en la notificación del desembolso.

ii. En los casos en que éstos no sean determinados por el acreedor, la Unidad Ejecutora deberá calcular el equivalente utilizando el tipo de cambio venta de la Superintendencia de Banca y Seguros.

Ampliación de Plazo de Utilización y Cancelación de saldos no utilizados.

a) Hasta 90 días del vencimiento del período para solicitar desembolso de las operaciones de endeudamiento externo e interno, las Unidades Ejecutoras deberán sustentar ante la Dirección General de Crédito Público la necesidad de ampliación del mismo, a los efectos de que la mencionada Dirección General en representación del Gobierno Peruano inicie las gestiones correspondientes ante el prestamista.

b) Asimismo en caso de que las Unidades Ejecutoras no requieran más recursos de las operaciones de endeudamiento externo e interno, deberán informar de ello a la DGCP y solicitar que la mencionada Dirección General, en representación del Gobierno Peruano gestione ante el acreedor la cancelación de los saldos no desembolsados.

De la conciliación

- a) Las Unidades Ejecutoras deben conciliar semestralmente con la DGCP los desembolsos que éstas reciban al 30 de junio y al 30 de diciembre de cada año, en los períodos que establezca la Ley de Endeudamiento del Sector Público.
- b) La DGCP emitirá una Resolución Directoral convocando a las Unidades Ejecutoras a realizar la conciliación de acuerdo a un cronograma establecido.

La Dirección de Crédito Público toma conocimiento mediante las notas de recepción y la comunicación de las solicitudes de desembolso, una vez aprobadas las solicitudes de desembolso el Banco efectúa el depósito en nuestra cuenta corriente de Dólares y contra esta cuenta se giran cheques para transferir fondos a la cuenta de moneda nacional, a dicha operación le llamamos monetización y también se pueden efectuar pagos de esta cuenta cuando los pagos son directos, es decir cuando los pagos se efectúan en dólares.

El movimiento de esta cuenta es controlado en un libro banco y el estado situacional se reporta cada vez que se efectúa una solicitud de desembolso.

El Estado de la Cuenta Especial preparado al 31 de diciembre de cada año es proporcionar un resumen de la actividad de la Cuenta Especial durante el período del informe. Como tal debe prepararse basándose en los Estados Bancarios remitidos por el Banco depositario en vez de utilizar los registros de contabilidad de la entidad. Consecuentemente los depósitos correspondientes

al reembolso de SOEs deberían cuadrar con lo reportado en el Estado de SOEs, como reembolsado.

En este estado financiero también se efectuará las aclaraciones correspondientes de cualquier situación no usual que se puedan presentar por motivos de decisiones administrativas.

- ❖ En el caso de la opinión sobre el Estado de la Cuenta Especial los párrafos son idénticos con la diferencia de que al emitir opinión el auditor dirá que la Cuenta Especial presenta razonablemente la disponibilidad de dólares norteamericanos al 31 de diciembre de X2, de acuerdo con las estipulaciones sobre el uso de los fondos contemplados en las respectivas cláusulas del convenio de préstamo antes mencionado.
- ❖ En el caso que existiera una limitación significativa por algún error de parte del Banco o de parte de la Unidad Ejecutora se indicará la salvedad o cuando una suma importante se utilizó para efectuar pagos de gastos no elegibles esta situación deberá ser revelado.
- ❖ En este dictamen se expresa la opinión sobre el cumplimiento de las cláusulas contractuales, tales como presentación de información al Banco, seguimiento del cumplimiento de los objetivos del contrato, garantías, pago de intereses, amortización del principal, sistemas administrativos, fondo rotatorio, procedimientos para los desembolsos, aporte local, etc.

Los auditores para poder dictaminar éste estado financiero deben haber revisado las Notas de Recepción de Desembolso, las monetizaciones y los pagos directos que se efectuaron con cargo a la Cuenta Especial independientemente a los pagos que se hayan efectuado con la cuenta en soles, para lo cual deben tener en cuenta que todos los desembolsos ejecutados a cargo de esta cuenta deben ser gastos elegibles y los que no son elegibles deben ser reparados y devueltos a la Cuenta Especial,

tal es el caso de los gastos bancarios o aquellos gastos que no corresponden cargar a la Cuenta Especial.

2.3.4 En el caso que se trate de un dictamen sobre Cumplimiento de Cláusulas Contractuales

La Unidad Ejecutora que no cumpla con las referidas cláusulas contractuales, el auditor deberá revelarlo en el dictamen expresando su opinión en la cual indicará, que ha observado ciertas instancias poco importantes de incumplimiento que hemos informado a la administración. En nuestra opinión, excepto por lo descrito anteriormente, durante el año terminado el 31 de diciembre de X2 el Programa Especial MECEP cumplió, en todos sus aspectos materiales, con las cláusulas pertinentes del Convenio de Préstamo N..... del Banco Mundial.

2.3.5 Solicitudes de Desembolso SOEs.

En primer lugar cabe precisar que las Solicitudes de Desembolsos se elaboran tomando en cuenta los procedimientos y métodos establecidos por el Banco Mundial en el Manual de Desembolsos.

El Banco Mundial Generalmente autoriza un Fondo Rotatorio el mismo que se encuentra establecido en el Contrato de Préstamo y es equivalente al 10% como tope máximo.

Para autorizar el tope máximo la Unidad Ejecutora tiene que demostrar capacidad de ejecución de gasto, la documentación original sustentatoria de los desembolsos se encuentra archivada en las oficinas de la entidad y las condiciones para que se utilice el método de estados de gastos dependen que la entidad tenga capacidad administrativa y contable para preparar y mantener registros de estados de gastos y poner a disposición para un examen.

Por otro lado, debe contar con controles y mecanismos internos para efectuar periódicamente auditorías independientes de los registros de gastos.

“Para efectuar las solicitudes de desembolso o solicitudes de retiro de fondos en el caso del Banco Mundial se prepara el formulario requerido por el Banco y el anexo correspondiente en el cual se prepara por categorías de gastos y se detalla el nombre del Proveedor, el N° de contrato, código del País proveedor, código de la moneda, código de descripción del bien, es decir si se trata de obra, consultoría o servicios, monto pagado, fecha del comprobante de pago, porcentaje de financiamiento por el Banco Mundial, monto solicitado, tipo de cambio de la fecha de la monetización, fecha de la monetización y cantidad debitada en la cuenta especial, esta última columna es considerada en Dólares.”²¹

Estado de Solicitudes de Desembolso.

En el Estado de Solicitudes de Desembolsos se consideran todas las solicitudes de desembolsos que se han gestionado ante el Banco Mundial durante el período o ejercicio económico, el mismo que debe ser agrupado en dos clases: “ Reembolsados” y “Pendientes de Reembolso” dependiendo de su situación al final del período reportado. Este estado se prepara también por cada categoría de gasto, si los montos informados y solicitados difieren de los montos desembolsados y recibidos deben ser explicados en notas a los estados financieros o notas aclaratorias.

Las Sociedades de Auditoría al revisar el Estado de Solicitudes de Desembolsos deben tomar en cuenta que la documentación que sustenta dichas solicitudes debe contar con la no - objeción del Banco y que deben ser gastos elegibles es decir, que estos

21. Directiva de procedimientos para Desembolsos Resolución Ministerial N°197-2002-EF/75 Publicado en el peruano del día 15 de Mayo del 2002.

gastos deben estar dentro de las categorías de gastos pactados en el contrato de préstamo.

Asimismo, deberán tener en cuenta que los gastos que se consideren en las solicitudes de desembolso no superen los plazos establecidos en el contrato para justificar un gasto, salvo que dicho gasto se encuentre con procesos de arbitraje o que dichas controversias no hayan sido resueltas. Esto solo puede suceder cuando se trata de anticipos de obras los mismos que no fueron liquidados regularmente.

El dictamen con opinión limpia sobre el Estado de Solicitudes de Desembolso es idéntico al dictamen de los estados financieros básicos con la diferencia de que en este estado no es comparativo sino que muestra los desembolsos realizados por el Banco Mundial durante el año y las solicitudes efectuadas durante el año, incluye también las solicitudes por incremento del fondo rotatorio. En el párrafo de la opinión se indica que: a) Que el estado de Solicitudes de Desembolso presenta razonablemente los Certificados de Gastos (SOEs) sometidos al Banco Mundial durante el año terminado el 31 de diciembre del año X2. Asimismo, dichos gastos son elegibles para ser financiados bajo el convenio de préstamo N°..... ; b) Los procedimientos de Contabilidad y de Control Interno.

- ❖ En el caso de que la opinión del auditor sobre el estado financiero de Solicitudes de Desembolso con salvedad, el auditor deberá precisar la relación de hechos que conllevan a expresar una opinión con salvedad e indicará la palabra excepto por los efectos de lo indicado en el párrafo anterior, el Estado de Solicitudes de Desembolso presenta razonablemente los Certificados de Gastos (SOEs) remitidos al Banco Mundial durante el año terminado el 31 de diciembre de X2. Asimismo se expresará la salvedad indicada en el párrafo anterior, los procedimientos de contabilidad y si los

controles internos utilizados para la preparación de los SOEs son adecuados.

El Programa Especial MECEP ha mantenido la documentación adecuada para respaldar las solicitudes de reembolso de los gastos incurridos; excepto por lo reportado, los fondos del préstamo han sido utilizados únicamente para los fines del Proyecto.

CAPITULO III

3. INSTRUMENTOS LEGALES DEL PROYECTO

Los instrumentos legales están referidos al Marco Legal sobre el cual opera el Proyecto desde su creación hasta la finalización.

Estos Instrumentos Legales son:

3.1 ADMINISTRATIVOS

En esta parte se detallará las normas legales tanto locales como las normas exigidas por las entidades financieras para el desarrollo del Proyecto de Inversión.

3.1.1 Decreto de Creación

Con fecha 15 de noviembre de 1994 mediante Decreto de Urgencia N° 94-94 se creó en el Ministerio de Educación el Programa del Mejoramiento de la Calidad de la Educación Primaria (MECEP), cuyos objetivos constituyen el mejoramiento de la calidad de los procesos de enseñanza, la modernización de la administración educativa y la sustitución y rehabilitación de infraestructura educativa, los mismos que forman parte de las políticas del Sector.

El Programa fue creado con autonomía administrativa y financiera y con duración temporal. Asimismo el referido Decreto Supremo dispone que las remuneraciones del personal encargado de la administración del proyecto se regirán por la actividad del régimen privado.

El Proyecto es dirigido por un Director Nacional y administrado por una Unidad Coordinadora.

3.1.2 Manual Operativo

Es el instrumento legal aprobado por Resolución Vice Ministerial 019-96- ED de fecha 24 de Abril de 1996.

El propósito del Manual es establecer las normas y procedimientos de tipo general que serán, aplicados en la ejecución del “ Programa Especial Mejoramiento de la Calidad de la Educación Primaria “ a ser desarrollado por el Ministerio de Educación. En este Manual esta detallado la conformación del Proyecto, dicha estructura esta constituida por componentes y sub. - componentes.

El objetivo del proyecto es reducir el grado de repitencia de los alumnos, capacitación a docentes, directores, construcción, rehabilitación de centros educativos y su equipamiento, para lo cual se estimó que el Proyecto costaría 323 millones de dólares.

Los componentes son los siguientes:

- a. Administración Unidad Coordinadora
- b. Mejoramiento de la Calidad de los Procesos de enseñanza.
- c. Modernización de la Administración Educativa.
- d. Infraestructura Educativa.

Asimismo, indica las fuentes de financiamiento, las entidades financieras y organismos que intervendrán en la ejecución del Proyecto. Así como los procedimientos que seguirá la administración del proyecto para la solicitud, ejecución e información del uso de los fondos provenientes de ambas fuentes de financiamiento.

“El Manual Operativo contiene los mecanismos de ejecución del presupuesto y en el se establece que las operaciones que no

son cofinanciadas con fondos del Banco Mundial se regirán por las regulaciones o dispositivos legales Nacionales”²².

“En el Manual Operativo también se indicará los convenios que se suscribirán con otras entidades Públicas o privadas para la realización de la sustitución, rehabilitación, capacitación del personal para el mantenimiento de los locales educativos”²³.

Seguimiento, Inspección y Auditorias

Seguimiento:

“El MECEP tendrá bajo su responsabilidad las funciones de seguimiento, control y evaluación de la ejecución del programa, ejerciéndola de acuerdo a los indicadores concertados con el BIRF para este fin. Para ello se deberá contar con un sistema de control de proyectos a nivel centralizado que permita efectuar el Seguimiento y Monitoreo de las actividades realizadas al interior de cada componente y sub-componente.”²⁴

Inspección:

“El MECEP consolidará la información de los componentes y sub-componentes y preparará para evaluación del BIRF: (a) Reporte Anual de Ejecución del Programa, que detalle el avance en el logro de las metas establecidas y (b) el Plan Operativo del siguiente ejercicio fiscal.

22 Programa especial MECEP – Manual Operativo del proyecto Pág. 8 editado Junio 1996

23,24 Programa especial MECEP – Manual Operativo del proyecto Pág.10 editado Junio 1996

Anualmente se llevará a cabo una reunión de evaluación con funcionarios del BIRF con el objeto de:

- a) Evaluar el cumplimiento de las metas y la ejecución del presupuesto.
- b) Analizar el plan operativo anual y el proyecto de presupuesto para el siguiente ejercicio fiscal.
- c) Discutir y convenir los ajustes que pueda requerir el cronograma de ejecución del Programa.”²⁵

Auditorías:

La información financiera y administrativa será auditada anualmente por auditores independientes de acuerdo a los términos de referencia preparados por la Administración del Proyecto de conformidad con los requerimientos del Banco Mundial y las Normas Internacionales de Auditoría. La Contraloría General de la República convoca a concurso de méritos a las Sociedades de Auditoría elegidas por el Banco y que tengan representación internacional, las mismas que examinarán los estados financieros preparados para las entidades financieras; dichos dictámenes son remitidos al Banco Mundial al igual que el Informe de Control Interno a fin de poner en conocimiento la ejecución del Proyecto.

La auditoría incluirá la revisión de los registros contables así como documentación que obra en los archivos del INFES, quien actuado como Gerente de Obras en Mérito al Convenio de Gestión, pues en esta entidad se encuentra el archivo o expediente técnico de todo el proceso de licitación de las obras y la ejecución o administración financiera se encuentra en los archivos del MECEP, por tal motivo es que la auditoría debe abarcar a ambas entidades.

El informe de auditoría incluirá una opinión sobre los Estados Financieros Básicos (Estado de Inversiones, Origen y Aplicación de Fondos) la Cuenta Especial, Estado de Solicitudes de

Desembolso, así como el Memorándum de Control Interno si es que corresponde, la cual incluirá comentarios, observaciones y recomendaciones del sistema de control interno; asimismo información relevante que afecte o pudiera afectar la razonabilidad de los estados financieros.

El Manual Operativo también contiene el Reglamento de Organización y Funciones de la Unidad Coordinadora del Programa Especial, condiciones y procedimientos de desembolsos, notas generales sobre la Cuenta Especial, porcentajes de gastos elegibles para desembolsos, mecanismos de reposición del Fondo Rotatorio y la documentación sustentatoria para la reposición de los fondos.

3.1.3 Organización y Funciones.

Es un instrumento legal que permite describir la organización y las funciones del Programa Especial MECEP y fue aprobado por Resolución Ministerial N° 052 – ED del 29 de enero de 1997 y con la finalidad de articular los objetivos y Políticas Educativas del Ministerio de Educación.

El Consejo Consultivo tiene como función vigilar y asegurar la articulación entre los objetivos y políticas educativas propias del Programa Especial del Mejoramiento de la Calidad de la Educación y está formado por el Ministro de Educación, quién lo presidirá, Vice - Ministro de Gestión Pedagógica, Viceministro de Gestión Institucional, Secretario General y el Director Nacional del Programa Especial MECEP Y los Directores Nacionales de los Órganos de Línea del Ministerio.

El Programa Especial MECEP cuenta con la Unidad Coordinadora que depende jerárquicamente del Viceministro Institucional y tiene la siguiente estructura orgánica:

- a. Dirección Nacional
- b. Asesoría Legal
- c. Unidad de Administración, que incluye las Áreas Logística, Contabilidad, Tesorería, Control Previo y Contratos.
- d. Unidad de Seguimiento y Monitoreo.

3.1.4 Guías de Contabilidad y Auditoría

Es un instrumento que describe las pautas a seguir para la preparación de los estados financieros y los procedimientos para la selección de las Sociedades de Auditoría y los diversos tipos de dictámenes que podrían emitirse.

Los estados financieros son preparados por la Administración del MECEP bajo los parámetros del Manual de Contabilidad y las Guías y Términos de Referencia para Auditorías de Proyectos con Financiamiento del Banco Mundial en la Región de Latinoamérica y el Caribe.

El Programa Especial MECEP ha venido elaborando sus estados financieros en forma manual desde el año 1996 a 1998 en este año se implementó un sistema integrado que facilitó la integración de la administración financiera en los sistemas administrativos de Logística, Contabilidad y Tesorería.

En el año 1999 entra en vigencia el Sistema de Administración Financiera desde el punto de vista administrativo y presupuestal, posteriormente este sistema viene emitiendo los estados financieros básicos hasta la fecha.

Para la elaboración de los estados financieros del Proyecto (Estado de Inversiones, Origen y Aplicación de Fondos, Estado de la Cuenta Especial, y el Estado de Solicitudes de Desembolso) siempre se ha venido desarrollando en hojas de cálculo Excel en moneda nacional y extranjera

Estructura Contable

La estructura contable debe reflejar las categorías de gasto y los porcentajes de participación de la contrapartida nacional en cada operación que realice el Programa, de conformidad con el Plan Operativo, Plan de Adquisiciones o en las operaciones no programadas pero que sí se encuentran dentro de los objetivos del proyecto.

El sistema contable esta integrado entre Logística, Contabilidad y Tesorería y esta interrelacionado con el SAR o informe inicial del Proyecto, los costos e ingresos de fondos está claramente establecidos a fin de poder facilitar la preparación del estado de Origen y Aplicación de Fondos.

Los sistemas de presupuestos están claramente identificados y permiten reportar a la Dirección Nacional de Presupuesto Público y sirven de insumo para la elaboración del Estado de Inversiones, a fin de diferenciar los costos ejecutados con los costos presupuestados.

“La documentación sustentatoria de ingresos y egresos se deben conservar por lo menos un año, después del cierre del proyecto o en todo caso hasta que se haya terminado la auditoría final del proyecto”²⁶.

26 George Russell

División de Contabilidad Central y Operacional
del Banco Mundial – Manual de Contabilidad
Informes Financieros y Auditoría – Banco
Mundial Enero 1995 Pág. 8

“Los estados financieros para las Entidades Financiadoras se preparan teniendo en cuenta las Normas Internacionales de Contabilidad, los Principios Contables excepto el Principio de Devengado, en su reemplazo se utiliza el método del efectivo”²⁷.

El método del efectivo

Consiste en reconocer los ingresos cuando se reciben y los gastos cuando se cancelan las obligaciones, se considera cancelado cuando el proveedor ha retirado los cheques de la ventanilla, es decir cuando el comprobante de pago autorizado por la SUNAT es cancelado y sellado por el pagador.

El Manual de Contabilidad, Informes Financieros y Auditoría contiene los procedimientos y normas que deben tener en cuenta los auditores para la realización de la auditoría tales como el planeamiento, ejecución y elaboración del informe, normas internacionales de auditoría e informes de auditoría.

Adicionalmente el auditor debe tener en cuenta que para el desarrollo de la auditoría debe considerar las normas locales para todas aquellas operaciones que son financiadas el 100% con Recursos Ordinarios, independientemente de que las operaciones se encuentren en la estructura del informe inicial del proyecto.

3.1.5 Normas de Control Interno

Las Normas Técnicas de Control Interno para el Sector Público son Guías Generales dictadas por los organismos competentes

²⁷ George Russell

División de Contabilidad Central y Operacional del Banco Mundial – Manual de Contabilidad Informes Financieros y Auditoría – Banco Mundial Enero 1995 Pág. 8

con la finalidad de promover una sana administración de los recursos públicos conllevando a que las entidades públicas implementen sus políticas de control interno basados en principios, prácticas y criterios técnicos que permitan fortalecer el control y uso de los fondos públicos.

El sistema de control interno es el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas que permitan a las entidades del estado resguardar el uso y control de los fondos públicos.

En el sector público se ha elaborado normas de control Interno por cada área de trabajo que esta bajo la dirección de cada órgano rector siendo las siguientes normas de cada área operativa:

❖ Normas Generales de Control Interno

Las normas de control interno esta conformado por una serie de instrumentos legales que van a garantizar el funcionamiento de una organización que esta conformada por la estructura orgánica, manual de organización y funciones, reglamento de organización y funciones, manuales de procedimientos, directivas internas y normas legales sobre las cuales actúa la administración pública.

Las áreas previstas en el sector público para la administración de los recursos públicos son las siguientes.

- Normas Generales de Control Interno.
- Normas de Control Interno para la administración financiera gubernamental
- Normas de Control Interno para el área de abastecimiento, y activos fijos.
- Normas de Control Interno para el área de administración de personal.

- Normas de Control interno para sistemas computarizados.
- Normas de Control Interno para el área de obras públicas.

“El sistema de control interno incorpora las políticas y procedimientos establecidos por la administración de una entidad para ayudar a alcanzar los objetivos y metas propuestas y asegura, en cuanto sea práctico, el desarrollo ordenado y eficiente de las operaciones, incluyendo la adhesión a las políticas administrativas, la salvaguarda de los bienes, la prevención y detección de fraudes y errores, el registro completo, correcto y oportuno de las transacciones y la presentación eficiente y confiable de información financiera.

Hay dos tipos básicos de control interno: administrativos y de contabilidad. (El anexo II, párrafos 14-23 tratan algunos aspectos importantes de control interno. El control interno administrativo es más amplio y tiene que ver con el entorno de control de toda la entidad, incluida la eficiencia de las operaciones y la adhesión a las políticas y procedimientos de la entidad, como por ejemplo.

Los procedimientos para controlar el personal, control de calidad, indicadores de gestión y otros controles estadísticos, como la rotación de los inventarios. Los controles internos contables, tratan más directamente de garantizar la salvaguarda de los bienes y la corrección e integridad de los registros. Los informes sobre ejecución presupuestaria, conciliaciones bancarias independientes, y custodia de los cheques en banco, son ejemplos de controles internos contables. Un ambiente adecuado de control acompañado de un estrecho control presupuestario y la auditoría efectiva, complementan los controles contables específicos y promueven la responsabilidad sobre el uso de los recursos”²⁸.

28. George Russell División de Contabilidad Central y Operacional del Banco Mundial – Manual de Contabilidad Informes Financieros y Auditoría – Banco Mundial Enero 1995 Pág.7

CAPÍTULO IV

NORMAS DE ADQUISICIONES

4.1 Normas del Banco Prestamista

Son instrumentos legales con las cuales se ejecutan las adquisiciones de bienes, servicios, consultorías y solo funcionan para aquellas operaciones que se financian con los fondos del Banco Mundial y están clasificadas por adquisiciones mayores y menores.

4.1.1 Bienes

El Banco ha formulado normas sobre adquisición de bienes con fondos del Banco Mundial, tal es el caso que cuando se trata de adquisiciones internacionales se debe utilizar los formatos y el contrato estándar establecida por esta entidad financiadora: En estas normas se establece las pautas para la formulación de las bases donde se plasmarán la fuente de financiamiento, oferentes o países elegibles, bienes y servicios conexos, costo, presentación de ofertas, propuestas técnicas y propuesta económica, proceso de apertura de propuestas, adjudicación de la buena pro, notificación de la adjudicación, garantías antes de la firma del contrato, reclamos antes de la firma del contrato, firma y ejecución del contrato.

En toda adquisición por la modalidad de licitación pública, concurso público, se elaboran bases del concurso donde se tiene que detallar las especificaciones técnicas de los bienes o servicios a adquirirse, entre las particularidades que se deben tener en cuenta es que las entidades financieras no financian los impuestos locales, esta condición esta estipulado en los contratos de préstamo.

Las adquisiciones de bienes y servicios exigen garantías de mantenimiento o cumplimiento y garantías por adelanto de pagos efectuados como anticipos y estas deben cumplir con los requisitos de las leyes Nacionales, tal es el caso en que debe ser “ Incondicional, solidaria y de realización automática”.

Una vez aprobado las bases se remite al Banco Mundial para la no - objeción de las Bases, posteriormente la administración del Proyecto por intermedio de su especialista de adquisiciones hace pública la convocatoria a licitación pública nacional o internacional según sea el caso, dicho importe debe ser mayor a \$ 50,000 dólares, en el caso que sea inferior se realiza por shopping, es decir con tres invitaciones.

El Banco para otorgar la no - objeción revisa toda la documentación sustentatoria para la convocatoria, en otras palabras no objeción es autorizar la adquisición de los bienes o servicios.

Cabe aclarar que este procedimiento sólo rige para las contrataciones que se van a financiar o cofinanciar con fondos del Banco Mundial, en los demás casos se rige por las normas locales o nacionales.

4.1.2 Contratación de Consultorías o de servicios

Las entidades financieras de Proyectos han considerado como una categoría del gasto a las consultorías por estudios de prefactibilidad y las consultorías de supervisión para control de calidad de servicios o de obras y para la contratación se tiene en cuenta los siguientes procedimientos,

“La entidad convocante primeramente prepara:

1. Los términos de referencia (TR)
2. Preparación y estimación de los costos y el presupuesto.
3. Se convoca a los aspirantes al puesto.
4. Preparación de la lista corta o terna de postulantes
5. Preparación y emisión del pedido de propuestas (Carta de Invitación, información para los consultores sobre la necesidad de la contratación, contrato presupuestal).
6. Recepción de Propuestas (Técnica y Económica)
7. Evaluación de la Propuesta Técnica; consideración de calidad
8. Evaluación de la Propuesta Financiera.
9. Negociación y adjudicación del contrato a la firma seleccionada o al consultor seleccionado.

Los términos de referencia deben ser aprobados por el Banco antes de la convocatoria y después de la adjudicación se procede a tramitar ante la Secretaría General o Vice - Ministro por ser la más alta autoridad administrativa por delegación del Titular del Pliego, para lo cual se adjunta el cuadro de evaluación conteniendo los resultados de la calificación y el monto negociado con el consultor a ser contratado, como comunicar al ganador y se elabora el contrato de locación de servicios que finalmente se remite al Banco para otorgar el código de identificación del contrato de préstamo que servirá para el control tanto del Banco como para la entidad ejecutora del préstamo”²⁹.

Los consultores contratados para supervisión de obras son previamente seleccionados por la Gerencia de obras y se remite

²⁹ Banco Mundial

Selección y contratación de consultores por Prestatarios Banco Mundial Pág. 14,22 cuarta impresión 2002

un listado de profesionales seleccionados a las entidades financieras para que den la No - objeción y cada vez que se necesite contratar se convoca a los seleccionados de esa lista aprobada.

Contratación de servicios especiales.

“El Banco permite contratar directamente a aquellos consultores que son únicos y que por su naturaleza no permite convocar a concursos públicos, tal es el caso de servicios de consultoría a personas naturales del extranjero que son contratados para capacitación de docentes o del personal”³⁰.

El mismo, procedimiento se realiza con la contratación de los servicios del PNUD, Organismos no Gubernamentales que son organismos sin fines de lucro y que cuentan con ciertos beneficios para la preparación, administración y ejecución de proyectos.

En algunos casos también se contratan agencias de inspección o consultoría para que verifiquen o certifiquen la calidad de los bienes adquiridos, dicha labor se efectúa antes de su embarque o a su llegada al lugar del destino o país prestatario.

“En el caso de contratación de consultorías de Empresa Auditoras se rigen por los términos de referencia del Banco Mundial y por cancelarse con los fondos de la contrapartida Nacional se rige por la ley del Sistema Nacional de Control, Decreto Ley 27785 y la Resolución de Designación de Sociedades Resolución N° 162-93-CG.”³¹

30- Banco Mundial²⁸ Banco Mundial Selección y contratación de consultores por Prestatarios Banco Mundial Pág. 14,22 cuarta impresión 2002.

31factor Caso Lay

Compendio Normativo del Sistema Nacional de Control Gaceta Jurídica Editores S.R.L. Segunda Edición Agosto 1999 Pág. 291

Los contratos de locación de servicios se rigen por el Código Civil y las normas del Banco, salvo aquellos contratos que se refieren a financiamiento de recursos ordinarios que se rigen por la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado y el Código Civil.

4.1.3 Obras.

Las adquisiciones de servicios a suma alzada o a todo costo llamado adquisiciones de obras Mayores ejecutadas bajo las normas del Banco, se realizan según el siguiente procedimiento.

La entidad licitante elabora las bases de licitación siguiendo los lineamientos de las normas del banco, en dichas bases se tomará en cuenta el objetivo de la contratación indicando la fecha de inicio y término de la obra que se espera construir.

“Las fuentes de financiamiento a utilizarse en estos casos se indicará que son con fondos del Banco Mundial y del Tesoro Público.”³²

Se indicará que los postores deben ser elegibles, es decir que cumpla con todos los requisitos que exige la administración para poder participar en la licitación.

“Los materiales que se usen en la construcción deben tener su origen en los países miembros indicados por el BIRF y sólo se puede efectuar gastos de acuerdo al contrato de préstamo, por ningún motivo se podrá efectuar gastos no autorizados.

Los contratos de locación de servicios se rigen por el Código Civil y las normas del Banco, salvo aquellos contratos que se refiere a que el Banco no los reconocerá como tales y por lo tanto el prestatario tendrá que rembolsar al Banco Mundial los fondos utilizados sin autorización”³³.

El postor deberá demostrar solvencia económica y comercial a fin de garantizar su participación en las licitaciones.

Los postores también deberán indicar en sus propuestas los métodos y programas de trabajo, con el detalle necesario para poder demostrar que pueden cumplir con las especificaciones técnicas y en el plazo de terminación indicada en la cláusula inicial.

Cada postor presentará una sola oferta por sí mismo o como integrante de una Asociación o Grupo. De acuerdo a las normas del Banco los gastos de preparación de ofertas serán a cargo del postor.

El postor tiene la responsabilidad de visitar la zona de obras a fin de verificar o tomar conocimiento del terreno y los gastos que incurra en dicha visita será de cargo del licitante.

El contratante dará permiso al licitante y a su personal para que ingresen a sus establecimientos y terrenos a fin de realizar dichas inspecciones la misma que será de entera responsabilidad del licitante cualquier contingencia que pueda suceder durante la inspección.

33, Banco Mundial

Procurement Of. Works - Civil Law Editado 1996 Pág., 7,8

DOCUMENTOS DE LICITACIÓN

1. Llamado a Licitación
2. Carta a los Licitantes Precalificados
3. Instrucciones a los Licitantes
4. Datos de la Licitación
5. Condiciones Generales del Contrato
6. Condiciones Especiales del Contrato.
7. Lista de Cantidades y Precios Unitarios
8. Especificaciones Técnicas
9. Planos
10. Formulario de Oferta.
11. Formulario de Garantía de Oferta
12. Formulario de carta de aceptación
13. Formulario de Contrato
14. Formulario de Garantía de Cumplimiento
15. Formulario de Garantía Bancaria por Anticipo”³⁴.

Durante el proceso de licitación el contratista podrá efectuar las consultas que estime conveniente o las aclaraciones de cualquier punto materia de la licitación.

Las ofertas serán preparadas en el idioma español, las ofertas podrán incluir una oferta alternativa si fuera el caso.

El precio de la oferta deberá estar detallado y se deberá ajustar al precio referencial establecido por la entidad contratante. Si la oferta es muy por debajo del precio referencial deberá ser garantizado por una carta fianza emitido por una entidad financiera autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros.

34, Banco Mundial

Procurement Of. Works - Civil Law Editado 1996 Pág., 7,8

El Banco no financia ninguna clase de impuestos porque los impuestos no son costos directos de las adquisiciones, por tal motivo el estado financia la parte proporcional de los impuestos dando lugar al paripasu que asume la contrapartida nacional. (Gobierno Peruano.

La moneda en la que se debe ofertar las propuestas debe ser en moneda nacional o en dólares, aclarando que el tipo de cambio será el de venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros a fin de evitar futuras expectativas de parte de los contratistas o proveedores y que conllevaría a controversias cuya solución sería mediante conciliación, arbitraje o por el poder judicial según sea el caso.

La oferta de los precios será válida hasta un período prudencial después de la firma del contrato, dicha fecha será prevista en las bases preparadas para el proceso de contratación.

“Las garantías de seriedad de oferta deberán ser presentada por el licitante por el monto especificado en los datos de licitación, por un monto en moneda nacional o extranjera.

En el caso de las normas del Banco Mundial las garantías puede ser cheque de gerencia o carta fianza, carta de crédito, etc. pero que sea aceptable por el contratante, en algunos casos se aplica la legislación nacional, es decir que las cartas de garantía de seriedad de oferta, de fiel cumplimiento y por el anticipo otorgado se exige que sea solidaria de realización automática e incondicional y sin derecho a excusión.

La carta fianza o garantía de seriedad de oferta será devuelta a más tardar hasta los 28 días después de vencido el plazo de las ofertas.

El postor puede solicitar al contratante la posibilidad de modificar su propuesta antes de que venza el plazo, si así fuera, el postor

deberá modificar su garantía o de lo contrario si decide retirar su oferta, el contratante podrá ejecutar la carta fianza y avisará sobre el retiro de su garantía. La carta fianza de seriedad de oferta también puede ser ejecutada si el beneficiario no proporciona la carta de fiel cumplimiento o si no firma el contrato”³⁵.

Después de la convocatoria en la etapa de consultas los postores podrán solicitar cualquier aclaración, las mismas que serán absueltas por el comité especial o encargado de conducir el proceso y en el caso que exista absolución de la observación a las bases, el comité esta en la obligación de evaluar las propuestas u observaciones y de ser procedente se incorporará en las bases y se sigue adelante con el proceso.

En el caso que el comité no integre las propuestas por estimarlo no procedente y si el postor cree que su derecho ha sido vulnerado tiene el derecho de comunicar al Banco para su evaluación, previamente debe tener conocimiento el Titular del Pliego.

Todos los actos que se realicen deben ser plasmados en actas que serán suscritas por el especialista en adquisiciones o el encargado de conducir el proceso.

La documentación adjunta a las ofertas deberá ser debidamente rubricadas por el postor, al igual que por el comité de adjudicación deberá rubricar cada documento que se revise en la apertura del sobre técnico y económico, dichos sobres son abiertos en acto público en presencia del notario público.

PRESENTACIÓN DE LAS OFERTAS

Las propuestas deberán ser debidamente identificadas como propuestas técnicas y propuestas económicas y si son originales y copias tal como lo solicite el contratante.

Las propuestas técnicas deben contener la experiencia de los postores como empresa y la experiencia o capacitación de los integrantes o equipo profesional que conducen a la empresa postora, también debe contar con las referencias contractuales, conformidades del servicio, solvencia económica y constancias de no estar impedido de contratar con el estado ni estar procesado judicialmente.

Los sobres deben presentarse dentro del plazo establecido en el cronograma establecido por la entidad contratante y de acuerdo a las especificaciones técnicas consignadas en las bases de licitación, el contratante podrá modificar el calendario de convocatoria del proceso.

“Las ofertas que sean entregadas extemporáneamente serán devueltas sin abrir los sobres.”³⁶

El postor podrá retirar su propuesta siempre que el contratante haya recibido por escrito la comunicación de parte del licitante, indicando la no-participación en el proceso pero debe ser antes de que se venza el plazo para la presentación de ofertas.

Los licitantes no podrán modificar sus ofertas una vez vencido el plazo para la presentación.

³⁶ Banco Mundial Procurement of Works - Civil Law Editado 1996 Pág.15

El retiro de la oferta podrá dar lugar a la ejecución de la garantía de seriedad de oferta si es que así esta contemplada en las bases de las licitaciones.

APERTURA DE OFERTAS

“El contratante abrirá las ofertas en presencia de los representantes de los licitantes que decidan concurrir en la fecha, hora y en la dirección indicada en las bases de la licitación los mismos, que firmarán el acta de asistencia que será registrado en el libro de la entidad y refrendado por el notario público.

En el acto de apertura de las ofertas, el contratante dará a conocer los nombres de los licitantes que asistieron, los precios de las propuestas, el monto total de cada una de ellas y de las ofertas alternativas si las ubicare, las modificaciones, los descuentos y sustituciones si las hubiera”³⁷.

El contratante elaborará el acta de apertura en el cual registrará la información que se hizo público.

Aleación de las Ofertas.- El contratante podrá solicitar al licitante las aclaraciones de las ofertas en forma escrita a fin de subsanar los errores que puedan haber sucedido en la presentación de la oferta, estos errores serán los referidos a cantidades aritméticas en todo caso prevalece las cantidades expuestas en letras, en el caso de que sea por error en el costo unitario por colocar mal un decimal se tomará en cuenta el valor total para lo cual quedará registrado en el formulario de oferta la palabra corrección de errores.

“El proceso será confidencial no se informará a ningún postor, todo intento de un licitante para influir en la evaluación de las ofertas o en las adjudicaciones por parte del contratante podrá dar lugar al rechazo de las ofertas de ese licitante.³⁸”

Antes de la apertura de los sobres el contratante verificará si cada una de ellas cumple con los requisitos de elegibilidad del Banco Mundial.

Una oferta se ajusta sustancialmente a las condiciones de licitación si esta de acuerdo con todos los plazos y especificaciones técnicas contenidas en los documentos de licitación. Si una oferta no se ajusta a las condiciones de los documentos de licitación será rechazada.

Cuando las propuestas son presentadas en diferentes monedas se tiene que convertir a una sola moneda a fin de poder comparar los precios y en caso de ejecución del contrato se pagará en la moneda que establezca el contratante y si es moneda extranjera se utilizará el tipo de cambio autorizado por la Superintendencia de Banca y Seguros del Perú.

EVALUACIÓN DE OFERTAS Y COMPARACIÓN DE OTRAS OFERTAS

En este caso el comité responsable de la conducción del proceso tendrá en cuenta que las ofertas deben ser comparadas bajo los mismos parámetros, es decir si se hizo algún ajuste de oferta

justificado y de acuerdo con las condiciones establecidas por el Banco Mundial se comparará las propuestas a fin de establecer igualdad de condiciones.

ADJUDICACIÓN DEL CONTRATO

La adjudicación de la licitación se efectúa siempre y cuando el postor haya calificado en la propuesta técnica y económica y se considere que dicho licitante es elegible y que reúne las condiciones para adjudicársele el contrato.

“El contratante se reserva el derecho de anular la licitación y rechazar todas las ofertas en cualquier momento antes de la adjudicación del contrato, sin incurrir por ello en responsabilidad alguna hacia él o los licitantes afectados por la decisión que tome, ni tener la obligación de informar las razones de tal decisión”³⁹.

Una vez otorgada la buena pro se comunica al postor ganador y a todos los que participaron en el proceso a fin de que tomen conocimiento. Los postores tendrán un plazo para impugnar la adjudicación, si fuera el caso, de lo contrario la buena pro se dará por consentido y el postor ganador deberá suscribir el contrato dentro del plazo fijado en el cronograma de la convocatoria

“La notificación de la adjudicación constituye la formalización del contrato en el cual se enviará el contrato que consta los documentos de licitación y el beneficiario tendrá un plazo de 28 días para la suscripción del contrato y la devolución adjuntando la carta fianza de fiel cumplimiento.

Una vez formalizada la contratación se informará a los demás postores y se devolverá sus cartas fianzas de seriedad de oferta o garantías que hayan presentado para participar en la el proceso de licitación.

La garantía de fiel cumplimiento será presentada por el contratista de acuerdo a las condiciones establecidas en la legislación peruana y por el monto establecido en las bases de licitación 10% del monto del contrato. El incumplimiento de la presentación de la referida garantía o de la firma del contrato dentro del plazo establecido le da derecho al contratante a anular la adjudicación y se comunicará al que queda en segundo lugar en la calificación del proceso.

Las controversias que pueden suscitarse en la ejecución del contrato, se resolverán de acuerdo a lo establecido en las cláusulas contractuales sobre solución de controversias y si alguno de ellos no se pusieran de acuerdo para el nombramiento de los árbitros se acudirá a la autoridad administrativa para nombrar al arbitro, el cual será puesto en conocimiento del contratante y el adjudicatario⁴⁰”

Existen datos adicionales que se deben contemplar en las bases de licitación, tal es el caso de las condiciones generales y las condiciones específicas del contrato en el cual se detalla todas las condiciones para la ejecución del contrato.

CONDICIONES GENERALES

Ámbito de Aplicación

Definiciones e Interpretaciones

Designación de representantes (Jefe de la Obra e Ingeniero residente)

Contratista y sub-contratistas si fuera el caso.

Representante del contratista

Domicilio del contratista.

Modificaciones de la empresa contratista (cambios en el tipo de empresa Directorio)

DOCUMENTOS QUE CONSTITUYEN EL CONTRATO Y SU PRIORIDAD.

- a. “Carta de aceptación y formulario del contrato, debidamente firmados.
- b. La oferta y sus anexos
- c. Las condiciones especiales del Contrato
- d. Las especificaciones o condiciones técnicas especiales que contengan las descripciones y características de las obras tal como se estipulan en las Especificaciones técnicas.
- e. Los planos, memorias de cálculo, especificaciones geotécnicas etc. Las listas de cantidades y los precios unitarios
- f. El detalle de las cantidades y estimaciones, cuando estos documentos se citen como documentos contractuales”⁴¹.
- g. Las condiciones Generales del Contrato y
- h. Las especificaciones técnicas generales aplicables a los tipos de trabajo objeto del contrato tal como se especifican en las especificaciones técnicas.

Existirá una cláusula en la cual se señale que el contratante entregará gratuitamente dos ejemplares de los planos a utilizarse en la construcción de la obra de acuerdo a las especificaciones técnicas.

Si el contratante se demora en la entrega de los planos el contratista tendrá el derecho a solicitar indemnización por este perjuicio, es decir tendrá derecho al cobro de gastos generales e intereses.

El contratista deberá acatar las disposiciones legales del país en el que se realiza las obras y esta obligado a respetar el carácter confidencial del contrato y de todos los documentos relacionados con éste. Esta misma obligación se relacionará con la información del contrato. El contratista no podrá revelar ninguna información del contrato salvo autorización expresa del jefe de la obra.

“Las garantías de fiel cumplimiento deben ser renovadas hasta por 180 días posteriores a la culminación de la obra a fin de poder subsanar cualquier desperfecto o vicio oculto que se pueda presentar en ese período de entrega de la obra, el importe no será de ninguna manera por menos del 5% del monto del contrato. La garantía por concepto de otorgamiento de anticipo deberá ser emitida por el importe del anticipo solicitado, en el caso del Banco Mundial se autoriza hasta el 40% del monto de la obra, dicha garantía será deducible de acuerdo al avance de la obra y en forma proporcional a las armadas o valorizaciones que se establezcan, actualmente la Ley de Contrataciones también permite otorgar el mismo porcentaje siempre y cuando el contratista demuestre que el anticipo será utilizado para la adquisición de materiales.

Actualmente el Texto Único de Contrataciones y Adquisiciones del Estado ha contemplado el mismo porcentaje siempre y cuando se presente el presupuesto en el cual se justifique que el anticipo se utilizará en la adquisición de materiales. ”⁴²

Para gestionar los pagos de las valorizaciones se utiliza el siguiente procedimiento.

El contratista valoriza el avance de la obra, en el cual se detalla el avance de obras civiles, sanitarias, eléctricas, acabados dependiendo el estado situacional de la obra dicha obra, será detallado en forma específica, esta valorización es presentada al ingeniero residente o responsable de la supervisión de la obra el mismo que aprueba dicha valorización y eleva el certificado o expediente del avance físico de la obra a la Gerencia de Obras que en el caso del Proyecto esta a cargo de INFES, dicha Gerencia revisa, y autoriza la valorización de obra para que continúe con el trámite, estas valorizaciones son revisadas por la Oficina Supervisora del Ministerio de Educación que en este caso es la Oficina de Infraestructura Educativa y de allí pasa al programa especial MECEP para continuar con el trámite de pago, dicha obligación debe cancelarse dentro de los 28 días de haberse aprobado la valorización de obra por la Gerencia de Obras, tal como lo establece el Contrato y las bases.

Adicionalmente se deberá retener el 5% de cada valorización por concepto de fondo de garantía

El 50% del fondo de garantía retenido se liberará a solicitud del Gerente de Obras, previa presentación del certificado de término de obra y el saldo cuando la obra se haya recepcionado satisfactoriamente previa resolución de liquidación de obra.

“El contratista esta en la obligación de asegurar la obra contra cualquier contingencia que podría suceder durante la construcción de la obra, asimismo el contratista deberá contratar una póliza de seguros de responsabilidad civil que cubrirá los daños corporales y materiales que puedan provocar a terceros como consecuencia de la realización de las obras, la póliza indicará que el personal del contratante, el jefe de obra así como el personal de otras empresas son consideradas como terceros.

Asimismo, debe contratar seguros contra accidentes de trabajo y seguros contra riesgos en la zona de trabajo”⁴³

Los plazos de ejecución se contabilizarán teniendo en cuenta los días naturales o meses o días hábiles, estos deben estar claramente identificados a fin de no tener dudas en la ejecución del contrato.

La entidad contratante no se responsabiliza por cualquier obligación tributaria o conflicto laboral que pueda tener el contratista con terceros.

En el caso en que el contratista sub - contrate es responsable de cualquier contingencia que pueda suceder durante la ejecución de la obra.

Los ajustes de precios no procederán, salvo que estos estén contemplados en las bases del contrato. En lo que concierne a los impuestos el contratante asumirá aquellos impuestos legales que se financien con los fondos de la contrapartida nacional.

En el caso en que el contratante se demore en efectuar los pagos de las valorizaciones se reconocerá los intereses legales

43Banco Mundial Procurement Of. Works - Civil Law Editado 1996 Pág., 55

Pactados en el contrato de obra. Las obras se pagarán por valorizaciones mensuales consecuentemente los pagos serán mensuales.

Una vez concluida la obra la Gerencia de obras efectuará la liquidación final y la recepción de obra preventiva hasta que el contratista subsane los desperfectos que pudieran existir de lo contrario se efectuará la recepción final de la obra.

En caso hubiera adicionales de obra estos pueden ser autorizados por el responsable de la entidad, en el caso que el monto no supere el 15% del monto del contrato original, de lo contrario será aprobado por la Contraloría General de la República independientemente a que el Banco otorgue la No Objeción.

PROLONGACIÓN DE PLAZOS. En el caso que las condiciones del tiempo, clima o fuerza mayor lo amerite se autorizará la ampliación de plazo o cuando se realice previo acuerdo de las partes para lo cual se debe suscribir un addendum al contrato.

En el caso que exista incumplimiento de la ejecución de la obra se tendrá que aplicar las penalidades del caso, las mismas que están establecidas en el contrato de obra independientemente a la ejecución de la carta fianza de fiel cumplimiento.

La ejecución de la obra y control de calidad de los materiales a utilizarse en la construcción de la obra es responsabilidad del Ingeniero residente o responsable de la ejecución de la obra y si se trata de equipos especiales será necesario la contratación de especialistas en la materia para examinar la maquinaria ofertada por el contratista para la ejecución de la obra.

La entidad contratante esta en la facultad de efectuar las muestras que estime necesario para comprobar los materiales y equipos a utilizarse en la construcción de la obra.

En las Cláusulas Específicas del Contrato se contemplará que la entrega de la obra será hasta la elaboración de la declaratoria de fábrica a fin de que se facilite la inscripción de los inmuebles en los registros públicos.

En el caso de que se tenga que hacer modificaciones a las especificaciones técnicas por algún motivo justificado este se realizará con autorización de la entidad contratante.

Entre otras especificaciones que deben realizarse en los contratos de construcción dependen de la naturaleza de la construcción, es decir si se trata de obras nuevas, demoliciones o rehabilitaciones en las cuales se tienen que contemplar las posibilidades de utilizar señalizaciones, lugares para desalojo de desmonte, o desperdicios, utilización de explosivos etc. todas estas situaciones deben estar previstas a fin de no tener problemas de material o perjuicios con terceros.

Ventajas en las Adquisiciones de bienes y servicios con normas del Banco Mundial.

Las normas del Banco Mundial son más flexibles por cuanto cuentan con formulario estándar para la contratación, seguros, garantías y los contratos contienen todas las cláusulas necesarias para garantizar las adquisiciones de los bienes y servicios y durante el proceso de selección, en el caso de existir observaciones a las Bases estas son comunicadas por el especialista de adquisiciones al Director Nacional y este a su vez al Banco para solicitarle la evaluación y las consideraciones o resolución de las consultas planteadas por los postores.

La respuesta del Banco a las consultas formuladas se pone en conocimiento a los postores. Como puede apreciarse las Normas del Banco no siguen los procedimientos que establece la Ley de Contrataciones, es decir en el caso de Adquisiciones Internacionales las controversias que podrían ocurrir son solucionadas por un arbitraje más no se envía al CONSUCODE.

En el caso de tratarse de licitaciones Nacionales puede alternativamente aplicarse el procedimiento establecido por la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado.

Límites de contrataciones y adquisiciones de bienes y servicios con del Banco Mundial.

Obras civiles:

Procesos de Selección		Ejecución de Obras	Adjudicación de Bienes y suministros(1)	Contratación de Servicios y Consultoría
1.Licitación Pública (Nacional o Internacional)		≥ \$350,000	≥\$250,000	
2.Licitación Nacional o concurso		> \$90,000	>\$50,000	≥\$100,000
3.Adjudicación Directa	Pública	<\$90,000		<\$100,000
	Selectiva			<\$50,000
4. Adjudicación de menor cuantía				
	Bienes y Servicios	<\$75,000	<\$ 50,000	<\$50,000

Explicación: OBRAS

1. Las obras cuyo valor es mayor a \$350,000 deberán realizarse mediante Licitación Nacional para lo cual el Banco Mundial antes de la licitación deberá revisar las bases y se efectuará la publicación de la convocatoria en el medio Oficial El Peruano por dos veces consecutivas y la venta de las bases se inicia el mismo día de la publicación.

Para la preparación de las ofertas por parte de los postores se prevé un plazo de 30 días desde la fecha de la convocatoria.

La evaluación de las ofertas dura 14 días y la revisión por el Banco Mundial sobre la evaluación de las ofertas se estima en 14 días antes de la adjudicación.

2. Las obras civiles cuyo valor es mayor a \$ 90,000.00 deberán realizarse proceso de Licitación Nacional y se requiere la revisión previa de la documentación conformante de las bases por parte del Banco Mundial sólo en el caso de las primeras adquisiciones lo cual tomará como máximo 15 días.

No es necesario la publicación internacional pero si la nacional, la cual se realizará por dos veces consecutivas, la venta de las bases se iniciará el mismo día de la primera publicación, para la preparación de las ofertas se prevé un plazo máximo de 30 días desde la fecha de la convocatoria, la evaluación de ofertas dura 15 días y solo para los dos primeros procesos el banco obliga la revisión de la documentación sustentatoria de las licitaciones en el caso que el banco los revise demora un máximo de 15 días y el tiempo máximo para la firma del contrato es de 14 días.

3. Obras civiles cuyo valor es menor a \$90,000.00 no se deben realizar proceso de licitación, en estos casos se efectuará Local Shopping o tres cotizaciones, no requiriéndose la aprobación de los documentos de licitación por el Banco Mundial y el tiempo máximo para la firma del contrato es de 7 días
4. La adjudicación directa sólo se efectúa para obras civiles cuyo valor sea menor o igual a \$ 70,000.00, además deberá tratarse de casos especiales en las cuales no se prevé la existencia de más postores, existan problemas de acceso u otras razones debidamente justificadas.

BIENES

- 1 Los bienes cuyo valor es mayor a \$ 250,000.00 deberán adquirirse por licitación Pública Internacional (I.C.B), se requiera una revisión previa del Banco Mundial de los documentos de licitación para todos los procesos de licitación, lo cual tomará como máximo 15 días y se necesita la publicación internacional en development Bussines, para lo cual se debe enviar el aviso con 30 días de anticipación.

La publicación local se realizará por dos días consecutivos y la venta de las bases se iniciara desde el primer día de la publicación.

La evaluación de las propuestas dura 14 días y se prevé la revisión por parte del Banco Mundial de 15 días y el tiempo máximo para la firma del contrato debe ser 14 días.

- 2 Los bienes cuyo valor es menor a 250,000 dólares o igual a \$ 50,000.00 deberán adquirirse por licitación Publica Nacional(N.C.B) y se requiere la revisión previa del Banco Mundial de los documentos para todos los procesos de licitación

cuyo monto sea mayor a \$200,000.00 y para los dos primeros procesos de L.C.B., lo cual tomará como máximo 15 días, no se necesita la publicación internacional pero sí la local, la cual se realizará dos veces consecutivas.

La venta de las bases se iniciará el mismo día de la primera publicación, la evaluación de las ofertas dura 14 días, fuera de la revisión a la evaluación que pueda solicitar el BM, salvo para los dos primeros procesos que si es obligatorio la cual durará máximo 15 días, el tiempo máximo para la firma del contrato es de 14 días.

- 3 Los equipos de informática, programas operativos (Software) y vehículos cuyo valor es mayor a \$50,000.00 deberán adquirirse por licitación Internacional Limitada (L.I.B) se requiere una revisión previa del Banco Mundial de los documentos para todos los procesos de licitación, lo cual tomará como máximo de 15 días. No es necesaria la publicación internacional ni local, debiéndose invitar a los postores.

La evaluación dura 14 días. Se prevé la revisión de la evaluación por el Banco Mundial, previamente a la adjudicación, la cual durará un máximo de 15 días.

4. Bienes (incluidos los señalados en el numeral 3) cuyo valor sea igual o menor a \$50,000.00 se adquirirán por Local Shopping o comparación de precios con tres cotizaciones, no se requiere la aprobación del Banco Mundial, el tiempo máximo para la firma del contrato es de 7 días.

4.1.4 ASISTENCIA TECNICA (CONSULTORÍA)

Existen varios tipos de contratación de consultores en el caso de MECEP se ha utilizado el Procedimiento de Selección Basada en la Calidad y el Costo (SBCC).

La SBCC es un proceso de selección competitivo entre firmas incluidas en la lista corta en el que, para seleccionar la empresa o el proveedor a la que se le adjudicará el contrato, se tiene en cuenta la calidad de la propuesta y el costo de los servicios.

El costo como factor de selección deberá utilizarse juiciosamente dependiendo del tipo de trabajo.

“El proceso de selección consta de las siguientes etapas:

- a) Preparación de los términos de referencia (TR)
- b) Preparación de la estimación de los costos.
- c) Publicidad
- d) Preparación de la lista corta de consultores
- e) Preparación de costos del pedido de propuestas (PP)
- f) Recepción de propuestas
- g) Evaluación de las propuestas financieras y técnicas.
- h) Evaluación combinada de la calidad y del costo.
- i) Negociación y adjudicación”⁴⁴

Para la contratación de consultores se considera los siguientes plazos estimados.

1. La contratación de firmas consultoras por un valor mayor o igual a \$ 100,000.00 se realizará por concurso, la revisión del Banco Mundial de todos los documentos (cartas de invitación, términos de referencia, lista corta, estimado de costos y contrato) durará máximo 15 días, la convocatoria a concurso no requerirá de publicación, sino será a través de invitación.

⁴⁴ Normas de selección y contratación de consultores por el prestatario Pág.8

Para efectos de la preparación de ofertas se prevé un plazo máximo de 45 días.

La evaluación durará 14 días y la revisión de la misma y del contrato negociado por parte del BM durará 15 días y el tiempo máximo para la firma del contrato es de 14 días.

2. La contratación de firmas consultoras por un valor menor a los \$100,000.00 se realizará por concurso y requerirá de la revisión del Banco Mundial, únicamente de los términos de referencia, lo cual durará máximo 15 días. La convocatoria a concurso no requerirá de publicación, sino será a través de invitación.
3. Para la evaluación de la preparación de las ofertas se prevé un plazo de 30 días, la evaluación de las ofertas durará 14 días y no se requiere de revisión de las propuestas por parte del Banco Mundial, el tiempo para la firma del contrato es de 14 días.
4. La contratación de Consultores Individuales por un valor menor a los \$ 50,000.00 se realizará por concurso, la revisión del Banco Mundial de todos los documentos (carta de invitación, términos de referencia, lista corta, estimado de costos y contrato) durará un máximo de 15 días, la convocatoria a concurso no requerirá de publicación, sino que se realizará a través de invitación y para la preparación de las ofertas se prevé un estimado de 30 días, la evaluación de 7 días, no se requiere de revisión de parte del Banco Mundial y el tiempo para la firma del contrato es de 7 días.

4.2 Normas Nacionales

4.2.1 Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado

La ley de contrataciones y adquisiciones del Estado, es un instrumento legal que se utiliza para las contrataciones y adquisiciones de bienes y servicios del Estado y que el caso de los Proyectos de Inversión sólo es aplicable para aquellas operaciones que de acuerdo al Contrato de Préstamo, Plan

Operativo y Plan de Adquisiciones son financiadas el 100 % de la adquisición con fondos de la contrapartida nacional o recursos ordinarios.

La Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado en comparación a las Normas del Banco tiene algunas particularidades, es decir que de acuerdo al tipo de Proceso el Titular del Pliego delega las facultades al Comité Especial que es nombrado por Resolución del Titular del Pliego y es responsable de las Licitaciones Nacionales, Internacionales y de los Concursos Públicos y que debe ser publicada en el Diario Oficial y en otro medio de circulación nacional o local.

El comité permanente es el encargado de conducir los procesos de Adjudicación Directa Pública, Selectiva y de Menor Cuantía, la Adjudicación Pública como su nombre lo indica debe ser publicada al igual que las licitaciones mientras que las selectivas no pero se comunica a Prompyme y se necesita 3 o más invitaciones, mientras que en las adjudicaciones de menor cuantía en el caso de obras se invita a una o más, notifica a Prompyme si el monto es mayor a 10 UIT.

En el caso de que se trate de Adjudicaciones de Menor Cuantía de bienes y servicios se invita a uno o más proveedores y se notifica a Prompyme si el monto supera las 4 UIT.

Comparando con las normas del Banco Mundial se puede apreciar que las adquisiciones son conducidas por un especialista en adquisiciones, mientras que en las adquisiciones con la Ley de Contrataciones se encarga a los comités.

Con relación a las garantías la Ley de Contrataciones no exige la garantía de seriedad de oferta y en su reemplazo se exige la declaración jurada simple, por otro lado la Ley de Contracciones y

Adquisiciones del Estado autoriza otorgar como anticipo hasta el 20% del monto del contrato mientras que el Banco autoriza hasta el 40%, con relación a las garantías de fiel cumplimiento el Banco estima por conveniente solicitar hasta el 10%, la Ley de Contrataciones exige igualmente el 10% adicionalmente el Banco exige un fondo de garantía de hasta el 5% del monto del contrato descontado en cada pago que se realice mientras que la Ley de Contrataciones no tiene este tipo de exigencia.

Los contratos elaborados por las adquisiciones de bienes y servicios con fondos del Banco Mundial se efectúan en el formulario estándar establecidos por el Banco y adicionalmente se pueden incluir cláusulas de acuerdo a las normas nacionales pero que no se opongan a los requerimientos del Banco.

Las normas del Banco limitan a los postores debido a que permiten participar solo a los países elegibles o miembros, sin embargo la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado no limita la participación de cualquier empresa o persona natural de cualquier País.

En cuanto a controversias es responsabilidad del país ejecutor del préstamo de resolver las controversias por la vía administrativa, arbitral o judicial de acuerdo a lo pactado en el contrato suscrito, pero en el caso de los contratos con fondos del Banco Mundial se debe informar al Banco las contingencias que se presentan, independientemente al seguimiento de las acciones seguidas por la administración mediante su asesoría legal, externa o su procuraduría según sea el caso.

En el caso de las contrataciones también se puede observar que en las adquisiciones de bienes y servicios con fondos del Banco Mundial, el Banco tiene pleno conocimiento de las adquisiciones y esta informado porque otorga las no objeciones o

autorizaciones para los gastos o de lo contrario también se entera cuando se efectúa la rendición de cuenta de los fondos utilizados a cargo del fondo rotatorio, dicho control lo efectúa permanentemente por intermedio de las solicitudes de desembolso.

“Las contrataciones y adquisiciones del estado deben estar contenidas en el Plan Anual de Adquisiciones”⁴⁵, el mismo que estará incluido en el Presupuesto Anual aprobado para cada institución y la ejecución se inicia con la convocatoria a licitación, concurso público o adjudicación directa según sea el caso del proceso y en el caso de que se presente consultas a las bases estas serán absueltas por el comité correspondiente y si existen observaciones a las bases el comité esta en la obligación de evaluarlas y de ser el caso pertinente se integrará a las bases, en el caso que el comité no tome las sugerencias de los postores elaborará el informe respectivo que será de conocimiento al Titular del Pliego y si no se resuelve el caso por la vía administrativa, el postor presentará su reclamo al CONSUCODE, dicha entidad solicitará todo lo actuado a fin de evaluarlos, para lo cual el postor tiene que presentar una carta fianza para garantizar la revisión del expediente y en el caso que él CONSUCODE dictamine injustamente, el afectado podrá apelar el fallo ante el Tribunal de Contrataciones y Adquisiciones del Estado.

Una de las complejidades que se ha podido notar en la Ley de Contracciones es que para adjudicación directa de menor cuantía también exige la preparación de bases de adquisición, esta situación sé ha convertido en un obstáculo para la adquisición oportuna de los bienes y servicios, debido a que se tiene que contar con el comité permanente que muchas veces no

45 CONSUCODE

Reglamento del Texto Único de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones Del Estado Pág. 58 Tercera Edición 2002

se pueden reunir todos a la vez para acordar las adquisiciones, sin embargo esta situación se pretende superar con la modificación de la Ley de contrataciones.

Por otro lado en el caso de las contrataciones de las sociedades de auditoría se efectúa de acuerdo a la Ley del Sistema Nacional de Control 27785 y su Reglamento, en el cual la entidad solicitante de la contratación fija el precio referencial y prepara las bases o términos de referencia de acuerdo a las Guías y Términos de Referencia para Auditoría de Proyectos con Financiamiento del Banco Mundial, la Contraloría por intermedio de la Oficina de Designación de Sociedades selecciona a la sociedad tomando en cuenta la experiencia de la sociedad en trabajos similares, experiencia de los Auditores, propuesta del equipo auditor en cuanto a profesionales, y los plazos en este caso y el costo no es relevante.

Las adquisiciones del estado son informadas trimestralmente a la Contraloría General de la República y al Consejo Superior de Contrataciones y Adquisiciones del Estado (CONSUCODE)

“MONTO PARA LA DETERMINACIÓN DE PROCESOS”

Procesos de Selección	Ejecución de Obras	Adjudicación de Bienes y Suministros(1)	Contratación de Servicios y Consultoría	Convocatoria
Licitación Pública (nacional o Internacional)	o $\geq 900,000$	$\geq 350,000$		Publicación en el peruano y en otro diario nacional o local

Concurso Público (Nacional o Internacional)				≥ 150,000	
Adjudicación Directa	Pública	<900,000	<350,000	175,000	Publicación en el peruano y Opcionalmente en otro diario nacional o local
	Selectiva	<450,000	< 175,000.	75,000	Tres o más invitaciones y notificación a Prompyme.
Adjudicación de menor cuantía	<90,000			<15,000	1 o más invitaciones (notificar a prompyme sí el monto es mayor o igual a 10 UIT)
	Bienes y Servicios		<35,000	<15,000	1 o más invitaciones (notifica a Prompyme sí el monto es mayor o igual a 4 UIT)

Directivas

4.2.2 Directiva de Tesorería.

La Directiva de Tesorería, es un instrumento legal que regula los procedimientos técnicos relacionados con el cierre y ejecución financiera de las operaciones de cada ejercicio, especialmente los fondos de la fuente de financiamiento Recursos Ordinarios.

Esta Directiva alcanza a todas las entidades del Estado, incluido los proyectos, excepto empresas públicas.

La Directiva de Tesorería permite sistematizar y administrar los fondos provenientes de las diferentes fuentes de financiamiento, dichas fuentes son registradas en el Sistema de Administración Financiera tanto presupuestalmente como financieramente. La recaudación de los ingresos se ejecuta de acuerdo a la programación de los ingresos del Sector Público, que en el caso de los ingresos de la fuente de Operaciones Oficiales de Crédito Externo se efectúan hasta el monto programado para cada año fiscal, pero también esta sujeto a las rendiciones de cuenta que efectúa el Proyecto con cargo al fondo rotatorio, el mismo que es autorizado de conformidad con las Cláusulas Contractuales de Préstamo.

“Los ingresos de la fuente de Recursos Directamente Recaudados, se efectúan de acuerdo a la programación de la captación que se elabora, basándose en estimaciones pero la ejecución esta referida a ingresos efectivamente cobrados”⁴⁶.

En el caso que los ingresos programados sean inferiores a lo efectivamente recaudado se regulariza la formalidad legal mediante la incorporación de los ingresos por intermedio de una Resolución del Titular y el uso de dichos recursos son más flexible en comparación a las otras fuentes de financiamiento, debido a que estos fueron generados por la prestación de

servicios de la misma entidad. Los recursos Directamente Recaudados, de conformidad a la actual Ley de Presupuesto para el Sector Público, están conformados por los ingresos generados por la entidad por los servicios prestados, por indemnizaciones de seguros, por multas y penalidades, los mismos que están destinadas a la recuperación de inversiones de la entidad.

“La Directiva de Tesorería, también establece los mecanismos de cierre de operaciones, ejecución de operaciones del período anterior y del año en curso y ejecuciones de operaciones en efectivo llamado fondo para pagos en efectivo, encargos por intermedio de convenios de gestión, tratamiento administrativo de los fondos por devoluciones por anticipos no utilizados por proveedores o por trabajadores, reversiones por fondos no utilizados en los encargos internos o por fondos otorgados para ser ejecutados por encargo y el tratamiento de los fondos recaudados por concepto de venta de bases o indemnizaciones etc.

Las Directivas de Tesorería también establecen, la formalización de la etapa del Devengado es decir, esta etapa debe ser sustentada con los comprobantes de pago autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria independientemente a que la entrega del bien debe ser a conformidad y los servicios deben contar con la conformidad del usuario y en el caso de los adelantos o anticipos se realizarán de acuerdo al contrato suscrito y en el caso de los viáticos se formaliza con la planilla de viáticos”⁴⁷

46 Ley de Presupuesto N° 27879 Artículo 32º Pág. 235135 El Peruano de fecha 15 diciembre de 2002

47. - Dirección Nacional de Tesoro Público Directiva de Tesorería para el año Fiscal N° 003 Resolución Directoral N° 103-2002-EF/77.15

Los desembolsos en sector público deben estar sustentados por los documentos administrativos, desde el requerimiento, conformidad, comprobante de pago autorizado por la SUNAT o cualquier otro documento que se encuentre autorizado legalmente de acuerdo a la Ley de Gestión Presupuestaria.

Los ingresos y egresos de fondos deben cumplir con las fases del Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF) es decir, para los ingresos se debe tener en cuenta la fase del determinado y la fase del recaudado y en el caso de los gastos o desembolsos se debe tener en cuenta la fase del Compromiso, Devengado, Girado y finalmente la etapa del Pagado.

En el caso de los fondos de Recursos Ordinarios, las obligaciones van siendo autorizadas para su pago de acuerdo a la disponibilidad fiscal, el instrumento de control es el calendario de compromisos aprobado y los fondos se encuentran disponibles hasta por el monto autorizado en el calendario de compromisos y las autorizaciones de giro respectivas aprobadas mediante el SIAF.

En el caso de los Recursos de Operaciones Oficiales de Crédito Externo o Endeudamiento, no se puede cancelar las obligaciones si es que los fondos no se encuentran disponibles en las cuentas bancarias de la entidad, en resumen en el caso de la fuente de financiamiento de Recursos Directamente Recaudados y de Operaciones Oficiales de Crédito Externo, de ninguna manera se puede comprometer más de los que se tiene disponible en las cuentas Bancarias, descontando las obligaciones ya comprometidas contra esos fondos, en otras palabras no se debe comprometer más de los efectivamente disponible o de lo que se tiene como saldo de balance. El no cumplir con lo comentado anteriormente, conllevaría a tener saldo

de Balance negativo, situación que no es permitida y que podría traer como consecuencia responsabilidades administrativas o pecuniarias según sea el caso.

“La Directiva de Tesorería contempla los pagos mediante cheques y cartas ordenes, actualmente viene permitiendo el pago de remuneraciones, honorarios y transferencias a cuentas individuales o por pago a proveedores, para el caso de pago de honorarios (Especifica 027) permite el abono en cuenta de ahorros, cuando en el contrato de servicios no personales se contemple expresamente la decisión de que los abonos se realicen en la cuenta de ahorros del beneficiario. Por otro lado, cabe recalcar que la Directiva de Tesorería autoriza el giro de cheques sólo al beneficiario que ha emitido el comprobante de pago, sin embargo de acuerdo al imperio del Código Civil y a solicitud del beneficiario se podrá girar los cheques a nombre de terceras personas por lo cual el beneficiario contractual tendrá que solicitarlo notarialmente. Asimismo, cabe aclarar que los fondos del sector público siempre se manejan mancomunadamente y los cheques serán no negociables, nominativos y excepcionalmente se podrá solicitar cheques de gerencia sólo en el caso de pago de tributos y contribuciones y que se tengan que efectuar con un sólo cheque, en este caso se solicitará a Banco de la Nación la emisión de un cheque de Gerencia.

El plazo de vigencia de los cheques de Recursos Ordinarios de acuerdo a la Directiva de Tesorería, es de 30 días, desde la fecha de giro; pasada esta fecha se tendrá que reprogramar el giro del nuevo cheque”⁴⁸.

48. - Dirección Nacional de Tesoro Público

Directiva de Tesorería para el año
Fiscal Nº 2003
Resolución Directoral Nº 103-2002-
EF/77.15

Cabe señalar que las aprobaciones del compromiso devengado y autorizaciones de giro y pago se realizan electrónicamente por intermedio del Sistema Integrado de Administración Financiera.

“La Directiva de Tesorería también establece que los depósitos de los dineros recaudados en el día se efectúen dentro de las 24 horas de su recepción.

Cuando se produzcan reversiones de ejercicios anteriores, es necesario que la Oficina de Auditoría Interna elabore un informe en el cual se explique el motivo que ocasionó dicha reversión (malas liquidaciones de obras o por no haberse deducido los anticipos o por haberse determinado multas a los contratistas que son cobradas pero los deudores no se acercan a pagar) Si las devoluciones por menor gasto en la ejecución de encargos y viáticos se producen después de los plazos establecidos legalmente, la entidad cobrará interés legal autorizados por la Superintendencia de Banca y Seguros. Los plazos para las rendiciones de cuenta de viáticos dentro del territorio nacional son como máximo 8 días después de terminado la comisión de servicio, los viáticos de viajes internacionales deben rendirse dentro de los 15 días después de culminada la comisión de servicio y los encargos dentro de las 72 horas de culminado el evento.

Las reversiones se deben efectuar mediante del Formato T6 – Papeleta de Deposito a favor del Tesoro Público y por separado cuando exista el cobro de intereses es decir un T6 por la devolución del importe no utilizado y otro T6 por los intereses”⁴⁹.

49. - Dirección Nacional de Tesoro Público

Directiva de Tesorería para el año
Fiscal N° 2003 Resolución Directoral
N° 103-2002-EF/77.15

4.2.3 Directiva de Presupuesto.

La Directiva de Presupuesto es un instrumento legal basado en la Ley de Gestión Presupuestaria (Ley N° 27209) y a la vez ésta está relacionada con la Ley de Presupuesto del Sector Público para el año Fiscal de cada ejercicio. En esta Directiva se establece las normas técnicas operativos y los niveles de responsabilidad de los funcionarios públicos relacionados con la aprobación, ejecución presupuestaria, asimismo se establece los niveles de coordinación entre las unidades ejecutoras y la Dirección Nacional de Presupuesto Público.

Las Unidades Ejecutoras tienen la responsabilidad de ejecutar el presupuesto de acuerdo al artículo 43° de la Ley de Gestión Presupuestaria del Estado, es decir contraen compromisos, devengan gastos, ordenan pagos e informan sobre el avance de las metas presupuestarias del Pliego.

La Directiva de Presupuesto exige al Titular del Pliego que se establezca los niveles de coordinación para la ejecución del presupuesto de tal manera que asegure lo siguiente:

- a. La realización de los compromisos de acuerdo a la documentación administrativa y legal y hasta el monto autorizado en el Calendario de Compromisos, Asignación Trimestral y el Presupuesto Institucional Aprobado o modificado según sea el caso.
- b. Las Programaciones Trimestrales de gastos determinan el comportamiento probable de la ejecución de gastos mensuales durante un trimestre, sirviendo de base para la elaboración del plan anual de adquisiciones, cronogramas de pagos, cronogramas de Inversión y otros.
- c. La información de la ejecución de Ingresos, (Ingresos efectivamente recaudados, captados u obtenidos), detallada a

nivel de fuentes de financiamiento deben estar a disposición de la oficina de Presupuesto o quien haga sus veces, para tener en cuenta en la solicitud del Calendario de Compromisos y la elaboración de las programaciones trimestrales del gasto.

El Presupuesto de la República es aprobado por Ley y el Presupuesto Institucional es aprobado por Resolución Ministerial, las Modificaciones Presupuestarias también es aprobado por el Titular del Pliego y en el caso de modificarse el Presupuesto de la República se efectúa por Créditos Suplementarios, los mismos que son aprobados por el Congreso.

Ejecución Presupuestaria.

De la Programación Mensual.

La Programación Mensual de Ingresos y Gastos, a que se refiere el art. 27° de la Ley de Gestión Presupuestaria del Estado, Ley N° 27209, se efectúa sobre la base de los montos aprobados en la Asignación Presupuestaria del Pliego, debiendo programarse a nivel de cada fuente de financiamiento, Unidad Ejecutora, Componente, Meta Presupuestaria, Categoría de Gasto, Grupo Genérico de Gasto y Específica de Gasto.

La Programación Mensual de los Ingresos, deben permitir conocer la oportunidad y la disponibilidad mensual de los ingresos por cada fuente de financiamiento, de tal forma que la entidad pueda programar adecuadamente la utilización de los mismos, en el caso de ingresos propios y endeudamiento funciona así para poder solicitar el calendario de compromisos, pero en el caso de Recursos Ordinarios está sujeto a la disponibilidad con la cuenta la Caja Fiscal.

“En el caso de Operaciones de Crédito Externo la programación de Ingresos se efectúa tomando en cuenta los desembolsos

esperados o pactados de acuerdo a las solicitudes de desembolso al cronograma de desembolsos estipulados en los contratos de Préstamo”⁵⁰.

La Programación Mensual de Gastos debe permitir determinar la magnitud y oportunidad de las demandas de gastos del Pliego, dicha información es tomada por la Dirección Nacional de Presupuesto Público para efectos de la Asignación Trimestral.

La Programación de los recursos ordinarios toma como referencia el esquema porcentual teniendo en cuenta la focalización o medio geográfico y la oportunidad de los gastos de cada sector.

Las asignaciones trimestrales y los calendarios de compromisos, se sujetan a la disponibilidad de la Caja Fiscal.

En el caso de la programación mensual de gastos de las fuentes de financiamiento de Recursos Directamente Recaudados y de Operaciones Oficiales de Crédito Externo, se debe tener en cuenta la disponibilidad de los fondos y no debe comprometerse más de lo disponible puesto que al final del mes o del año este saldo es considerado como saldo de Balance y nunca debe ser negativo porque de acuerdo a las normas legales esta prohibido sobregirar las cuentas del estado.

En la programación de los gastos debe considerarse los gastos estacionarios, tales como cursos de verano, gratificaciones, aguinaldos, adelanto de remuneraciones para docentes que trabajan en frontera, entre otros.

50. - Dirección Nacional de Tesoro Público

Directiva de Tesorería para el año
Fiscal N° 2003 Resolución Directoral N°
103-2002-EF/77.15

Debe priorizarse los gastos de servicio público, gastos fijos y se debe tener en cuenta los servicios estacionarios tal es el caso de los servicios educativos.

En el caso de que se tenga que adquirir bienes de capital con el fin de cumplir con las metas trazadas, estas deberán ser programadas en el presupuesto público.

La programación de ingresos y gastos se informa a la Dirección Nacional de Presupuesto por Intermedio del Software de Programación Mensualizada de Presupuesto remitido a la Dirección Nacional de Presupuesto.

La Programación de las metas presupuestarias, es el proceso técnico mediante el cual se efectúa cronograma de la ejecución física de las metas presupuestarias establecidas para el año fiscal, teniendo en cuenta el plan anual de adquisiciones, cronograma de desembolsos, cronograma de Inversión, período de cumplimiento de la meta.

La programación de las obras se ajusta a las acciones contenidas en el plan operativo, y no necesariamente a un programa mensual de gastos.

“La programación y ejecución física de las metas se encuentra a cargo de cada una de las áreas técnicas, dicha información debe ser remitida al área de presupuesto para que realice el control y evaluación de presupuestal”⁵¹.

De la Asignación Trimestral

La Asignación Trimestral la realiza la Dirección Nacional de

51. Dirección Nacional de Presupuesto Público

Directiva N° 001-2003-EF/76.01
Resolución Directoral N° 050-
2002-EF/76.01

Presupuesto Público en función a la información remitida por las Unidades Ejecutoras o Pliegos Presupuestales, mediante el software de presupuesto, la asignación trimestral es aprobada mediante Resolución.

La previsión de los recursos de operaciones Oficiales de Crédito Externo se elabora en base a la información contenida en el software de presupuesto que a la vez esta elaborado de acuerdo al cronograma de desembolsos o a las solicitudes de desembolso.

La Dirección Nacional de Presupuesto Público elabora la programación trimestral de gastos sobre la base de la información remitida por los Pliegos Presupuestales en función a la ejecución mensual de gastos efectuada por los Pliegos, dichos gastos son efectuados en función a la asignación de gastos comunicada al Pliego.

La ejecución mensual se debe hacer de acuerdo a las prioridades del gasto, dichas prioridades son establecidas por el Titular del Pliego de acuerdo a los objetivos institucionales establecidos para el año fiscal respecto a las metas a cumplir.

La programación trimestral se debe efectuar de acuerdo al plan de adquisiciones, tomando en cuenta los procesos de licitación, concursos, y adquisiciones de menor cuantía, dicha información es remitida a la Dirección de Nacional de Presupuesto Público mediante el software autorizado por dicha entidad, a fin de que se tome en cuenta para las autorizaciones de las asignaciones trimestrales la misma, que se efectuará tomando en cuenta para la estimación de los ingresos que se prevé captar por cada fuente de financiamiento.

Los Calendarios de Compromisos

“Es la asignación mensual aprobada por la Dirección Nacional de Presupuesto Público sobre la base de los requerimientos solicitados por la entidad de los posibles compromisos que atenderá en el mes siguiente por las obligaciones contraídas a cargo del estado, dichos montos deben estar enmarcados dentro de la asignación trimestral, la solicitud del calendario se remitirá el 20 de cada mes a la Dirección Nacional de Presupuesto Público, quién aprobará los primeros días de cada mes y está sujeto a la disponibilidad de la caja fiscal”⁵².

Las modificaciones presupuestarias se efectuarán con autorización de la Dirección Nacional de Presupuesto Público y se aprueba con Resolución del Titular del Pliego, las modificaciones se pueden dar por aumento del presupuesto o por disminuciones en el presupuesto de una entidad y en el caso de transferencias de un pliego a otro o de una Unidad ejecutora a otra también se considera como modificaciones presupuestarias.

La responsabilidad de la ejecución presupuestaria es del Titular del Pliego y de los jefes de las unidades ejecutoras o quienes hagan sus veces para que se efectúe de acuerdo a la normatividad vigente y el Órgano de Control Interno y la Contraloría General de la República son los responsables de verificar la legalidad del gasto público.

Por otro lado, la Unidad Ejecutora es la responsable de efectuar el seguimiento y verificación de la ejecución presupuestal y del cumplimiento de las metas asimismo, deberá indicar variaciones presupuestales y emitirá las recomendaciones del caso para tener en cuenta en los próximos ejercicios presupuestales.

52. - Dirección Nacional de Presupuesto Público

Directiva N° 001-2003-EF/76.01

Resolución Directoral N° 050-2002-EF/76.01

Las Unidades Ejecutoras reportarán la información presupuestaria mediante disquetes a los respectivos Pliegos Presupuestales de los cuales dependen orgánicamente los mismos que reportarán a la Dirección Nacional de Presupuesto Público.

DELEGACIÓN DE FACULTADES

La delegación de facultades para aprobar las modificaciones presupuestales se efectúa con Resolución del Titular, en estos casos la responsabilidad de los actos que efectúen la asume el Titular del Pliego y del delegado en forma solidaria.

Los créditos suplementarios se aprueban cuando la ejecución de gastos lo exija de manera previa la ampliación del marco presupuestal aprobado de acuerdo a lo siguiente:

- a. Fuentes de Financiamiento.
- b. Cuando las proyecciones financieras de los ingresos que efectúe el Pliego, a nivel de fuentes de financiamiento muestren un incremento que supere el marco aprobado.
- c. Los saldos de Balance provenientes de Ingresos Directamente Recaudados y de Operaciones Oficiales de Crédito Externo necesariamente deben incorporarse al Presupuesto por Crédito Suplementario.

Ejecución de Presupuesto.

“La ejecución presupuestal se inicia con el registro en el Sistema Integrado de Administración Financiera de la Orden de Compra, Orden de Servicio, Planilla de viáticos, Planilla de Remuneraciones, solicitud de anticipos de acuerdo al Contrato suscrito etc. estos registros se efectúan por autorización de la autoridad administrativa competente, afectando los gastos al Calendario de Compromisos que es autorizado mensualmente por la Dirección Nacional de Presupuesto Público.

Los compromisos se efectúan previo a los gastos, en ningún caso debe realizarse con posterioridad al pago ni debe exceder del monto asignado en el calendario de compromisos, ni a los importes autorizados en las asignaciones trimestrales.

Los compromisos deben ser autorizados por la administración, oficina de abastecimiento, la oficina de personal o quién haga sus veces, los documentos adjuntarán el sustento respectivo que dio origen a la atención del bien o servicio (Requerimientos debidamente aprobados)

Cuando al finalizar el año la entidad por algún motivo justificado no ha podido comprometer la obligación, pero el proveedor si entregó el bien, servicio o avance de la obra, este gasto deberá comprometerse, devengarse y girarse al año siguiente.

La ejecución presupuestal debe aplicarse conjuntamente con la Directiva de Tesorería en la fase de Devengado, las transferencias que se efectúen a Organismos Internacionales, Instituciones Privadas, Fondos entre otros deberá efectuarse mediante Resolución del Titular del Pliego”.⁵³

53. - Dirección Nacional de Presupuesto Público Directiva N° 001-2003-
EF/76.01Resolución Directoral N°
050-2002-EF/76.01

CAPÍTULO V

5. EVALUACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD.

Las normas y procedimientos contables que rigen el Sistema de Contabilidad Gubernamental, deben ser aplicados en forma uniforme y consistente y cualquier duda que exista en la aplicación de los Principios de Contabilidad o Normas Contables, serán resueltas por la Contaduría Pública de la Nación.

5.1 PRINCIPIOS.

Son postulados aceptados a nivel mundial y que constituyen la base teórica sobre la cual se fundamenta el proceso contable gubernamental, estos principios han sido acogidos por la Contaduría Pública de la Nación a fin de uniformizar la elaboración de los estados financieros del sector Público

5.1.1 Ente.

En el caso del proyecto consideramos ente al Programa Especial del Mejoramiento de la Calidad de la Educación Primaria, por ser una Entidad Pública con Personería Jurídica Propia y con duración temporal de acuerdo al Dispositivo que le dio origen, Decreto Supremo N° 94-94, la misma que es responsable de la programación, ejecución de sus operaciones para lo cual administra recursos asignados mediante un Presupuesto, dicha entidad esta en la capacidad de producir Estados Financieros que son integrados en la Contabilidad de la Oficina General de Administración del Ministerio de Educación y que a su vez es reportada a la Contaduría Pública para la Elaboración de la Cuenta General de la República.

Los Presupuestos de las entidades deben figurar en la Ley de Presupuesto y serán aprobadas por el nivel que corresponde a nivel de Presupuestos Institucionales.

En el caso de los Proyectos Financiados por Convenios Internacionales, están sujetos a las condiciones establecidas en los convenios, en cuanto a información financiera, es decir llevan contabilidad Bi-moneda (soles y dólares) y reportan estados financieros para las entidades financieras y estados financieros de acuerdo a las normas emitidas por la Contaduría Pública de la Nación.

5.1.2 Entidad en Marcha.

La aceptación de este Principio permite presentar información clasificada en corto y largo plazo, puesto que se supone que las entidades tendrán vigencia suficiente para alcanzar sus objetivos y hacer frente a sus compromisos. En el caso de las entidades públicas los períodos de las entidades son indeterminados, salvo que la entidad por disposición legal entre en liquidación y sus obligaciones son contraídas hasta el monto de sus presupuestos autorizados, consecuentemente el principio contable es aplicable hasta el período en que este definido la vigencia de la Entidad.

5.1.3 Partida Doble

Este principio está referido a que en toda operación siempre debe existir un deudor y un acreedor, pero muchas veces de acuerdo a los contratos suscritos y en cumplimiento a los mismos el proveedor hace entrega de bienes o servicios pero por motivos presupuestales o limitaciones en la disponibilidad fiscal, la Dirección Nacional de Presupuesto Público no autoriza los Calendarios de Compromisos o las entidades financieras no efectúan los desembolsos de los fondos, esta situación conlleva a que el proyecto o entidad no pueda cumplir con sus obligaciones

consecuentemente, las obligaciones no son reconocidas contablemente hasta que se apruebe el calendario de compromisos y se cuente con la disponibilidad de fondos en el caso de la fuente de Endeudamiento, por lo tanto el Principio de partida doble no es aplicable mientras permanezca esta situación.

5.1.4 Revelación Relativa

Este principio esta relacionado con la presentación de los estados financieros, es decir los estados financieros deben exponer toda la información básica y complementaria para una adecuada interpretación de la situación presupuestaria, patrimonial y financiera del ente a que se refiere, y cuando la información contable este afectada por normas legales específicas que difieran de los principios contables, estos deben ser revelados como contingencias, es decir se presentan situaciones en las cuales por problemas presupuestales no se pueden registrar como obligaciones los servicios recibidos, tal es el caso de construcción de obras donde el avance existe y por falta de calendario o de disponibilidad no es posible comprometerlas, menos devengarlas, consecuentemente no se evidencia el reconocimiento de la obligación, entonces los estados financieros no estarán presentando la integridad de las obligaciones conllevando a que estas obligaciones se reconozcan en el siguiente ejercicio como gastos o inversiones de ejercicios anteriores.

Este principio quiere decir que los estados financieros deben presentar la situación real de la entidad, si bien es cierto, no se puede considerar en los estados financieros, pero si se puede expresar en las notas a los estados financieros.

5.1.5 Importancia Relativa (Materialidad)

“Este principio consiste en que al ponderar la correcta aplicación de los principios contables generales y normas básicas debe actuarse con sentido práctico, en algunos casos se presentan situaciones que están fuera del aspecto legal, sin embargo esta situación no impide que se registre o se exponga en la información financiera, por que el efecto que producen no tienen incidencia en la situación financiera y económica por lo tanto no existen criterios definidos entre lo que fijen los límites entre lo que es y no significativo, debiendo aplicar el mejor criterio para resolver lo que corresponda en cada caso, ejemplo el efecto en patrimonio, activo, pasivo o resultados”⁵⁴

5.1.6 Periodo Contable

En el Sector Público el período contable es conocido como ejercicio fiscal, económico, presupuestal y constituye el período en el cual regularmente la entidad pública debe medir los resultados económicos, de ejecución presupuestal, situación financiera, de tesorería y cumplimiento de las metas de su programación de operaciones y cada ejercicio anual empieza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre de cada año. Este principio no limita a que cada entidad puede emitir sus reportes financieros en forma mensual, trimestral o anual, con única diferencia de que al 31 de diciembre de cada año se presentará los estados financieros ajustados por inflación, de acuerdo a las normas N° 01, 02 y 03 del Consejo Normativo de Contabilidad y Directivas específicas vigentes.

54 Sistema Nacional de Contabilidad
Contaduría Pública de la Nación
Asoc. Gráfica Educativa –Marzo de 1998 Lima-Perú

Normatividad Contable y Aplicación
Práctica del plan Contable Pág. 321

5.1.7 Bienes Económicos.

“Los estados financieros presentan información relativa a las transacciones por la adquisición, venta o contraprestación de bienes y servicios que pueden ser tangibles o intangibles y que poseen un valor económico, por lo tanto son susceptibles de ser valuados en términos monetarios, los bienes en las entidades públicas pueden ser de uso de la propia entidad o de uso público, tal es el caso de las carreteras, puentes, plazas etc.”⁵⁵

5.1.8 Devengado

En el caso del sector público el principio de devengado se aplica cuando una operación ha sido reconocida, es decir cuando el bien ha sido entregado o cuando el servicio ha sido recibido a satisfacción. Este principio en Sector Público en muchas oportunidades no es aplicado como corresponde por limitaciones presupuestarias, porque se producen situaciones en las cuales los bienes fueron entregados y los servicios fueron recibidos pero no se puede devengar o reconocer la obligación contablemente.

5.1.9 Prudencia

“Este principio se refiere a que los ingresos y gastos son reconocidos cuando estos hayan sucedido, es decir no se puede estimar, subestimar ni anticipar o diferir. Cuando se deba elegir entre más de una alternativa para medir un hecho económico - financiero, se elegirá aquella que no sobrevalúe los activos ni subvalúe los pasivos.

55. Sistema Nacional de Contabilidad Normatividad Contable y Aplicación Contaduría pública de la Nación Práctica del plan Contable Pág. 317 Asoc. Gráfica Educativa –Marzo de 1998 Lima-Perú

Por lo contrario debe contabilizarse no sólo los gastos devengados, si no también aquellos potenciales cuando se tenga conocimiento y razonable seguridad, es decir, aquellos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales cuyo origen se determine en un período actual o en períodos anteriores”⁵⁶.

5.2 NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

5.2.8 NIC 1 Presentación de Estados Financieros.

Esta norma ha sido reemplazada por la NIC llamada Presentación de Estados financieros la misma que consiste en, que en los estados financieros deben revelar la Información Financiera incluido las Políticas adoptadas por la entidad de conformidad con las normas aprobadas por la Contaduría Pública de la Nación.

El responsable de los estados financieros es la administración de cada entidad pública.

Las entidades públicas preparan sus estados financieros siguiendo los procedimientos establecidos por la Directiva de Tesorería, Presupuesto, normas contables y legislación vigente para el sector público de acuerdo a las políticas, presupuestales aprobadas por el titular de cada Pliego Presupuestal, dicha información debe ser revelada en los estados financieros y presupuestales.

56 Carlos Valdivia Loayza y

Normas Internacionales de Contabilidad Víctor Vargas Calderón Interpretación y Casuística Pág. 53,83 Talleres gráficos del instituto de Investigación el Pacifico feb.2000 lima-Perú

5.2.1 NIC2 Existencias

Esta norma reemplaza a la Norma Internacional Valuación y Presentación de Existencias.

“El objetivo de esta norma es el de establecer el tratamiento contable de las existencias, llevadas por el sistema de costos históricos. La norma propone las pautas técnicas para la valuación de las existencias que en primer lugar se conocen como activos y luego llevados al costo de ventas”⁵⁷.

En el caso del sector público establece las pautas para registrar las existencias desde su adquisición hasta el almacenamiento, en este caso el IGV se considera como costo, incluidos todos aquellos costos o gastos ocasionados hasta que las existencias estén listas para su consumo, salvo aquellas que sean adquiridas para ser vendidas, en ese caso si se tiene que tener en cuenta que el IGV da derecho a crédito fiscal.

La diferencia de cambio es considerada como costo siempre y cuando las existencias sean identificables y se encuentren en stock, de lo contrario se considerará como gasto financiero. Los intereses no son considerados como costo de las existencias.

5.2.3 NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo

Esta norma fue oficializada en el Perú mediante Resolución N° 015 del Consejo Normativo de Contabilidad.

“El objetivo de esta norma, es proporcionar a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar el flujo de ingresos y

⁵⁷ Carlos Valdivia Loayza y

Normas Internacionales de Contabilidad Víctor Vargas Calderón Interpretación y Casuística Pág. 53,83 Talleres gráficos del instituto de Investigación el Pacífico feb.2000 lima-Perú

equivalentes a efectivo, así como el uso de los fondos en atención a las obligaciones de cada entidad Pública”⁵⁸.

Las actividades que se van a mostrar son las de operación, inversión y financiamiento en un período determinado. Los ingresos que se pueden determinar en el Sector Público son los provenientes de Recursos Directamente Recaudados, Recursos Ordinarios y de Operaciones Oficiales de Crédito Externo, mientras que las aplicaciones se efectúan en el pago de proveedores, remuneraciones, beneficios sociales, adquisiciones de activos, Inversiones en valores, intangibles, y otros activos, y como financiamiento las transferencias corrientes otorgadas, los pagos de intereses y pago de la deuda si fuera el caso.

5.2.4 NIC 9 Costos de Investigación y Desarrollo.

Esta Norma se encuentra vigente desde el 1 de enero de 1995 y reemplaza a la Norma NIC 9 Tratamiento Contable de las Actividades de Investigación y Desarrollo y fue sustituida al entrar en vigencia la norma NIC 38 Activos Intangibles.

“El Objetivo es establecer el tratamiento contable adecuado para el costo de investigación y desarrollo y determina cuando los costos son reconocidos como activo o como gasto.”⁵⁹

En el caso del Sector Público los Costos de Investigación son contabilizados como intangibles y formaran parte del costo cuando los estudios realizados por investigación, supervisión y

58,59 Carlos Valdivia Loayza y

Normas Internacionales de Contabilidad Víctor Vargas Calderón Interpretación y Casuística Pág. 53,83 Talleres gráficos del instituto de Investigación el Pacifico feb.2000 lima-Perú

otros se asignen al bien producto o inmueble y si estos estudios no dieron resultados o los proyectos no llegaron a ser realizados se considerará como gasto.

Los costos Intangibles que no son capitalizables o activados se amortizan de acuerdo a las normas legales.

En el caso de los Proyectos se considera como intangibles, una serie de gastos tales como viáticos, servicios públicos, honorarios, capacitaciones etc. , debido a que la Contaduría Pública de la Nación pretende demostrar en los estados financieros la Inversión total de los Proyectos en las Cuentas Inmuebles Maquinaria y Equipo y la Cuenta Inversiones Intangibles.

La amortización se efectúa en línea recta y por el tiempo que dure el Proyecto, sin embargo la Contaduría Pública de la Nación también permite amortizar en un solo año aquellos gastos o intangibles que no se deben diferir.

5.2.5 NIC 10 Contingencias y Hechos Occurridos después de la fecha del Balance.

Esta Norma fue publicada en el Perú en 1994 y reemplaza a la Norma Internacional N° 10 Contingencias y Hechos Occurridos después de la fecha del Balance y fue obligatoria su aplicación desde enero de 1998

“El objetivo de esta norma es establecer los criterios adecuados para el tratamiento contable de las Contingencias y aquellos hechos ocurridos después de la fecha del Balance General, teniendo como base el principio de conservadorismo o prudencia,

para poder anticipar el reconocimiento o no de una pérdida o ganancia aún no realizadas considerando el efecto que pueda surgir de los ajustes a los Estados Financieros, como resultado de situaciones inciertas”⁶⁰.

Contingencia es cualquier hecho ocurrido favorable o desfavorable para la entidad después de la fecha del Balance General y la fecha en que se autoriza la emisión de los Estados financieros, por ejemplo el ejercicio económico o fiscal se cierra al 31 de diciembre de cada año pero su presentación es el 31 de marzo, consecuentemente pueden existir situaciones que inciden favorablemente o desfavorablemente durante estos tres meses en que se preparan los estado financieros.

5.2.6 NIC 11 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Esta norma fue revisada por la IAS en 1993 y en el Perú fue revisada y aprobada por el Congreso Nacional de Contadores Públicos en la ciudad de Tacna en 1994 y oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad, mediante Resolución N° 007-96 de fecha 31 de julio de 1996, esta norma reemplaza a la Norma Internacional 11 Contabilidad de los Contratos de Construcción. De acuerdo a la Resolución N° 015 del Consejo Normativo de Contabilidad, esta norma es obligatoria a partir del 1 de enero de 1998.

“Esta norma tiene como objetivo uniformizar el tratamiento contable de los costos e ingresos de los contratos de construcción, teniendo en cuenta que una construcción generalmente se realiza

60 Carlos Valdivia Loayza y

Víctor Vargas Calderón

Normas Internacionales de
Contabilidad Interpretación y
Casuística Pág. 133, 139 Talleres
gráficos del instituto de Investigación
el Pacifico feb.2000 lima-Perú

en más de un año, consecuentemente los costos e ingresos se mostraran en el período que origina la inversión y los ingresos, esto quiere decir que esta norma no se aplica aquellas obras cuyo período de construcción se realice dentro del mismo período”⁶¹.

Los contratos de construcción son instrumentos legales que obliga tanto al contratista como al contratante a ciertos derechos y obligaciones de acuerdo a las condiciones establecidas en las bases de licitación y los contratos suscritos entre las partes que pueden ser contratos a precio fijo o a suma alzada en el cual no hay lugar a ningún reclamo por variación de precios, existe otras modalidades de contratos tal como llave en mano donde el contratista se compromete a construir una obra desde el inicio hasta el final, en el cual como su nombre lo indica el contratista entrega la llave al interesado por el cual cobra el total invertido más su margen de utilidad.

Los ingresos se reconocen en el período en que se generan al igual que los costos, el contratista determinará sus costos considerando los costos directos, indirectos, y costos de seguridad que podría exigir el contratante mientras se efectúe la construcción de las obras, licencias y trámites que por las cláusulas contractuales se exija.

Se reconoce como utilidad siempre y cuando en los contratos de construcción se den las condiciones siguientes.

- Los ingresos totales del contrato pueden valuarse confiablemente, es decir que en los contratos suscritos se encuentre un cronograma de avance de la obra y el contratista efectivamente ha ejecutado.

61 Carlos Valdivia Loayza y Víctor Calderón Normas Internacionales de Contabilidad Interpretación y Casuística Pág. 153 Talleres gráficos del instituto de Investigación el Pacifico feb.2000 lima-Perú.

- Que los ingresos relacionados con la ejecución del contrato ingresen efectivamente a la empresa.
- Que los costos incurridos durante el período y hasta el cierre del Balance se puedan medir confiablemente.
- Que los costos relacionados con el contrato puedan ser identificables.

El reconocimiento de los ingresos y gastos de los contratos de construcción se efectúan en función al avance de la obra, también es conocido como “Método del porcentaje de terminación”

Las contingencias pueden darse por motivos de pérdidas a causa de incendios, explosiones u catastros, expropiaciones de activos, juicios pendientes o posibles, etc.

Esto significa que los ingresos se reconocen cuando se producen o se devengan.

Esta Norma dispone que las empresas deben revelar:

1. El monto de los ingresos del contrato que han sido reconocidos como tales en el período.
2. Los métodos usados para determinar los ingresos del contrato reconocidos en el período.
3. El método usado para determinar el grado de avance de los contratos en proceso.

En el caso de los contratos en proceso debe indicarse cual es el monto de los costos acumulados a la fecha del cierre del período o del Balance y la estimación de los ingresos a la misma fecha.

Asimismo, se debe indicar el monto de los adelantos recibidos, sus amortizaciones y retenciones que pudiera haber efectuado el contratante.

5.2.7 NIC12 Tratamiento Contable del Impuesto a la Renta

Esta Norma fue aprobada por la IAS en 1979, luego ha sido reestructurada en 1994, Se encuentra vigente a partir de enero de 1998. El Perú ya oficializó esta norma, con vigencia a partir de enero del año 2000. En el Perú la referida norma se aplica con fines Tributarios y se presenta en el Estado de Ganancias y Pérdidas calculando el impuesto a la renta sobre la base de la utilidad usando los porcentajes dispuestos por los dispositivos legales.

Esta Norma de Contabilidad en el Sector Público no es aplicable por cuanto el espíritu de la Ley y de la Norma es contabilizar el Impuesto a la Renta o impuesto a los ingresos para lo cual se ha establecido las categorías del Impuesto a la Renta desde la primera categoría hasta la Quinta Categoría y el sector Público no se encuentra en ningunas de estas categorías salvo las Empresas Públicas.

5.2.8 NIC 16 Inmuebles Maquinaria y Equipo

Esta norma fue aprobada en Mayo de 1982 modificada en 1993 y en el Perú es obligatorio a partir de 1 de enero 1998.

Esta norma esta referida a los bienes tangibles que son adquiridos por las entidades para su uso o el suministro de bienes y servicios; para alquilarlos a terceros o para propósitos administrativos y cuyo uso se estime mayor a un año.

“El objetivo de esta norma es establecer el tratamiento contable para Inmuebles, Maquinaria y Equipo siendo sus principales dificultades:

- El momento de reconocimiento como activo.
- La determinación del valor en libros.
- El cargo por depreciación.

- La determinación y tratamiento contable de otras disminuciones del valor en libros”⁶².

Para reconocer a un activo como tal debe tenerse en cuenta que el monto desembolsado va a fluir en el futuro ingresos o beneficios para la entidad. , Que exista la evidencia o documentación que permita valorar el costo del bien adquirido o fabricado. En el caso del sector público un activo fijo es considerado como tal cuando su valor de adquisición es de mayor a un 1/8 de la UIT vigente al momento de la adquisición, su vida útil es mayor de un año y no es objeto de venta, es decir que haya sido adquirido para uso de la Entidad.

Asimismo debemos tener en cuenta que existen bienes que no son tan fáciles de identificarlos, para lo cual se tienen que tomar en cuenta criterios técnicos tales como:

- Cuando se adquieren bienes como juego de muebles si los agrupamos se considerará como activo fijo, pero si los contabilizamos individualmente es posible que no alcance el valor para ser considerados como activo fijo.
- En algunos casos especiales existen adquisiciones de maquinaria incluidos repuestos y que solo se usarán en las máquinas adquiridas, en este caso también se contabilizará como activo y se depreciará conjuntamente.
- En otros casos existen adquisiciones de maquinaria que aunque parezca que es un solo bien, sin embargo el importe debe distribuirse entre sus partes componentes, tal es el caso de los aviones, los barcos, los equipos de computo.

62 Carlos Valdivia Loayza y

Víctor Vargas Calderón

Normas Internacionales de Contabilidad Interpretación y Casuística Pág. 257 Talleres gráficos del instituto de Investigación él Pacífico feb.2000 lima-Perú.

Valuación de un activo fijo.

El costo de los inmuebles, Maquinaria y Equipos comprende su precio de compra y todos aquellos costos que son necesarios para poner en condición operativa, a la cual esta destinado y entre los componentes del costo podemos considerar los siguientes:

1. Precio de Compra cuando el bien es adquirido en el nivel Central del Gobierno y que no tiene derecho a crédito fiscal.
2. Preparación de emplazamiento.
3. Fletes - Manipuleo.
4. Instalación.
5. Honorarios profesionales.
6. Costo de desmontaje, desaduanaje y traslado.

Los desembolsos posteriores a la adquisición de los activos sólo se capitalizan si estos mejoran las condiciones del equipo o prolonguen la vida útil del mismo o aumenten la producción, de lo contrario se contabilizará como gastos.

5.2.9 NIC 29 Presentación de la Información Financiera en Ambientes de Economía Hiperinflacionaria.

La norma Internacional es actualizada en 1994 reemplaza a la original que regía desde el 1 de enero de 1990. Para el Perú se aplica adaptándolo a una metodología que se conoce como Resolución N° 2 y 3 a partir de 1990.

“Esta norma tiene como objetivo presentar los estados financieros a valores constantes y comparativos, es aplicable a las partidas no monetarias del Balance General y del Estado de Ganancias y Perdidas o el estado de Gestión tal como se llama en el Sector Público, para lo cual se establece ciertos

parámetros y su preparación se efectúa a partir de los saldos de los registros contables “⁶³.

La información financiera en situación inflacionaria desvía el principio de Moneda común denominador puesto que los estados financieros son presentados en moneda nacional y por efectos de la inflación la moneda va perdiendo su valor adquisitivo, consecuentemente las cifras mostradas en los estados financieros se van desactualizando.

Los estados financieros ajustados por inflación de un período a otro se convierten en estados financieros históricos, consecuentemente si se desea comparar para efectos financieros se tiene que reexpresar. Esta operación consiste en actualizar las cifras históricas contenidas en los Estados Financieros de una entidad para expresarlos a valores del mismo poder adquisitivo, se reexpresa todas las partidas sin excepción, los Estados Financieros del año anterior.

5.2.10 NIC 38 activos intangibles

El objetivo de las normas es prescindir el tratamiento contable para los activos intangibles que no son tratados en otra Norma Internacional de Contabilidad. Esta norma requiere que una empresa reconozca un activo Intangible sólo cuando cumplen ciertos requisitos. La Norma también especifica como medir el valor contable de los activos intangibles y requiere que se hagan ciertas revelaciones acerca de dichos activos en resumen esta norma busca lo siguiente:

63 Carlos Valdivia Loayza y

Víctor Vargas Calderón

Normas Internacionales de Contabilidad Interpretación y Casuística Pág. 257 Talleres gráficos del instituto de Investigación él Pacífico feb.2000 lima-Perú.

- ❖ “Establecer el tratamiento contable de los activos intangibles.
- ❖ Cuando se reconoce como activo intangible.
- ❖ Establece la forma de determinar el monto amortización periódica de un intangible.
- ❖ Revelaciones que deben hacerse sobre activos intangibles”⁶⁴.

Los activos intangibles son aquellos que de alguna manera generarán en el futuro ingresos, para lo cual las entidades deberán determinar que los beneficios económicos futuros que son atribuibles al activo fluyan ingresos para la empresa y que el costo del activo pueda ser medido confiablemente.

Las entidades deben evaluar la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros, utilizando hipótesis que sean razonables y fundamentadas, que representen la mejor estimación de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existan durante la vida útil del activo.

Los desembolsos efectuados en los estudios de investigación se reconocerán como gastos en el momento en que se incurra en ellos, consecuentemente se deben amortizar el 100% en el mismo año, dentro de estos gastos tenemos los estudios de impacto social, educativo, la capacitación de docentes, la distribución de material educativo, honorarios de los capacitadores y personal administrativo.

De acuerdo a esta norma Internacional existen activos intangibles que generan ingresos económicos a la empresa y que cuando se efectuó la adquisición ocasionaron desembolsos, tal es el caso de las marcas, membretes, títulos de publicación,

64 Carlos Valdivia Loayza y

Víctor Vargas Calderón

Normas Internacionales de Contabilidad Interpretación y Casuística Pág.4.71, 677 Talleres gráficos del instituto de Investigación el Pacifico feb.2000 lima-Perú

listas de clientes etc. sin embargo aquellos intangibles que se hayan producido dentro de la misma entidades deben contabilizarse directamente al gasto.

5.2.11 NIA 4 PLANEACIÓN

“Esta Norma se aplica al proceso de planeación de auditorías de estados financieros o en la auditoría operativa, en esta norma se identifica los elementos primordiales del proceso de planeación y se determina los aspectos que deben considerarse en la etapa del planeamiento.

En la planeación general se toma en cuenta el alcance de la auditoría, en esta fase también se debe tomar en cuenta el potencial humano con el que cuenta la Sociedad de Auditoría para realizar el trabajo y los procedimientos a seguir durante el proceso de auditoría para el logro de los objetivos”⁶⁵.

“El auditor debe desarrollar y documentar un plan general de auditoría describiendo el alcance y la ejecución del examen que proyecta. Si bien el registro del plan general necesita ser suficientemente detallado para guiar el desarrollo del respectivo programa, su forma y contenido precisos, variará de acuerdo al tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría, metodología y tecnología utilizada por el auditor⁶⁶”.

65 Banco Mundial Manual de Contabilidad Informes Financieros y auditoría, Primera Edición enero 1995 Pág. 126.

66 Víctor Caso May Compendio Normativo del Sistema Nacional de Control Pág. 336 segunda edición 1999

El auditor debe elaborar el programa de auditoría en el cual se detallará todas las actividades, personal y tiempos que utilizará el

auditor o la sociedad correspondiente desde su inicio hasta el final de la auditoría.

La etapa del planeamiento permitirá al auditor identificar las áreas más importantes y los problemas potenciales del examen, esto se efectúa tomando en cuenta los objetivos que se solicitan para el examen de auditoría, esta estructura se ciñe a lo solicitado en las bases de concurso que según las normas del Banco se llaman Términos de Referencia o lo que en cualquier otra entidad se conoce como bases del concurso de auditoría.

El proceso de planeación puede variar de acuerdo al tamaño de la entidad, a los objetivos, al volumen de las operaciones o a los requerimientos solicitados por las entidades financieras

El planeamiento de la auditoría permite identificar lo que debe hacerse durante la misma, por quién y para cuando, en otras palabras es prácticamente el programa de auditoría cuyo objetivo final es emitir una opinión sobre los estados financieros de la Entidad o sobre los estados financieros del Proyecto, o en el caso de una auditoría operativa permite solo un informe.

La auditoría financiera debe seguir los siguientes pasos:

- La naturaleza o actividad a la que se dedica la entidad o cual es el objetivo de la entidad.
- Aplicación de los procedimientos de visión analítica.
- Diseño de prueba de materialidad.
- Comprensión del Sistema de Control Interno.

La adecuada planeación de la auditoría ayuda a la apropiada utilización de los recursos disponibles para la realización de la auditoría.

El auditor debe obtener una comprensión suficiente de las actividades de la entidad, de las NAGUS y la legislación sobre la cual se encuentra enmarcada la entidad a ser auditada, asimismo debe tenerse en cuenta su naturaleza, actividad, tamaño, organización, estructura de control interno, ambiente de control, sistemas computarizados de control etc.

Por otro lado, se tiene que tener en cuenta las técnicas de auditoría y los procedimientos que debemos utilizar para satisfacernos de la operatividad de la entidad y de las operaciones realizadas con cargo a los fondos de las fuentes de financiamiento autorizadas al Proyecto.

La administración es responsable de la elaboración de los estados financieros e información complementaria, pero el auditor es responsable del informe de auditoría y de las opiniones que pueda emitir sobre la razonabilidad de los estados financieros.

El auditor en la planeación tiene que tomar en cuenta el alcance de la auditoría y la materialidad de las operaciones que se van a revisar, en este caso deberá determinar cual es la muestra y el porcentaje de documentación sustentatoria de los estados financieros que deberá revisar, a fin de satisfacerse de la gestión o razonabilidad de los estados financieros y de la materialidad depende que la incidencia en los estados financieros sea significativa o no, a fin de determinar la calificación o no del dictamen.

1. Durante el planeamiento se determina la materialidad planeada, que consiste en la estimación preliminar del alcance de la auditoría, que en el caso del Banco Mundial exige la revisión del 70% de las operaciones realizadas con fondos del Banco.

2. Materialidad : diseñada consiste en la proporción de la materialidad planeada, es decir que de un estado financiero cuales son los rubros de mayor importancia, ya sea por su volumen o por su cantidad que el auditor ha seleccionado para examinar los estados financieros.
3. Materialidad evaluada: es la materialidad realmente revisada por el auditor al examinar una cuenta o rubro de los estados financieros y esta materialidad puede ser mayor o menor a la materialidad diseñada, dependiendo del juicio del auditor para satisfacerse de la razonabilidad de los estados financieros.

La comprensión del Sistema de control Interno:

En el planeamiento de la auditoría se debe efectuar un estudio y evaluación del control interno, a fin de determinar la solidez o debilidad de los controles internos implementados por la administración para determinar la efectividad y funcionalidad de los controles internos de la gestión administrativa..

5.2.12 NIA 6 Estudio y Evaluación del sistema de Contabilidad y de los Controles Internos en Relación con la Auditoría.

“Esta Norma Internacional nos permite a los auditores conocer los lineamientos, en la cual indica que la administración es la responsable de contar con una estructura de control interno que permita administrar los fondos provenientes de las diferentes fuentes de financiamiento para la ejecución del Proyecto y debe contar con un sistema de Contabilidad que le permita obtener estados financieros confiables, asimismo debe contar con los instrumentos legales pertinentes que le permitan operar dentro de los dispositivos legales, asegurando una gestión operativa eficiente”⁶⁷.

67 Banco Mundial

Manual de Contabilidad Informes Financieros y auditoría,
Primera Edición enero 1995 Pág. 126.

El auditor para poder satisfacerse de la razonabilidad de los estados financieros o del adecuado uso de los fondos del Banco Mundial en la ejecución del Proyecto de Inversión, debe revisar los sistemas contables y cumplimiento de las normas legales emitidas por el Banco y complementariamente podrá utilizar las normas nacionales, para aquellas operaciones que son financiadas con fondos del Banco Mundial o por la contrapartida nacional.

La implementación de controles internos adecuados contribuye a dar tal certidumbre, esta norma describe los sistemas de contabilidad, los elementos, el objetivo y las limitaciones de control interno, asimismo los procedimientos de auditoría para el estudio y evaluación de éste.

Muchas veces el sector público se ve limitado en la gestión de operaciones o en el avance de metas, debido a disposiciones legales manejados desde el punto de vista presupuestal y financieros, que son autorizados por la Dirección General de Tesoro Público o la Dirección Nacional de Presupuesto Público, por otro lado la gestión es transparente si los controles son efectivos y el control posterior efectuado por la Oficina de Auditoría Interna sé práctica permanentemente.

Los controles internos deben estar establecidos de acuerdo a las normas legales vigentes emitidas por las entidades financieras, por los órganos rectores o por el Congreso de la República, dichas normas deben ser difundidas permanentemente a los funcionarios, directivos, empleados y consultores a fin, de que tomen conciencia del control y el cumplimiento de normas y procedimientos a fin de no caer en deficiencias administrativas,

que al final pueden conducir a errores involuntarios que conlleven a responsabilidades administrativas civiles o penales.

Para el logro de un control efectivo se debe contar con los elementos humanos, materiales, y financieros necesarios independientemente los instrumentos legales y operativos con los cuales debe contar cualquier entidad Pública, tales como Manual de Organización y Funciones, Reglamento de Organización y Funciones, Manual de Procedimientos, Directivas de Presupuesto, Directivas de Tesorería y normas conexas a la administración pública.

5.2.13 NIA N° 8 Evidencia de Auditoría

“La Evidencia de la auditoría es la información obtenida por el auditor con la cual ha llegado a las conclusiones en que se basa su opinión sobre la información financiera. La norma describe la naturaleza, las fuentes, la suficiencia y competencia de la evidencia, así como los métodos mediante los cuales es obtenida por el auditor durante la ejecución de las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas”⁶⁸.

Esta Norma Internacional de auditoría permite orientar al auditor cuales son las evidencias que debe obtener para poder sustentar sus observaciones, a fin de obtener sus conclusiones, las mismas que le permitirán emitir una opinión sobre la razonabilidad, o no de los estados financieros o para la elaboración de un informe de gestión. La Norma establece la naturaleza, fuentes, suficiencia

68 Banco Mundial

Manual de Contabilidad Informes Financieros y auditoría,
Primera Edición enero 1995 Pág. 127.

y competencia de la evidencia, así como los métodos que se utilizaron para obtener dichas evidencias.

Las Evidencias pueden ser:

- ❖ Físicas
- ❖ Documental
- ❖ Testimonial
- ❖ Analítica

En el caso del Sector Público los auditores deben tener en cuenta que el marco legislativo de los Proyectos de Inversión, son las Normas emitidas por la Entidades Financieras y la Legislación relacionada con la ejecución y administración presupuestaria, asimismo debe tenerse en cuenta los instrumentos legales y directivas internas con las cuales funciona las entidades del estado.

Como puede apreciarse existe ciertas restricciones legislativas que no permiten aplicar las normas Internacionales a cabalidad, consecuentemente las pautas a seguir en la recopilación de evidencias de auditoría se basa en sus procedimientos y en las técnicas que debe utilizar el auditor durante el proceso de la misma.

Los procedimientos de auditoría son operaciones específicas que se aplican en su desarrollo, e incluyendo las técnicas a utilizar.

Para cada objetivo de control el auditor debe:

- ❖ Identificar los procedimientos de control más importantes.- Es decir para cada objetivo de la auditoría existen determinados controles internos o combinación de ellos que tengan la probabilidad de lograr objetivos de control y optimizar la eficiencia del control para lo cual el auditor debe tomar en cuenta el riesgo de debilidades en el ambiente de control.

- ❖ Pruebas de control.- En esta prueba el auditor debe verificar que los controles implementados por la administración están funcionando efectivamente durante el ejercicio que esta siendo auditado, dicha labor se logrará con la aplicación de las técnicas de auditoría, las mismas que se aplicarán de acuerdo a los rubros que se estén revisando, generalmente las pruebas de control se inicia entrevistando a los funcionarios y personal de la entidad, en esta entrevista es factible obtener información valiosa que permitan al auditor conocer la naturaleza de la entidad, normativa y controles implementados por la administración.

- ❖ Documentar los controles a ser probados.- El auditor sólo debe documentar los controles que le permitan lograr la comprobación de un objetivo.

- ❖ Determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de control.- La naturaleza del control influye sobre el tipo de evidencia que esta disponible. Por ejemplo, si el control provee evidencia documentaria, el auditor puede decidir examinar la documentación, tal es el caso de los inventarios físicos y en algunos casos no existe la evidencia individualizada, tal es el caso de las funciones del personal, muchas veces no se efectúa la asignación de funciones por escrito, consecuentemente en este caso no existe evidencia probada pero si se debe levantar la continuación del trabajo.

En el caso de los Proyectos de Inversión se debe tomar en cuenta las adquisiciones, distribución, cumplimiento de los objetivos del Proyecto, metas alcanzadas, Inventarios Físicos de activos y existencias, o controles internos con los cuales cuenta la entidad para poder custodiar las inversiones efectuadas por el Proyecto, dependiendo de los objetivos que la entidad haya considerado en las bases del concurso para la locación de servicios de auditoría.

Esta norma también nos indica que una de las técnicas de auditoría es solicitar las confirmaciones de los entes financieros (Banco Mundial, BID, KFW etc.), proveedores, entidades rectoras tales como la Dirección Nacional de Presupuesto Público, Dirección General de Crédito Público etc. , dichas confirmaciones pueden ser negativas o positivas.

Estas confirmaciones determinan la importancia y la materialidad de las operaciones o del rubro que se está examinando, puesto que esta técnica nos permitirá obtener una evidencia del trabajo realizado, estas confirmaciones pueden ser positivas o negativas, en el caso que las confirmaciones tengan defectos es decir no concuerdan con los registros contables se volverá a circularizar o de lo contrario el auditor debe utilizar los procedimientos alternativos que le permita satisfacerse de la información y la documentación sustentatoria de los estados financieros.

En el caso de que la entidad tenga litigios, se deberá circularizar a la asesoría legal, Procuraduría Pública y estudios jurídicos si es el caso, a fin de obtener las confirmaciones y el estado situacional de los juicios o procesos judiciales a favor o en contra de la entidad.

En esta etapa también, se debe tener en cuenta las pruebas de cumplimiento que no es otra cosa que la administración haga cumplir en su integridad las normas y procedimientos implementados por la administración.

La Norma de Auditoría también da las pautas sobre la forma y contenido de las comunicaciones en relación con las reuniones con los abogados que el auditor pueda considerar necesarios.

5.2.14 NIA N° 11 Fraude y Error.

“Esta Norma Internacional de Auditoría nos señala los lineamientos que debe seguir el auditor al planificar el examen, el auditor debe evaluar el riesgo de distorsión de los fraudes y errores e indicar que la responsabilidad de la prevención de los mismos reside en la administración. El auditor debe planear la auditoría de modo que exista una razonable posibilidad de detectar distorsiones materiales provenientes de fraude o error. La Norma sugiere procedimientos que debe considerar el auditor cuando encuentra indicios de que puede existir fraude o error.⁶⁹”

Durante el proceso de la auditoría el auditor puede determinar errores involuntarios o intencionales u omisiones que de alguna manera afectaran a los estados financieros, por tal motivo el auditor deberá evaluar la materialidad y la incidencia que estos errores, omisiones o fraudes que afectan a los estados financieros.

Los errores y fraudes pueden detectarse utilizando una serie de técnicas y procedimientos de auditoría, aunque no es el fin de la misma detectar fraudes, errores e irregularidades, pero eso no significa que el auditor no este en alerta a la posible presentación de este tipo de situaciones o en el curso normal de su trabajo.

Se denomina acto ilegal a una infracción de una ley, tal es el caso de los fraccionamientos de adquisiciones que distorsionan la naturaleza de la adquisición.

⁶⁹Banco Mundial

Manual de Contabilidad Informes Financieros y auditoría,
Primera Edición enero 1995 Pág. 128.

CAPÍTULO VI

6. CUMPLIMIENTO PARCIAL DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA

6.1 Fases de la auditoría

Las fases de la auditoría son las etapas en las cuales se divide el proceso de auditoría, desde su inicio hasta la elaboración y entrega del Informe, las cuales obedecen a Normas Internacionales de Auditoría, Normas de auditoría Generalmente Aceptadas, Normas de Auditoría Gubernamental y el Manual de Auditoría Gubernamental. Entre las fases se considera:

6.1.1 Planeamiento.

Comprende el desarrollo de una estrategia global para la conducción de la ejecución de la auditoría, al igual que un establecimiento apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que debe aplicarse permanentemente, a fin de identificar las áreas críticas para poner más énfasis en la evaluación de los estados financieros o de la gestión de la administración, evaluando el riesgo de los controles obteniendo las evidencias que sustenten la opinión del auditor.

En esta etapa o fase de la auditoría se tiene que tener en cuenta en primer lugar, los antecedentes de la entidad, dicha información se obtiene de la misma entidad, generalmente se encuentra en los dispositivos legales y su manual operativo, en otros casos la información se puede obtener de las memorias descriptivas de la entidad donde se evidencia las fluctuaciones en los recursos financieros y humanos.

En esta etapa el auditor debe conocer los fines y objetivos de la entidad, recursos, metas, sistemas utilizados y los controles gerenciales con los que cuenta la entidad.

En esta etapa el auditor también debe conocer la importancia de la actividad de la entidad, el cumplimiento de la función de auditoría interna y el marco legal sobre el cual opera la entidad, a fin de poder familiarizarse con las actividades de la entidad y la normatividad utilizada para la elaboración de los estados financieros y reportes preparados para las entidades financieras como para la Contaduría Pública de la Nación.

En base a la información recopilada para la elaboración de la planificación estratégica, el auditor debe efectuar el análisis preliminar de la entidad y debe considerar el ambiente de control interno, factores externos e internos, áreas generales de revisión y fuentes de criterio aplicables, es decir el auditor debe verificar que las normas técnicas de control se cumplan al igual que cualquier norma aplicable al sector público.

Para la revisión estratégica debemos tener en cuenta, que la información recopilada durante el proceso de revisión debe orientarse a determinar, cuales son las áreas generales de revisión que se considera de mayor importancia.

Asimismo se debe tener en cuenta para la revisión, las políticas, procedimientos, sistemas y controles claves, autoridad legal, antecedentes de la entidad, programa, o actividad presupuestaria e informes financieros que prepara la entidad, a fin de que el auditor identifique las áreas críticas a las que debe tomar más atención. Del mismo modo cuales son las responsabilidades y asignación de funciones a cada personal o por lo menos cuales son las funciones de cada departamento administrativo o

dirección que debe encontrarse en el Manual de Organización y Funciones.

Se debe elaborar cuestionarios de preguntas a los funcionarios responsables de la administración de los recursos humanos, materiales y financieros, principales métodos y sistemas financieros y administrativos con los cuales cuenta la entidad.

Asimismo, debe conocerse que tipo de documentación se emite en la entidad para la administración de los fondos, recursos humanos y financieros con los que cuenta la entidad, es decir cual es su organización que también se encuentra en el Manual de Organización y Funciones de la entidad.

También se podrá conocer las fuentes de financiamiento con las cuales esta operando la entidad a fin de verificar la procedencia financiera.

En esta etapa el auditor encargado debe elaborar el Memorándum de Planeamiento donde se efectúa la identificación de las áreas críticas, recursos con los que cuenta la Sociedad de Auditoría y efectúan la distribución del trabajo a cada integrante de la comisión encargada de examinar los estados financieros de la entidad, de acuerdo al programa de auditoría formulado por el jefe de comisión.

6.1.2 Etapa de Ejecución del Trabajo

Esta etapa consiste en la ejecución del trabajo de auditoría, la cual se desarrollará de acuerdo a los objetivos especificados en las bases del concurso de prestación de servicios que fue convocado por la Contraloría General de la República, en base a la información y requerimientos solicitados por la administración de la entidad, dichos objetivos también están contemplados en

el contrato de locación de servicios suscrito entre la Sociedad de Auditoría y la entidad interesada.

Esta fase de la auditoría se ejecuta tomando en cuenta el programa del planeamiento general y específico que esta sustentado en los programas de auditoría, los mismos que fueron elaborados por el jefe de comisión y que es remitido a la Contraloría General de la República dentro de los 30 días de haberse iniciado el examen.

En el programa de auditoría se detalla el trabajo que realizará cada integrante de la comisión, de acuerdo a los objetivos solicitados en el referido contrato de locación de servicios. Este programa de auditoría describe los procedimientos que debe utilizar cada auditor en la revisión de cada rubro de los estados financieros del proyecto o de los estados financieros de la entidad.

Los programas de auditoría forman parte de los papeles de trabajo de la auditoría y en ellos se describen los objetivos y los alcances de las pruebas a realizar.

Los programas de auditoría al igual que el plan de auditoría y los papeles de trabajo tienen el carácter de reservado, tal como lo dispone la Norma General de Auditoría Esmero y Cuidado Profesional.

Durante la fase de la ejecución se aplica las técnicas de auditoría, para lo cual el equipo de auditoría basará su labor en la revisión de la documentación sustentatoria, aplicando los procedimientos y técnicas de auditoría a fin de poder satisfacerse de la razonabilidad, cumplimiento de las normas de las entidades financieras y de las normas nacionales cuando sean aplicables.

El auditor sobre la base de las técnicas de auditoría, procedimientos, obtendrá las evidencias suficientes y competentes que le permita efectuar y desarrollar los hallazgos, observaciones, conclusiones y emitirá su opinión de acuerdo a las circunstancias.

La auditoría no necesariamente consiste en detectar errores o fraudes, pero sin embargo producto de los procedimientos y técnicas de auditoría utilizadas durante la etapa de trabajo de campo se determina errores involuntarios o errores intencionales, los mismos que tendrán incidencia en la gestión financiera o en los estados financieros dependiendo del grado de materialidad, dichos errores conllevarán a responsabilidades administrativas o penales.

Aplicación de técnicas y procedimientos de Auditoría.

Durante la fase de la ejecución, el equipo de auditoría aplicará los procedimientos de auditoría a fin de obtener las evidencias suficientes y competentes, los mismos que serán aplicados de acuerdo a las circunstancias. Mientras que las técnicas son métodos prácticos de investigación y pruebas que utiliza el auditor, para obtener evidencia necesaria que fundamente su opinión.

Obtención de la Evidencia.

“Se denomina evidencia al conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes que sustenten las conclusiones del auditor; la actividad de la auditoría se dedica a la obtención de evidencias para la formulación de juicios u opiniones que sustentan su dictamen o informe de auditoría, dichas evidencias pueden ser documentales, físicas, testimoniales, analítica”⁷⁰.

70 Banco Mundial

Manual de Contabilidad Informes Financieros y auditoría,
Primera Edición enero 1995 Pág. 127.

Evaluación de la actividad de los programas de auditoría.

Durante el trabajo de la auditoría se tiene que evaluar los objetivos, las metas programadas, la implementación de los controles internos que permitan resguardar los activos fijos y la ejecución de las operaciones y la información reportada a las entidades financieras y a las entidades gubernamentales.

Evaluación de la Eficiencia y Economía de los Programas.

El auditor tiene que evaluar el cumplimiento de los dispositivos legales que regulan las adquisiciones de bienes y servicios, la ejecución presupuestaria, es decir que el auditor determinará si la administración esta utilizando los recursos adecuadamente, asimismo deberá determinar cualquier deficiencia de información gerencial.

En los términos de referencia para la contratación de las Sociedades de Auditoría se establece los objetivos a los cuales debe orientar el auditor para determinar el alcance de la auditoría.

Los auditores y sociedades de auditoría están en la obligación de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros y cuando determinan ciertas desviaciones o deficiencias administrativas o financieras, están en la obligación de revelarlo en el MEMORÁNDUM de Control Interno o en el informe de auditoría según sea el caso.

Durante la etapa de la ejecución de la auditoría puede determinarse ciertas deficiencias de control interno o ciertos errores involuntarios o intencionales, dichas deficiencias llamados hallazgos, deberán ser comunicados directamente a los responsables.

Los hallazgos comunicados serán descargados o absueltos documentadamente por cada servidor o funcionario responsable o implicado en las operaciones que son sujetas de objeción por parte de los auditores, e informados a la comisión de auditoría dentro del plazo establecido por el jefe de comisión.

Los descargos presentados por los responsables de la gestión que están implicados en los hechos deben ser evaluados y si desvirtúa el hallazgo el auditor esta en la obligación de absolver el hallazgo o superarlo, dichos documentos quedarán como papeles de trabajo.

Cuando un hallazgo no es superado se convierte en observación, la misma que conlleva a una conclusión y esta conclusión demanda de una recomendación, la misma que deberá ser constructiva con el fin de mejorar la gestión administrativa.

Las observaciones obligan al auditor a determinar presuntas responsabilidades que pueden ser de carácter administrativo, civil o penal, cuya determinación final de las responsabilidades seguirán su curso en los niveles correspondientes dependiendo del grado de responsabilidad, las administrativas serán aplicadas por la misma entidad, las civiles y penales son determinadas por el poder judicial a iniciativa de la más alta autoridad administrativa de la entidad.

Seguimiento de Medidas Correctivas.

La implementación o no de las recomendaciones es responsabilidad de los directivos de la entidad la misma que informará al Órgano de Control Interno a fin de que este informe a la Contraloría General de la República, para tal fin la Contraloría General de la República haga uso de un sistema de Auditoría Gubernamental llamado SAGU.

Por otro lado, cuando las Sociedades de Auditoría son designadas por la Contraloría General de la República generalmente en los contratos de locación de servicios se contempla como uno de los objetivos de la evaluación de la gestión, el seguimiento de la implementación de las recomendaciones, las mismas que son comunicadas en el informe largo o de control interno indicando el grado de implementación, en dicho informe se indica el detalle de las observaciones y recomendaciones comprendidas en el informe anterior.

Acciones adoptadas por la entidad.

La entidad implementa las recomendaciones de auditoría siempre y cuando sean implementables y es responsabilidad de la Sociedad de Auditoría evaluar la implementación de las recomendaciones y en el informe de auditoría se describirá la situación el estado de superado, en proceso y pendiente.

6.1.3 Etapa del Informe

El informe de auditoría se redacta en las oficinas de la Sociedad de Auditoría cuando el examen fue practicado por designación de la Contraloría General de la República y si es realizado por la oficina de Control Interno de la entidad el informe se redacta en las instalaciones de está.

La responsabilidad de la redacción del Informe de Auditoría es del Auditor encargado de la comisión, sin embargo los auditores miembros participan de alguna manera con la redacción de las observaciones, las mismas que son revisadas, y supervisadas por el jefe de comisión y el supervisor.

De conformidad al Manual de Auditoría Gubernamental, el borrador del informe de auditoría debe contener la estructura del informe y las observaciones deben estar redactadas con sus respectivos atributos completos (Situación o problema, Criterio, Causa, Efecto).

El Informe en borrador se remite a la más alta autoridad de la entidad contratante, a fin de que estos revisen y efectúe sus comentarios, posteriormente se realiza la discusión del informe en el cual se puede desvirtuar alguna observación o se confirma y posteriormente se imite el informe final.

El Informe final es suscrito por el jefe de comisión que es el responsable del contenido de dicho informe y el socio principal de la Sociedad de Auditoría, quién hace suyo el informe emitido por la sociedad y cuando se trata de un informe emitido por la Oficina de Auditoría Interna es firmado por el jefe de comisión y el Auditor General de la Entidad.

Los informes de auditoría deben ser revisados por el supervisor de la comisión de auditoría quién es responsable de la revisión de las observaciones, informe en borrador y del informe final, para lograr una buena calidad en la emisión de los informes el supervisor tiene que discutir cada punto con los auditores.

Los papeles de trabajo o cédulas de auditoría, también deben ser preparados por cada auditor responsable de examinar determinado rubro y revisado por el supervisor en especial aquellos que sustentan los hallazgos.

Los informes de la Oficina de Auditoría Interna y los emitidos por las Sociedades de Auditoría deben ser remitidos a la Contraloría General de la República para ser revisados por el Comité de control de Calidad la misma que evalúa la calidad de los informes emitidos por dichos órganos de control interno o por las

Sociedades de Auditoría a fin de comprobar la correcta aplicación de las NAGU y las disposiciones de la MAGU.

Estructura del Informe

El informe de auditoría debe presentar la siguiente estructura:

I Introducción

En esta parte se considera información general concerniente a la acción de control y a la entidad examinada, desarrollando los aspectos siguientes.

Origen del Examen

Esta referido a los antecedentes o razones que motivaron la acción de control tales como planes anuales de auditoría, denuncias, solicitudes expresas del titular de la entidad, de la Contraloría General del a República, del Congreso etc., entre otros, debiendo hacer mención el documento que dio origen a la solicitud de la acción de control.

Naturaleza y Objetivos del Examen

En este rubro se señalará la naturaleza del examen o tipo de acción de control practicada (Auditoría Financiera, Operativa, Examen Especial), así como los objetivos previstos respecto de las mismas exponiéndose cada uno de los objetivos

Alcance del Examen

Se indicará claramente la cobertura y profundidad del trabajo realizado para el logro de los objetivos de la acción de control, precisando el período y áreas de la entidad examinada, donde se

realizará el examen, dejándose constancia que esta se llevó a cabo de acuerdo a las Normas de Auditoría Gubernamental y las disposiciones del Manual de Auditoría Gubernamental, Normas de las entidades financieras, adicionalmente se mencionará las Normas Internacionales de Auditoría y la Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Antecedentes y Base Legal de la entidad

Se hará referencia, de manera breve y concisa los aspectos de mayor relevancia que guarden vinculación directa con la acción de control realizada sobre naturaleza legal, ubicación orgánica y funciones realizadas de la entidad y áreas examinadas así como las principales normas legales que les sean de aplicación en el ámbito técnico jurídico que es materia de control.

Comunicación de Hallazgos

Se deberá indicar dando cumplimiento a la comunicación oportuna de los hallazgos efectuada al personal comprendido en ellos, asimismo en este punto se indicará que se incluye un anexo en el informe con relación del personal al servicio de la entidad examinada, considerados como responsables de la gestión en el cual se indica fecha de ingreso, vigencia, nombre, cargo, condición laboral, domicilio, DNI etc.

Memorándum de Control Interno.

Se indicará que durante la acción de control se ha emitido el memorándum de control interno, en el cual se informó al Titular de la entidad sobre la efectividad de los controles internos implantados por la entidad, en el cual se evidencia las deficiencias o debilidades de control interno que no son materiales y que durante el examen pueden ser superadas

II Observaciones

La comisión de auditoría desarrollará las observaciones que, como consecuencia del trabajo de campo y producto de la evaluación de los descargos no amerita superarlos o levantarlos consecuentemente deben considerarse en el informe final.

Estas observaciones deben ser materiales y de importancia para la entidad que le permitan mejorar el nivel de los controles y la gestión de la entidad examinada.

III Conclusiones

En este rubro la comisión de auditoría deberá expresar cual son las conclusiones a las que ha arribado producto del trabajo de campo, entendiéndose como tales los juicios profesionales basados en las observaciones que formulan en el informe como consecuencia del examen practicado a la entidad.

IV Recomendaciones

Las recomendaciones constituyen las medidas correctivas que debe adoptar la entidad para superar dichas deficiencias o las posibles acciones correctivas que la entidad adoptará para mejorar la gestión administrativa y financiera de la entidad, a fin de contribuir con el logro de los objetivos dentro de los parámetros de la eficiencia, eficacia y economía.

6.2 Procedimientos de Auditoría

“Son operaciones específicas que se aplican en el desarrollo de la auditoría e incluyen prácticas consideradas necesarias en el examen de una categoría de inversión o de una cuenta o de un conjunto de circunstancias para obtener un juicio sobre la razonabilidad o la eficiencia, eficacia de la gestión administrativa y operativa.

Los procedimientos que se utilicen deben estar de acuerdo con las características de la entidad, es decir los mismos procedimientos no se pueden utilizar en todas las entidades.

Mediante los procedimientos de auditoría podemos determinar cuales son los rubros que vamos a revisar para poder satisfacernos de la razonabilidad y de las inversiones efectuadas por el proyecto.

Los procedimientos pueden ser:

- a.- **De cumplimiento.**- Verificación del cumplimiento de las Leyes, Directivas, Reglamentos y otros dispositivos o normas de las entidades financieras tales como normas de adquisiciones de bienes y servicios, manual de contabilidad y auditoría y el manual de desembolsos.
- b.- **De muestreo.**- Consiste en seleccionar del 100% de las operaciones o del 100% del saldo, las operaciones que deben revisarse dependiendo del rubro al cual se quiere revisar. En el caso de los estados financieros para los Bancos se elige de acuerdo a los saldos por que el estado de Inversiones es acumulativo y los otros estados son anuales o periódicos.
- c. **Sustantivo.**- Este procedimiento consiste en detectar errores involuntarios o intencionales, los cuales de acuerdo a la materialidad se debe analizar, puesto que estas deficiencias tendrán incidencia en la razonabilidad de los estados financieros y deberá informarse en el informe largo o de control interno, independientemente de los efectos que pueda incidir en el dictamen, esto depende del criterio del auditor”⁷¹.

71 Víctor Caso Lay

Compendio Normativo del Sistema Nacional de Control
Pág. 341,342,345,349 segunda edición 1999

En la ejecución de la auditoría se debe poner énfasis en los siguientes procedimientos:

6.2.1 Revisión analítica

Consiste en que el auditor debe analizar la composición de los rubros de los estados financieros aplicando las técnicas de circularización, cálculos, indagaciones, e inspecciones para satisfacerse de la composición de determinado rubro de los estados financieros que están bajo examen.

Por ejemplo en el caso del estado de Origen y Aplicación de Fondos se debe efectuar los cruces con el Estado de Inversiones y este a la vez con el Estado de Solicitudes de Desembolsos donde se evidencia las solicitudes atendidas, pendientes de atención y las que están en trámite al 31 de diciembre de cada año.

Asimismo, se tendrá en cuenta el análisis de las categorías de Inversión más importantes, por otro lado se deberá evaluar Informes preparados por la Unidad de Seguimiento y Monitoreo y que son remitidos al Banco para poder verificar el avance del Proyecto.

6.2.2 De Control

Este procedimiento consiste en que los auditores deben revisar los controles internos implementados por la Unidad Coordinadora de la Entidad que es responsable de la administración de los fondos del Proyecto

En la evaluación de los controles se examinará los sistemas administrativos y políticas con las cuales esta funcionando la entidad, para lo cual utilizarán el método de encuesta y de acuerdo a las respuestas de los servidores y funcionarios se verificará el cumplimiento de los procedimientos y políticas

implementadas y de este resultado se establecerá el grado de solidez, eficiencia y eficacia del funcionamiento de los controles internos.

6.2.3 Sustantivas de Detalle

Este procedimiento consiste en la revisión de partidas o rubros seleccionados para el examen y consiste en utilizar técnicas de auditoría que conlleven a satisfacer al auditor y le permitan formar criterios sobre la razonabilidad de los estados financieros y la solidez de los controles internos, para lo cual utilizará las técnicas de auditoría de confirmación, inspección física, comprobación, cálculo y revisión.

La técnica de confirmación se utiliza para cerciorarse del importe de los desembolsos efectuados y de las rendiciones de cuenta que las entidades financieras han recibido, dicho reporte con los datos lo emiten los Bancos y cuando queremos comprobar que los intereses y amortizaciones de la deuda se han efectuado de acuerdo a las cláusulas contractuales se solicitará la confirmación de estos importes a la Dirección de Crédito Público y si deseamos satisfacernos del saldo de las cuentas bancarias se solicita la conformación a los Bancos y si existe alguna cuenta que no nos están confirmando se debe volver a solicitar su confirmación o de lo contrario se utilizará procedimientos alternativos a fin de satisfacernos de los saldos y registros contables.

La técnica de inspección física, consiste en la visita y recorrido que efectúa el auditor por las instalaciones de la entidad verificando la existencia física y el estado de conservación de los bienes muebles e inmuebles que conforma el patrimonio de la entidad, esto se basará en la inspección de los bienes tomando como partida el inventario físico y contable de la entidad.

Las comparaciones se efectúan verificando los reportes y documentos sustentatorios emitidos por la entidad y que han sido registrados en los libros contables, a fin de contrastar la información de la documentación sustentatoria en lo referente a los cálculos y el registro en los libros contables.

La técnica del cálculo consiste en la verificación de la precisión matemática de los registros.

La técnica de Revisión consiste en la combinación de técnicas de cálculo e inspección.

6.3 Técnicas de Auditoría.

Durante la etapa de la ejecución de la auditoría se utiliza una serie de técnicas de auditoría dependiendo de los rubros que se están revisando o del tipo de estados financieros, pero en el caso del Proyecto de Inversión se ha determinado que las Sociedades de Auditoría aplican parcialmente algunas técnicas de auditoría las mismas que se comentarán a continuación.

6.3.1 Verificación Ocular

“Consiste en el examen ocular que efectúa el auditor para cerciorarse como se ejecutan las operaciones de la entidad, tal como se puede constatar en la toma del inventario”⁷².

La técnica de comparación consiste en el acto de observar la similitud o diferencia existente entre dos o más elementos o componentes de los Estados Financieros, que puede ser el nivel de ingresos comparando con el nivel de gastos, o el importe del calendario de compromisos aprobados comparado con la ejecución alcanzada durante un determinado período etc.

72 Víctor Caso Lay

6.3.2 Verificación Oral

Consiste en la información que pueda obtener el auditor producto de la indagación, confirmación, entrevista y encuesta.

La Técnica de indagación.- “consiste en que el auditor obtenga información de cierto tema que este analizando, para lo cual deberá preguntar sobre el mismo tema a varias personas, a fin de que pueda formarse un criterio convincente y si no fuese así deberá utilizar otras técnicas hasta satisfacerse o determinar la razonabilidad del tema que esta averiguando”⁷³.

“La Técnica de la entrevista es el acto mediante el cual el auditor ha preparado una serie de preguntas al personal y a los funcionarios, con la finalidad de obtener los testimonios de cada uno de ellos a fin de examinar los controles internos o las actividades a las que se dedica la entidad”⁷⁴.

“La Técnica de encuestas.- Consiste en realizar las preguntas a un grupo de personas, que en el caso del proyecto se puede hacer con los docentes y directores para obtener la impresión o el impacto del cambio curricular por ejemplo”⁷⁵

6.3.3 Verificación Escrita.

“Mediante las técnicas escritas se obtiene las evidencias que sustentarán la razonabilidad de los estados financieros, solidez o debilidad de los controles internos para lo cual se aplica las técnicas de análisis, confirmación, tabulación y conciliación.

Técnica de análisis.- Consiste en examinar el contenido de la información y los procedimientos que se siguieron para realizar una operación o transacción, comprobando los cálculos, las

^{73,74,75} Víctor Caso Lay

Compendio Normativo del Sistema Nacional de Control Pág. 341 segunda edición 1999

retenciones, la aplicación de los paripasus, la formalidad legal y otros dispositivos que conlleven a obtener las evidencias para determinar las causas de los hallazgos de auditoría.

Técnica Confirmación.- Consiste en que el auditor por intermedio de la entidad solicita a las entidades financieras, Banco, proveedores y clientes la confirmación de saldos a una determinada fecha o también puede ser los movimientos de desembolsos y pagos según cual sea el interés del auditor en conocer.

Técnica de la Tabulación.- Consiste en que el auditor debe efectuar tabulaciones o cuadros de los bienes inventariados que pueden ser de acuerdo a los importes o tomando en consideración el tipo de bienes que el auditor inspeccionará o verificará su existencia física.

Técnica de Conciliación.- Consiste en que el auditor deberá efectuar los cruces de información y verificar el contenido del informe de evaluación presupuestal y financiero del informe semestral que se remite al Banco, o lo que también se conoce como reconciliación”⁷⁶.

6.3.4 Verificación Documental

“Mediante estas técnicas el auditor obtiene las evidencias para la sustentación de las conclusiones.

76 Víctor Caso Lay

Compendio Normativo del Sistema Nacional de Control Pág. 341, 342 segunda edición 1999

Técnica de Comprobación.- como su nombre lo indica en esta técnica se verifica la existencia, la legalidad, autenticidad y legitimidad de una operación o de una transacción.

Técnica de Computación.- Es la técnica a usar para verificar la exactitud y corrección aritmética de una operación o resultado.

Técnica de rastreo.- Consiste en efectuar el seguimiento a una operación desde la solicitud hasta el pago, en el caso de existencias es cuando se desea analizar el movimiento de una operación”⁷⁷.

Técnica Revisión Selectiva.- Consiste en seleccionar un rubro o una partida a fin de efectuar el análisis de la operación o tomando en cuenta la importancia o la magnitud del contenido o movimiento de las operaciones.

6.3.5 Técnicas de verificación física

En el examen físico y ocular de los bienes del activo fijo, muebles e inmuebles, valores y existencias con la finalidad de establecer su existencia física, su estado de conservación, su situación legal, su autenticidad, esta técnica también se considera como una técnica combinada por que es técnica física – ocular.

6.4 Normas de la Entidades Financieras Sobre:

Las normas de las entidades financieras son instrumentos legales que rigen para las adquisiciones de bienes y servicios financiados o cofinanciados con los fondos provenientes de la fuente de financiamiento “Operaciones Oficiales de Crédito Externo” y con fondos de la fuente de financiamiento ”Recursos Ordinarios” en el caso que las operaciones se rijan el 100% con la fuente de financiamiento Recursos Ordinarios se rigen por las normas nacionales.

⁷⁷ Víctor Caso Lay

Compendio Normativo del Sistema Nacional de Control Pág. 341, 342 segunda edición 1999

6.4.1 Adquisiciones de Bienes menores.

Las adquisiciones de bienes y servicios considerados como menores, se refiere cuando las adquisiciones se efectúan por el procedimiento de invitación pública, es decir no se efectúa por Licitación Pública Internacional o Nacional y básicamente esta referido a adquisiciones de obras civiles cuyo costo es inferior o igual a \$ 90,000.00.

Cuando la adquisición se efectúa a cargo de la Fuente de Financiamiento de Endeudamiento se utilizan las normas del Banco, y opcionalmente las normas del Banco financiador del Proyecto permiten incluir en los documentos estándares del Banco las cláusulas necesarias que se ajusten a las necesidades del Proyecto.

Las Sociedades de Auditoría cuando efectúan las evaluaciones de las adquisiciones del proyecto, no profundizan el análisis de las operaciones debido a la limitación de tiempo y en algunos casos al desconocimiento de las normas del Banco, muchas veces el análisis se efectúa aplicando las normas nacionales, conllevando a formular hallazgos que no son procedentes y que obligan a los responsables de la administración a formular sus descargos para ser evaluados y poder superar el hallazgo, generando un cierto malestar a la administración.

En la auditoría las normas, directivas y contratos etc. son considerados como criterio para la evaluación de la gestión

Los postores antes de ser contratados deben cumplir con las normas del Banco, es decir primeramente los postores deben ser de procedencia de los países miembros del Banco Mundial, posteriormente la entidad deberá tener una base de datos de proveedores y el giro del negocio a fin de poder circularizar la invitación a participar en el proceso de selección. En dicha

invitación se consignará los criterios de evaluación y los requisitos que debe reunir el invitado, asimismo se remitirá todas las características y las especificaciones técnicas que se estima para la construcción de las obras.

Los auditores generalmente cuando evalúan utilizan las Normas Nacionales o sea la Ley de Contrataciones y anteriormente el RULCOP.

Otra de las condiciones para contratar por primera vez es la pre - calificación y a diferencia de las adquisiciones de las normas nacionales, en la cual dispone que las adquisiciones se efectúen por intermedio de un comité especial o un comité permanente de adquisiciones, las normas del Banco por intermedio del contrato de préstamo disponen que las adquisiciones se efectúen por intermedio de un especialista en Licitaciones o Adquisiciones, esta condición depende de la complejidad de la ejecución del proyecto, si las operaciones son muy complejas la adquisición se debe efectuar mediante un comité especial y las especificaciones técnicas serán elaboradas por expertos.

“Durante el análisis de la documentación sustentatoria de adquisiciones, los auditores deben tomar en cuenta que las adquisiciones con fondos del Banco Mundial se efectúan respetando las Secciones planteadas por el Banco tales como por ejemplo:

Sección 1. - Formularios, Instrucciones para los Oferentes, Documentos de Licitación, Preparación de Ofertas, Presentación de Ofertas, Apertura y Evaluación de Ofertas, Adjudicación del Contrato.

Sección 2. - Esta referido a los Formularios Estándar de la Oferta, Información para la Calificación, Carta de Aceptación y Contrato, que esta conformado por Formulario Estándar, Oferta

del Contratista, Formulario estándar: Información para la calificación, Formulario estándar: Carta de aceptación y Formulario estándar, Contrato.

Sección 3. - Condiciones del Contrato, en esta parte se tiene que considerar claramente los derechos y las obligaciones de ambas partes, estos contratos pueden utilizarse para los contratos de obras a precio unitario y pueden adaptarse, mediante introducción de las modificaciones que se indiquen en las notas, para uso de contratos a suma alzada. Es conveniente establecer contratos estándar a fin de que se ahorre el tiempo y costos en las contrataciones de obras.

Sección 4. - Datos del contrato; el contratante deberá llenar los datos del contrato antes de emitir los documentos de licitación, se deberá adjuntar los cronogramas e informes que deberá proporcionar el contratante, y forman parte del contrato la lista de manuales de operación y mantenimiento, lista de otros contratistas, lista de personal clave e informes de investigación de la zona las obras.

Sección 5. - Especificaciones técnicas, esta sección esta referido a las especificaciones técnicas que deben considerarse para la construcción de las obras, las mismas que deben ser claras precisas para que los licitantes puedan responder en forma realista y competitiva a lo solicitado por el contratante, sin tener que condicionar sus ofertas, las especificaciones técnicas serán preparadas por consultores de cada especialidad o por expertos en la materia las mismas que serán aprobadas por el jefe o componente respectivo.

Sección 6.- Planos, son las descripciones y características establecidas por cada profesional o por el Proyectista y que conformará el expediente técnico, entre ellos tenemos el plano de

ubicación, de cimentación de estructuras, sanitarios eléctricos, distribución o arquitectura y el plano de corte o perfil.

Sección 8.- Formularios de garantía, esta referido al modelo de garantías que deben utilizarse en las contrataciones de proveedores para la construcción de obras.

Una de las características actuales sobre las garantías que exige el Banco es que este vigente la garantía bancaria de oferta, de cumplimiento de contrato y garantía por el anticipo, el Banco Mundial permite como garantía el Cheque de Gerencia mientras que la Ley de Contrataciones no exige fianza por seriedad de oferta ni permite como garantía el Cheque de Gerencia”⁷⁸.

“Las Cartas Fianzas de acuerdo al Texto Único Ordenado de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado en su artículo 40° de la ley dispone que las garantías que acepten las Entidades deben ser incondicionales, solidarias, irrevocables y de realización automática en el país al solo requerimiento de la entidad, bajo responsabilidad de las empresas que lo emiten “⁷⁹

La garantía de oferta esta referida a que el postor debe garantizar su oferta hasta la suscripción del contrato.

La garantía de fiel cumplimiento es por el 10% del monto total del contrato y que garantiza el fiel cumplimiento del contrato hasta la recepción de la obra o hasta el plazo en que se estime conveniente, el mismo que debe estar estipulado en las bases de licitación y en el contrato.

78,79 BANCO MUNDIAL Documento Estándar de Licitación adquisición de Equipos
Noviembre de 1997.

Por otro lado, los postores a los procesos de selección deben ser elegibles por el Banco, es decir deben pertenecer a los países miembros.

Se ha podido observar en las Sociedades de Auditoría que dado a la limitación en el tiempo, poca experiencia de los auditores, a la falta de supervisión de parte de la Contraloría General de la República, la comisión de auditoría no profundiza el análisis de los expedientes técnicos, administrativos y contables, ni solicitan los informes de supervisión o los cuadernos de obra para efectuar el análisis y evolución del avance de las obras, por lo tanto el análisis es más financiero que técnico, por tal motivo los hallazgos que se derivan del examen superficial son inateriales y que por su irrelevancia muchas veces son superadas en el trabajo de campo o son observaciones que no conllevan riesgos en la estructura de la construcción, en muchos otros casos se ha podido observar que existen contratos de obras que se han resuelto y que llevaron a solucionar la contingencia mediante el arbitraje y que al final el estado ha resultado perjudicado.

6.4.2 Adquisiciones Mayores

Las Adquisiciones Mayores están referidas a las contrataciones por Licitación Pública de obras civiles como ya se ha comentado anteriormente, las bases de licitación deben contener toda la información que exige el Banco independientemente a ciertos requisitos que difieren de las bases de contrataciones menores, tal es el caso que en las contrataciones mayores es necesario la precalificación de las bases por parte del Banco, a este trámite se llama no -objeción a las bases y después de haber sido aprobadas se efectúa la convocatoria a Licitación Pública, una vez adjudicado la Licitación en el plazo de 14 días se debe suscribir el contrato y copia de este documento es remitido al Banco, paralelamente se efectúa la contratación del supervisor y se inicia la ejecución de la obra.

Las comisiones de auditoría generalmente no efectúan el análisis de los expedientes técnicos de las obras, debido a que esta documentación se encuentra en la Oficina de la Gerencia de Obras, que en el caso del MECEP, es el Instituto de Infraestructura Educativa y Salud (INFES) y no efectúan el análisis de los informes de los ingenieros supervisores de la OINFE para poder comprobar la razonabilidad, legalidad y conformidad de la ejecución de las obras a pesar que en las bases del concurso de locación de servicios y en el contrato se considera como un objetivo. Generalmente las Licitaciones Públicas se efectúan a precios fijos o a suma alzada, esto significa que cualquier variación en los precios ya esta prevista en los costos ofertados, el Programa Especial a sido objeto de una serie de contingencias, las cuales las Sociedades de Auditoría no efectuaron un análisis para determinar las causas y formular los hallazgos y observaciones que conlleven a recomendaciones que permitan evitar tales dificultades o mayores costos al estado, por ello considero que las auditorias se efectúan en forma parcial.

El monto de las licitaciones está fijado en las normas del Banco y de la Ley de Presupuesto de cada año.

6.4.3 Contratación de Consultores.

La contratación de consultores se efectúa siguiendo la normatividad vigente para las entidades financieras, tal es el caso de que en la contratación no se rige por la Ley de Contrataciones, consecuentemente el procedimiento es diferente, es decir no existe el comité especial o el comité permanente en el cual se realiza los procesos de selección, sino que por lo contrario las contrataciones se efectúan por invitación siguiendo los procedimientos indicados por el Banco, inclusive el Banco no

exige que el currículum del consultor este documentado, pero si es necesario que en cumplimiento a la Ley de Simplificación Administrativa se deberá efectuar el seguimiento posterior, a fin de confirmar la veracidad de la información proporcionada por cada consultor que ha sido contratado.

Las Sociedades de Auditoría generalmente han efectuado las evaluaciones aplicando las normas nacionales, las cuales son diferentes a las normas del Banco, consecuentemente se ha podido apreciar que se han efectuado observaciones, y emitido recomendaciones que no se ajustan a lo dispuesto por las normas de auditoría aprobadas por la Contraloría General de la República.

“El Manual de Auditoría Gubernamental Aprobado por Resolución de Contraloría N° 152-98-CG en el capítulo I Postulado N° 1 “Autoridad legal para ejercer las actividades de auditoría gubernamental” Numeral 5 dispone que la auditoría gubernamental debe llevarse de acuerdo con las disposiciones legales establecidas para regular su funcionamiento, las mismas que deben prevalecer sobre las normas de auditoría gubernamental en caso de conflicto. En tal caso el profesional debe recomendar aquella disposición que no le permite llevar una auditoría gubernamental efectiva y eficiente”⁸⁰

Por otro lado, se ha podido determinar que existe personal contratado por locación de servicio que no presta servicios para el proyecto o no cumple funciones que conlleven a lograr los objetivos del Programa, por lo tanto, la prestación de servicios distintos a la finalidad del programa no ha contribuido en el mejoramiento de la calidad de la educación, sin embargo esta

80 Víctor Caso Lay

situación nunca fue observada por las Sociedades de Auditoría ni por los auditores internos; si bien es cierto el Banco otorga la No-objeción al Contrato pero esto no significa que la administración exime su responsabilidad ante la administración de los fondos públicos.

Asimismo, se ha podido observar que el programa fue creado con autonomía administrativa y financiera, disponiendo que el régimen laboral del personal que labore para el programa será el de la actividad privada, siendo sus niveles remunerativos e incrementos salariales aprobados por Resolución Suprema. El cumplimiento de tal dispositivo no se ha efectuado a pesar que las condiciones laborales de los contratados cumplen con todos los requisitos para ser considerados como quinta categoría, es decir deben estar contratados bajo esta modalidad y no por locación de servicio, esta situación puede conllevar a que las entidades del Estado puedan ser objeto de reclamos de beneficios sociales y que le puede ocasionar al estado un gran perjuicio económico.

De acuerdo al D.Leg. 054 Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta en el artículo 34º literal “e” establece que los ingresos obtenidos por el trabajo independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, (Código Civil) cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quién lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda, son considerados de quinta categoría”⁸¹.

81 Caballero Bustamante,

Síntesis Tributaria, mes de enero Pág. I-B13

Estos requisitos fueron cumplidos por el MECEP.

Consecuentemente los ingresos percibidos por los consultores contratados por el Programa Especial MECEP se considera como ingresos de quinta categoría.

Por otro lado, se ha podido observar que en los cargos administrativos no tienen un cuadro de asignación de personal y por lo tanto no existen políticas salariales y las remuneraciones o contribuciones se han venido otorgando de acuerdo a la negociación entre el contratante y el contratado, asimismo se ha podido observar que los aumentos de remuneraciones se han efectuado sin ningún criterio técnico, originando un gran desorden remunerativo, como puede apreciarse estas situaciones nunca fueron observadas por las Sociedades de Auditoría designadas por la Contraloría General de la República o por los órganos de control interno.

Si estas situaciones se hubiesen observado, los dictámenes de auditoría deberían ser con opinión diferente a las emitidas por las Sociedades de Auditoría.

6.5 Normas Generales del Auditor.

Las Normas que conforman este grupo se relacionan con las cualidades y calificaciones, formación del auditor, cuidado profesional, independencia, confidencialidad y participación de profesionales y/o especialistas y el control de calidad. A este grupo de normas se le considera como normas personales porque tienen que ver con las cualidades formación, ética, y el cuidado profesional de parte de los auditores.

6.5.1 Entrenamiento Técnico y capacidad profesional.

El auditor tiene que poseer entrenamiento profesional, es decir debe estar en capacitación permanente independientemente, a la experiencia que debe poseer tanto en gestión como en auditoría,

de lo contrario el trabajo realizado no asegura la calidad del trabajo de auditoría.

Si bien es cierto, la normatividad de una entidad a otra puede diferir, sin embargo existen ciertos procedimientos que son estándares al igual que las normas, por lo tanto el auditor debe estar en la capacidad de entenderlas y aplicarlos durante el trabajo de auditoría, sin embargo en algunas acciones de control se ha podido observar que los auditores generalmente no dominan las normas administrativas, lo que trae como consecuencia formular ciertas observaciones que no tienen sustento técnico y que al final son levantadas durante la evaluación de los descargos.

Otra de las deficiencias que se ha podido observar, es que los auditores al desconocer la normatividad tributaria, laboral, han efectuado hallazgos incorrectos y que al final han distraído el tiempo de los funcionarios para hacer los descargos y demostrar que el hallazgo ha sido superado o no es procedente.

6.5.2 Independencia de Criterio.

“Esta norma consiste en que el auditor debe mantener un perfil de independencia entre su labor como auditor y la entidad examinada.

Asimismo, ningún auditor debe auditar su propia gestión administrativa o no puede auditar la entidad donde laboró haciendo gestión hasta después de dos años.

El auditor debe abstenerse en la realización de labores incompatibles y no debe tener impedimento para prestar servicios de auditoría, es decir no debe permitir que su independencia sea objetada y que su labor demuestre ser imparcial e intachable, asimismo el auditor esta impedido de

recibir regalos o presentes o cualquier beneficio de personas naturales que estén comprometidos durante el período sujeto a examen.

El auditor también está impedido de efectuar actividad política partidaria durante el ejercicio funcional de su cargo, ni puede emitir opinión, intervenir ni participar en actos de decisión de gestión, es decir el auditor no podrá emitir juicios sobre consultas administrativas, por el contrario, sólo debe limitarse a que la gestión administrativa se haya desarrollado dentro del marco legal en el que se encuentra enmarcado la entidad examinada”⁸²

6.5.3 Cuidado y Esmero Profesional.

“El auditor mediante esta norma debe actuar con el debido cuidado profesional y debe cumplir estrictamente con las normas de auditoría, utilizando el criterio profesional para determinar el alcance de la misma y para seleccionar los métodos, técnicas y procedimientos de auditoría a fin de poder desarrollar el trabajo en forma correcta obteniendo los resultados esperados”⁸³.

El auditor adquiere la capacidad profesional a base de la práctica constante, bajo la supervisión adecuada y entrenamiento permanente, esto quiere decir que los supervisores o los jefes jerárquicos deben supervisar continuamente la labor del trabajo de auditoría, es decir que el auditor durante el desarrollo de la auditoría debe ser cauteloso en la aplicación de las normas internacionales de auditoría, las normas aprobadas

82 Víctor Caso Lay Compendio Normativo del Sistema Nacional de Control Pág. 132 segunda edición 1999

83 Víctor Caso Lay Compendio Normativo del Sistema Nacional de Control Pág. 132,133 segunda edición 1999

por la Contraloría General de la República, las Normas Generales de Auditoría y respetuoso de las Normas Contables y el marco legislativo sobre el cual actúa la entidad.

6.5.4 Confidencialidad.

“El auditor mediante esta norma esta obligado a mantener estricta reserva respecto al proceso y los resultados de la auditoría, es decir no debe revelar los hechos, datos y situaciones que sean de conocimiento del auditor por el ejercicio de su actividad profesional”⁸⁴.

El auditor producto de su trabajo se compenetra en la gestión de la entidad y puede tomar conocimiento de ciertas situaciones que pueden tener incidencia en decisiones de la entidad o puede obtener información muy importante o confidencial sobre la gestión de la entidad, por lo tanto de acuerdo a esta norma y al código de ética el auditor esta prohibido en revelar a terceros datos que son propios de la entidad, es por eso que se dice que el auditor debe mantener la confidencialidad de los hechos.

6.6 Código de ética del contador público

El código de ética es una guía mínima para los auditores gubernamentales basado en una serie de principios que debe observar todo auditor a fin de mantener su independencia, tal como lo dispone la Resolución de Contraloría N° 158-98-CG en el postulado N° 6 del Manual de Auditoría Gubernamental.

“La Resolución de Contraloría N° 077-99-CG de fecha 07-07-99 aprueba el código de ética del auditor independiente y en el se establecen una serie de obligaciones que deben cumplir con la

84 Víctor Caso Lay

Compendio Normativo del Sistema Nacional de Control
Pág. 132,133 segunda edición 1999

finalidad de demostrar desempeño positivo del auditor a fin de honrar, la credibilidad y confianza pública, esto se logrará siempre y cuando el auditor cumpla con ciertos principios básicos independientemente a los principios que exige los códigos de los colegios profesionales, dichos principios deben ser cumplidos por todos los auditores y Sociedades de Auditoría que son designados por la Contraloría General de la República para ejercer la función de auditoría en las entidades públicas, dichos principios son comentados a continuación.

- ❖ Aptitud de Servicio, los auditores están en la obligación de atender y solucionar las peticiones, denuncias o quejas ciudadanas.
- ❖ Calidad de Servicio, los auditores deben ser objetivos y realizar un trabajo eficiente de tal manera que las recomendaciones que formulen contribuyan con mejorar la gestión pública logrando la excelencia, es por ese motivo que se dice que la auditoría debe convertirse en una asesoría y no en un trabajo policiaco.
- ❖ Los auditores buscan que las entidades públicas cumplan con sus objetivos dentro del marco legal y verificando que el patrimonio del estado se encuentre salvaguardado y prestando servicio en bien de la Nación.
- ❖ Cordialidad, el auditor debe establecer contacto con los responsables de la administración de fondos de la entidad auditada, dicha comunicación debe ser de lo más cordial, haciéndole sentir que su función es de asesoramiento y no debe tener exceso de atribuciones, que lo único que va lograr es tener un clima inadecuado para realizar la labor de auditoría.
- ❖ Cuidado y Esmero Profesional, el auditor debe ser muy cauto en elegir el alcance de la auditoría y se debe preocupar por los juicios profesionales que se emitan.
- ❖ Independencia, Objetividad e Imparcialidad, los auditores deben emitir sus juicios sin ser presionados por nadie, es decir que los juicios que estimen conveniente emitirlos los deben realizar buscando la objetividad para los cuales fueron encomendados.

- ❖ La razonabilidad o no de los estados financieros y deficiencias que se puedan detectar durante el período del examen deben comunicarse a la administración o a la dirección sin restricción alguna, pero sí dentro del marco legal, es decir que los auditores están en la obligación de comunicar si se han encontrado observaciones que puedan afectar a los estados financieros o de control interno que pueden ser materiales o inmateriales y se comunicará en los informes respectivos dependiendo de la materialidad.
- ❖ Probidad Administrativa, la conducta del auditor debe ser transparente, es decir para ser auditor el profesional debe tener un perfil intachable y cualquier deficiencia que haya podido detectar es su obligación comunicarlo en el Memorándum de Control Interno o en el Informe de Auditoría según sea la materialidad del caso.
- ❖ Reserva o Confidencialidad, este principio responde a que el auditor producto de su trabajo puede obtener información privilegiada, es decir información que por seguridad no debe hacerse público o difundir en otras entidades a las cuales podamos ser designados como auditores o desempeñemos las funciones de auditoría.
- ❖ Tecnicismo, este principio quiere decir que el auditor debe estar capacitado permanentemente con las normas nacionales e internacionales y con los adelantos cibernéticos a fin de que la auditoría se realice con la velocidad que la situación lo requiere.
- ❖ Vocación por la verdad y la transparencia, este principio dice que el auditor al emitir una opinión lo debe realizar convencido de que los juicios emitidos se sujeten estrictamente a la verdad y que puedan ser verificables y confiables a fin de evitar cualquier acción administrativa o judicial en contra de un auditor”⁸⁵

85 Víctor Caso Lay

CAPÍTULO VII

7. APLICACIÓN PARCIAL DE LA GUIAS Y NORMAS DE AUDITORÍA Y EMISIÓN DE DICTÁMENES.

El Banco Mundial dentro de sus preocupaciones por cautelar el buen uso de los fondos prestados o donados ha creído por conveniente elaborar las guías y términos de referencia para auditorías de proyectos con financiamiento del Banco Mundial en la Región de Latino América y el Caribe, en el cual da las pautas complementarias a las instrucciones contenidas en el FARA y en estas guías orienta a los responsables de la administración del Proyecto y ejecución financiera para la preparación de estados financieros y a la vez orienta sobre el contenido o los objetivos que se deben considerar en los términos de referencia para elaborar las bases de la auditoría que son remitidas a la Contraloría General de la República para la convocatoria y selección de las Sociedades de Auditoría y a la vez orienta a los auditores sobre las consideraciones que deben tener durante la ejecución de la auditoría.

7.1 GUÍAS DE AUDITORÍA

De acuerdo a las Guías elaboradas por el Banco Mundial, los estados financieros del Proyecto deben prepararse de acuerdo a las normas de contabilidad aceptables por el Banco, las mismas que son compatibilizadas con las normas internacionales de contabilidad aprobadas por la IAC y por las normas compatibles con las IASC. En el caso de los Ministerios las normas deben ser convenidas antes del inicio del proyecto, es por eso que el Banco antes de suscribir un contrato de préstamo, exige el plan de cuentas y los estados financieros deben contener información suficiente que permita controlar todos los activos e inversiones efectuadas durante la ejecución del Proyecto.

Por otro lado, el convenio de préstamo y las normas del Banco exigen que para la aprobación del préstamo la entidad debe contar con sistemas de control financiero, administrativo de los recursos externos y las actuales circunstancias también exigen que las operaciones deben ser registradas en un sistema de administración financiera que permita obtener información para las Entidades Financieras, Contaduría Pública de la Nación, Contraloría General de la República y Consejo Nacional de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, sin embargo a la fecha no se cuenta con un sistema informático que permita obtener información en forma oportuna y para elaborar los estados financieros se tiene que extraer la información de la base de datos a hojas de cálculo EXCEL, situación que genera un trabajo adicional.

También creo que es conveniente comentar, que si bien es cierto el estado viene mejorando su sistema administrativo y financiero, pero aún no permite obtener la información necesaria ni la documentación administrativa para mantener interconectado a todas las unidades ejecutoras y en lo que es administración de proyectos a la fecha se avanzo muy poco, inclusive, para las entidades financieras se tienen que preparar estados financieros por categorías de gastos, de conformidad a las categorías contempladas en los contratos de préstamo y en las normas del Banco, consecuentemente esta situación obliga a los responsables a elaborar los estados financieros en hojas de cálculo, esta situación ha sido observada por los auditores pero solo quedó en hallazgo, debido a que creyeron que con la explicación que dio la administración no ha sido posible desvirtuar la observación.

La administración convocó a licitación pública para la adquisición de un Sistema Computarizado, el mismo que no se ajustó a las necesidades de la Administración Pública porque la

estructura programática estaba configurado para la empresa comercial, el mismo que se pretendió adecuar a la administración pública, dicho resultado fue parcial y nunca fue utilizado por la administración del Proyecto. Este sistema demandó capacitaciones, adecuaciones a las necesidades del Ministerio, pago de ingenieros de sistemas y de programadores, lo cual generó un gran desembolso de fondos que al final no trajo ningún resultado positivo para la administración pública, sin embargo durante las acciones de control nunca observaron tal situación, a pesar que las normas del Banco exigían que los recursos del proyecto deben ser controlados por un sistema de control financiero.

Las categorías de gasto de los proyectos de inversión o de los proyectos de inversión social, están contempladas en los contratos de préstamo y sobre la base de estas categorías se preparan los estados financieros. El Banco prestatario va controlando las autorizaciones o desembolsos efectuados, igualmente esta información también es controlada por la Dirección General de Crédito Público y conciliada semestralmente con la entidad ejecutora del Préstamo sobre la base de las Notas de Recepción de Desembolsos recibidas.

Las Sociedades de Auditoría también obtienen dicha información tanto de la entidad ejecutora del préstamo, como de la Dirección General de Crédito Público y la información del Banco Mundial para efectuar los cruces y determinar la razonabilidad de la información proporcionada por la administración, este objetivo se logra mediante la técnica de circularización y confirmación de saldos de las inversiones.

La información proporcionada por parte del Banco se efectúa por categorías de gastos acordadas con la entidad ejecutora del préstamo antes de la suscripción del contrato de préstamo, en

ese contrato también se establece de que el Banco Mundial no financia ningún tipo de impuesto creado o por crearse, debido a que el sobre costo del servicio debe ser asumido por el prestatario, entre estos impuestos tenemos el Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta e Impuesto Extraordinario de Solidaridad.

El Banco financia al Proyecto sólo por el costo de los bienes y servicios más no los impuestos, por tal motivo es que los Funcionarios del Banco Mundial y los funcionarios del Gobierno Peruano negociaron que estas categorías de gastos deben ser financiadas con dos fuentes de financiamiento (Recursos de Operaciones Oficiales de Crédito Externo y Contrapartida Nacional o Recursos Ordinarios), situación que da lugar al Parí pasu, dichos porcentajes están aprobada en el Contrato de Préstamo, tal como se indica a continuación.

Categoría de gasto	Parí pasu	
	Banco % Mundial	Gobierno Peruano %
Obras Civiles	85	15
Mobiliario	85	15
Equipos y Vehículos	100*	53 *
Servicios Consultoría	100*	70*
Servicios para componentes		100
Gastos no asignados	**	

Las inversiones como se puede apreciar son financiadas con paripasus aquellas que son gravadas con impuestos, por tal

motivo es que se estableció los Paripasus a fin de que el estado peruano cubra los impuestos.

En el caso (*) quiere decir que el Banco financia el 100 % de los costos de los bienes y servicios importados hasta que el producto arribe al puerto, posteriormente se generan gastos nacionales por concepto de almacenaje, desaduanaje, manipuleo e impuestos, transporte, cuando los bienes son entregados en el lugar de su destino o instalados en las oficinas de los usuarios, en estos casos los gastos nacionales por los conceptos antes indicados están conformados por el costo del servicio más impuestos consecuentemente el Banco sólo asume el 53% el resto que esta relacionado con impuestos es cancelado por el Gobierno Peruano.

Cuando se trata de consultoría de personas no domiciliadas el Banco asume el 100% de los gastos extranjeros, es decir asume el valor del costo, no asume ningún tipo de impuestos.

Esto quiere decir que el Banco asume sólo el 70% de dichos gastos y el 30% es cancelado por el Gobierno Peruano, debido a que los impuestos deben ser cubiertos por la contrapartida nacional (Impuesto Extraordinario de Solidaridad e Impuesto a la Renta).

En el caso de personas jurídicas el Banco asume solo los costos de los servicios del exterior más no lo impuestos que en caso de las empresas no domiciliadas están afectas al Impuesto General a las Ventas y al Impuesto a la Renta, mientras que las personas naturales no domiciliados en el Perú están afectas al Impuesto a la Renta y al Impuesto Extraordinario de Solidaridad.

Las normas del Banco Mundial establecen que los cargos y comisiones cobrados por los Bancos por concepto de servicios

prestados a la entidad no deben ser incluidas en la contabilidad del proyecto, ya que no son gastos elegibles por lo tanto estos fondos tienen que ser repuestos o devueltos a la Cuenta Especial por Recursos Ordinarios.

Si la entidad ejecutora es también la prestataria, estos costos deberían ser contabilizados en los registros propios de la entidad, esto quiere decir que los gastos de mantenimiento deben ser cancelados con Recursos Ordinarios, sobre los intereses generados por la propia cuenta del préstamo estos han sido transferidos a Ingresos propios y otros años fueron transferidos al Tesoro Público debido a los cambios en la Ley de Presupuesto de cada año, aunque considero que lo técnico es que estos ingresos deben ser revertidos al Tesoro Público por ser esta Dirección la que se encarga de cancelar la deuda pública.

El equipo y otros activos fijos adquiridos con fondos del proyecto son contabilizados como gasto o Inversión cuando se compran; por tanto no se puede cargar depreciación al Proyecto. Los montos transferidos a otras entidades ejecutoras o anticipos a contratistas no pueden contabilizarse como gasto, ni pueden ser incluidos como parte de los montos reportados en los SOEs para reembolso del Banco.

Sobre este particular cabe aclarar que las Sociedades de Auditoría no han observado que los bienes que se adquieren para ser entregados a los beneficiarios del mismo Sector, no deben ser considerados como activos fijos porque se estaría contradiciendo con las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Nacionales que regulan la contabilización, registro en el margesí de bienes de la Superintendencia de Bienes Nacionales y se estaría cargando depreciaciones y seguros de bienes que no se encuentran en poder de la Unidad Ejecutora, esta deficiencia ha conllevado a que los estados financieros de la

entidad se encuentre sobrevalorado por el importe de todos los bienes que fueron adquiridos y que están siendo usados por los beneficiarios del proyecto.

Cabe aclarar que los estados financieros del Banco muestran el total de los bienes adquiridos y que en cada categoría de gasto mostrado en el estado de Inversiones.

En el Balance General no debe considerarse como activo fijo los bienes que están siendo usados por los beneficiarios del Proyecto, esto quiere decir que la administración del Proyecto debe usar cuentas de enlace o la cuenta 33 Inmueble Maquinaria y Equipo Divisionaria 336 Bienes para la distribución, es decir esta cuenta funciona como un almacenamiento temporal hasta que el bien se distribuya al usuario final.

Esta situación se da debido a que los bienes son adquiridos en mérito al contrato de préstamo, pero que se encuentran en uso de otras Unidades Ejecutoras del mismo Pliego, por lo tanto, si esta situación hubiese sido observada, los dictámenes de los estados financieros de la entidad deberían haber sido calificados, situación diferente es con los estados financieros del Proyecto en el cual si se debe registrar el 100% de la Inversiones.

Esta deficiencia se originó por que los auditores observaron que los bienes que no están siendo usados por los beneficiarios del proyecto, deben ser incorporados a los registros del Proyecto, sin embargo el contrato de préstamo del banco no contemplaba esta situación, quizás se siguió el procedimiento de otros convenios de préstamo o de donaciones que si establecen que al final del proyecto se decidirá el destino de los bienes, por tal motivo una vez cerrado el proyecto recién se ha procedido a la transferencia de los bienes.

Los inmuebles (Centros Educativos construidos a nivel nacional), a la fecha figuran en los registros contables, debido a que el Instituto Nacional de Infraestructura Educativa y de salud, no ha procedido a preparar el expediente técnico que permita efectuar la transferencia de estos Centros Educativos a la Unidades de Servicios Educativos (USEs), que fueron construidos por el proyecto, esta situación conlleva a que los estados financieros se encuentren sobrevalorados por el importe de la infraestructura que figura en la cuenta 37 Infraestructura Pública y 33 Inmuebles Maquinaria y Equipo, por lo tanto, los estados financieros de la entidad esta asumiendo depreciaciones que deberían reflejarse en los estados financieros de las entidades que están usando los activos fijos.

Otra de las deficiencias que se presentan en la preparación de los estados financieros es, que de acuerdo a las normas del Banco los anticipos otorgados a los contratistas y proveedores no deben ser considerados como Inversiones, debido a que el anticipo es un adelanto de dinero que se otorga a un contratista o proveedor para la adquisición de un bien o servicio, el mismo que es respaldado o garantizado con una carta fianza, incondicional, irrevocable, de realización automática y sin derecho a excusión, por lo tanto no existe la entrega de un bien o servicio, consecuentemente no se debe considerar como inversión porque si se presentará alguna contingencia estos fondos son recuperados con la ejecución de las cartas fianzas, sin embargo esta situación no ha venido sucediendo y en los estados financieros se han venido presentado como si se tratara de una inversión, por lo tanto el estado financiero Inversiones Acumuladas no estaba presentando la situación real, lo que se corrige con el cierre del Proyecto.

En resumen los anticipos al no ser inversiones no deben considerarse en el estado de inversiones, pero si se deben

explicar en notas a los estados financieros y en el estado de origen y aplicación de fondos debe considerarse en un rubro a parte como anticipos a contratistas o a proveedores, a fin de poder llegar al importe de la cuenta especial y que permita conciliar o comparar con el Estado de Inversiones.

Por otro lado las Sociedades de Auditoría no han llegado a detectar tales deficiencias, debido a que no han utilizado los procedimientos adecuados de auditoría o no están informados técnicamente de las normas del Banco y de las normas nacionales.

7.1.1 Responsabilidad del auditor

La responsabilidad se refiere a que el auditado es responsable por la ejecución, control y elaboración de los estados financieros, mientras que el auditor es responsable por la emisión del informe de auditoría y la opinión.

Responsabilidad del Auditor.- Los auditores deben conocer las Normas de Auditoría aprobadas la Federación Internacional de Contadores (IFAC), las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas aprobadas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y se deben regir por las normas emitidas por el Órgano Rector del Sistema Nacional de Control del Perú que en este caso es la Contraloría General de la República.

Las Guías de Auditoría del Banco Mundial exige que los auditores deben revisar la elegibilidad de los gastos reportados en el estado de solicitudes de desembolso, solicitados bajo el sistema de Solicitudes de Desembolso, por lo tanto es responsable de emitir opinión sobre el cumplimiento de la entidad con los términos del convenio de préstamo y las regulaciones aplicables.

También las Normas del Banco exige que los auditores deben emitir un informe de control interno del proyecto, e informe del estado situacional de la implementación de las recomendaciones derivadas de auditorías anteriores, a dicho proceso o labor se conoce como seguimiento de medidas correctivas, asimismo, debe incluir en el informe un resumen de los procedimientos de auditoría ejecutados durante el examen, situación que las Sociedades de Auditoría casi nunca lo efectuaron.

Los auditores son responsables de las opiniones emitidas en los dictámenes y de las recomendaciones que puedan derivarse producto del examen a los estados financieros y a los sistemas de control interno.

Asimismo de acuerdo a las normas de las entidades financieras los auditores deben mantener y archivar los papeles de trabajo por un período de tres años después de terminada la auditoría y de acuerdo a las normas nacionales se debe conservar por el periodo de 10 años. Durante este período, los auditores deberán promover prontamente los papeles de trabajo que el Banco los requiera, por otro lado la Contraloría General de la República esta en la facultad de poder revisar los papeles de trabajo de las Sociedades de Auditoría que fueron designados para realizar cualquier examen o acción de control.

Otras de las responsabilidades del auditor son: efectuar reuniones de coordinación de entrada y salida o lo que se le conoce como la entrevista preliminar, donde se hace una reunión antes del inicio de la auditoría, dicha acción se inicia con el acta de instalación de la comisión de auditoría y al finalizar la auditoría igualmente se debe realizar la reunión de discusión del informe en borrador, a fin de obtener los comentarios finales de parte de los responsables de la ejecución del Proyecto, asimismo es responsable de la obtención de la Carta de Representación de

acuerdo con la sección 580 de las Normas Internacionales de Auditoría firmada por el Director Nacional del proyecto en la Entidad Ejecutora.

7.1.2 Responsabilidad del auditado.

La administración es responsable de la ejecución y administración del Proyecto, por lo tanto es responsable del cumplimiento de las normas del Banco y de las normas del Sistema de Administración Gubernamental, consecuentemente es responsable de la elaboración de los estados financieros de la entidad y de los estados financieros del proyecto, asimismo está en la obligación de implementar las recomendaciones derivadas de las acciones de control por supuesto siempre y cuando sean aplicables.

En el caso que una recomendación no sea aplicable, el auditado esta en la facultad de sustentar ante la Contraloría General de la República y si este órgano no acoge el reclamo el interesado puede acudir al Poder Judicial.

La administración también es responsable de las justificaciones o de la preparación de las solicitudes de desembolso.

7.1.3 Responsabilidad sobre la emisión de Informes de Auditoría.

Los informes de auditoría deben seguir en lo posible las instrucciones proporcionadas por las Guías de Auditoría de Proyectos y las normas aplicables por el Sistema Nacional de Control. En los informes de auditoría a los estados financieros del Proyecto debe incluir el Estado de Inversiones, Estado de Fuentes y Usos de Fondos, Estado de la Cuenta Especial y el Estado de Solicitudes de Desembolso con sus respectivas opiniones por cada estado financiero, independientemente del

informe de cumplimiento de las Cláusulas Contractuales e información complementaria y aclaraciones a los estados financieros, asimismo debe incluir el resumen de todos los procesos o concursos de adquisiciones realizadas en el período auditado.

Los auditores son responsables de la emisión de un informe de evaluación del Control Interno implementado por la Administración del Proyecto, independientemente del informe de control o informe largo que solicita la Contraloría General de la República sobre la estructura de Control Interno y la solidez o debilidad de dichos sistemas, en este informe se considera las observaciones, conclusiones, recomendaciones y responsabilidades de los funcionarios encargados de la ejecución del Proyecto, también debe incluir el seguimiento de la implementación o aplicación de las recomendaciones de auditoría de exámenes anteriores, se entiende que los dictámenes e informes deben estar sustentados por los papeles de trabajo que sustentan las opiniones de los auditores, dichos papeles de trabajo deben estar debidamente referenciados y deben estar relacionados con el informe de auditoría emitido por los auditores o sociedad de auditoría.

7.2 Dictámenes sobre los Estados Financieros del Proyecto.

Los dictámenes del proyecto son opiniones emitidas por las Sociedades de Auditoría que fueron designadas por la Contraloría General de la República y tiene por finalidad emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, cumplimiento de la Cláusulas Contractuales, normas legales, principios contables y el uso adecuado de los recursos asignados para el Proyecto.

Los dictámenes del proyecto son comentados a continuación:

7.2.1 Dictamen sobre los Estados Financieros Básicos.

Los estados financieros de los proyectos pueden ser con opinión limpia y deben contener por lo menos como mínimos cuatro párrafos.

El primer párrafo esta relacionado con la introducción, es decir se indica cuales son los Estados Financieros que se han auditado en el caso de los proyectos de inversión, los estados financieros básicos son el Estado de Inversiones Acumuladas y el Estado de Origen y Usos de Fondos, en este párrafo se indicará el período o períodos de los estados financieros que se están examinando, el nombre de la entidad auditada, el N° de Préstamo, la entidad que esta financiando el proyecto y se dejará en claro que la responsabilidad de la elaboración de los estados financieros es de la administración del proyecto y que la responsabilidad del auditor o sociedad de auditoría es emitir una opinión sobre dichos estados financieros.

El segundo párrafo es sobre el alcance, en este párrafo el auditor esta obligado a decir cual es el alcance de la auditoría, que normas se utilizaron para obtener las evidencias que sustentan la opinión del auditor, asimismo, deberá indicar que la auditoría se efectuó sobre la base de las técnicas de auditoría y que se ha evaluado la aplicación de los principios contables utilizados para la preparación de los estados financieros, si el auditor no ha utilizado las normas internacionales de auditoría no los debe indicar en el dictamen.

Por otro lado el auditor deberá indicar que sobre la base de las técnicas, procedimientos, evaluación de la aplicación de los procedimientos de auditoría y la evaluación de las estimaciones practicada por la administración, el auditor tendrá una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros.

El tercer párrafo esta referido al uso del método de preparación de los estados financieros en los proyectos de inversión, se considera el método de efectivo, es decir los ingresos se reconocen cuando estos se ha recibido efectivamente y los gastos cuando estos se han cancelado, vale decir cuando los cheques fueron retirados de la ventanilla.

El cuarto párrafo esta referido a la opinión del auditor, que en el caso de que la opinión sea limpia se dirá que presenta razonablemente, en todos sus aspectos significativos, el flujo de efectivo del proyecto para los años terminados el 31 de diciembre de x, de conformidad con el método de ingresos y desembolsos en efectivo realizados y con los términos del convenio con el Banco Mundial.

También pueden existir dictámenes con opinión limpia pero que por hechos subsecuentes que tienen importancia para la gestión administrativa adicionará un párrafo después de la opinión de auditoría.

Los estados financieros básicos también pueden ser calificados, en este caso el dictamen debe contener un párrafo más el mismo que estará redactado antes de la opinión de auditor, también puede haber opinión adversa o negativa, en este caso puede ser que el proyecto no cuente con un sistema de administración financiera eficiente y que esta incumpliendo con las normas del Banco, en este caso es muy delicada puesto que el Banco puede suspender el préstamo y como es de conocimiento el hecho de no usar el dinero presupuestado por el Banco para los desembolsos del año estos fondos generan intereses que debe pagar el Estado.

7.2.2 Dictamen con opinión limpia sobre el cumplimiento de las Cláusulas Contractuales.

En los contratos de préstamos existe una serie de obligaciones asumidas por el prestatario como por el prestamista, dichas cláusulas deben ser cumplidas por ambos, tanto en lo referente a los desembolsos como en lo referente a la administración de los fondos.

En este informe el auditor indica en su primer párrafo que ha examinado los estados financieros de la entidad, se entiende que son los cuatro estados financieros del proyecto respecto al cumplimiento de las cláusulas contractuales, referentes a las actividades financieras contenidas en el convenio de préstamo N° 3826-PE suscrito entre el Banco Mundial y el Gobierno del Perú. Asimismo se indicará el nivel de cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables al Proyecto.

En este párrafo se puede redactar el detalle de las cláusulas contractuales y expresar su cumplimiento o incumplimiento según sea el caso o de lo contrario se hace un anexo a parte y se menciona en el informe el estado situacional del cumplimiento de las cláusulas contractuales.

En el segundo párrafo se indicará que el trabajo se ha realizado aplicando las normas, procedimientos y técnicas de auditoría verificando el cumplimiento de las cláusulas contractuales y debe haberse obtenido las evidencias suficientes que permitan sustentar que se ha cumplido con las regulaciones legales y las cláusulas contractuales, a fin de que los auditores tengan una base razonable para sustentar su opinión.

El tercer párrafo esta referido a la opinión del auditor, en dicho párrafo expresará que en su opinión el Programa Especial MECEP ha cumplido en todos sus aspectos materiales y en las

cláusulas contractuales del préstamo N° 3826-PE del Banco Mundial y las leyes y regulaciones aplicables al Proyecto.

Si durante la auditoría de cumplimiento de las cláusulas contractuales, los auditores han determinado que la administración del proyecto no ha cumplido con las regulaciones y con las cláusulas contractuales, dichas observaciones llevan a concluir que la acumulación de las distorsiones resultantes de tales fallas o violaciones es importante en relación con los estados financieros básicos del proyecto y los resultados de las pruebas o verificaciones efectuadas por los auditores y que por ser muy relevantes y que reflejan costos no reconocidos por el Proyecto en este caso se debe revelar en el referido informe, por lo tanto se emitirá el cuarto párrafo con una opinión de calificación, es decir se dirá excepto por lo descrito en el párrafo anterior, durante el año terminado el 31 de diciembre del año x, el Programa Especial de Mejoramiento de la Calidad ha cumplido, en todos sus aspectos materiales, con las cláusulas contractuales pertinentes del convenio de préstamo N° 3826-PE del Banco Mundial y las regulaciones aplicables al Proyecto.

7.2.3 Dictamen de la Cuenta Especial

Otro de los dictámenes también en el caso de los proyectos es el referido a la Cuenta Especial, en este dictamen se indica que se ha examinado la Cuenta Especial para el año terminado al 31-12.año x para el proyecto especial financiado con el préstamo N° , dicha responsabilidad de la preparación es de la administración del proyecto y la responsabilidad del auditor es emitir una opinión sobre este estado financiero de propósito especial basado en nuestra auditoría.

El párrafo del alcance es el mismo por realizarse bajo las mismas normas, técnicas y procedimientos de auditoría.

En el tercer párrafo se repite lo mismo de los otros dictámenes, ya que todos los estados financieros se preparan bajo el método de efectivo, es decir los ingresos se reconocen cuando se reciben y los gastos cuando se pagan.

En el cuarto párrafo se indica que el proyecto cuenta con la disponibilidad de dólares norteamericanos al 31-12.x, así como las transacciones realizadas durante el año terminado el 31 de diciembre del año x de acuerdo a las estipulaciones sobre el uso de los fondos contempladas en las respectivas cláusulas contractuales del préstamo antes mencionado.

Este dictamen también puede ser calificado cuando existen errores muy significativos, es decir por ejemplo cuando un ingreso no fue registrado o cuando existen gastos significativos que se pagaron con fondos del Banco Mundial y no se han devuelto oportunamente.

En este caso la opinión es calificada con un excepto por lo indicado en la Nota N° , o en el párrafo antes indicado, el Estado de la Cuenta Especial presenta razonablemente la disponibilidad de dólares norteamericanos al 31 de diciembre del año x, así como las transacciones realizadas durante el año terminado en dicha fecha, de acuerdo con las estipulaciones sobre el uso de fondos contempladas en las respectivas cláusulas del convenio de préstamo antes mencionado.

7.2.4 Dictamen del Estado de Solicitudes de Desembolso.

En el caso de Proyectos existen otros tipos de dictámenes adicionales a los comentados anteriormente tal es el caso del dictamen al Estado de Solicitudes de Desembolsos, en este tipo de dictámenes se refiere a las solicitudes de desembolso gestionadas ante el Banco Mundial para reponer el fondo rotatorio y dichos gastos son considerados en el Estado de Inversiones y los ingresos y salida en el estado de Origen y Usos de Fondos, en este dictamen lo que varía es que en el párrafo uno se dice que se ha examinado al Estado de Desembolsos a los Certificados de Gastos (SOEs) presentados al Banco Mundial por el Proyecto Especial que esta financiado por el Convenio de Préstamo N° 3826 del Banco Mundial y ejecutado por la Unidad Ejecutora o la Unidad Coordinadora del Programa, dicho estado es responsabilidad de la administración en lo referente a su preparación y que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre el estado financiero de propósito especial. Basados en nuestra auditoría el segundo y tercer párrafo son iguales al de los estados financieros Básicos, lo que sí varía es en el cuarto párrafo en donde el auditor deberá indicar:

1. Que los gastos considerados o reportados al Banco Mundial son elegibles para ser financiados bajo el convenio de préstamo N° ...
2. Que los procedimientos de contabilidad y de control interno utilizados en la preparación de los SOEs son adecuados.
3. Que la documentación sustentatoria de dicho estado financiero es correcta.
4. Que los fondos fueron utilizados sólo para pagar gastos que están financiados con fondos del préstamo o que fueron utilizados para los fines del proyecto.

Este estado también puede ser calificado, es decir puede ser correcto en todas sus partes significativas excepto en algún SOE, por lo tanto la opinión será redactada calificando al estado financiero o que los sistemas administrativos que tiene la Unidad

Ejecutora para la preparación de los estados financieros es deficiente o que en los estados financieros se hayan incluidos gastos que no son elegibles en estos casos se califica el dictamen y se recomienda que se efectúen las regularizaciones financieras o las devoluciones de los fondos que fueron usados para financiar operaciones que no están contenidas en el marco del convenio.

En este tipo de opinión se tendrá que indicar cuales son las deficiencias significativas que llevaron a calificar el dictamen al auditor.

7.2.5 Dictamen sobre control Interno

Las Normas del Banco también exigen que los auditores emitan un informe de control interno en el cual se debe reportar la solidez o la debilidad de la estructura del control interno.

Este informe contiene en el primer párrafo los antecedentes de la entidad y los datos generales del Proyecto asimismo se debe indicar que con fecha tal se emitieron los informes de auditoría relacionados al proyecto.

En el segundo párrafo se indicará que el proceso de evaluación de los controles internos se efectuaron aplicando las normas internacionales y regulaciones nacionales de auditoría para obtener la seguridad razonable de sí los estados financieros examinados están libres de errores de carácter significativo.

En el tercer párrafo se debe dejar claramente indicado que en el planeamiento de la auditoría a los estados financieros del proyecto, consideraron la evaluación del control interno, con el fin de determinar los procedimientos de auditoría para expresar una opinión sobre los estados financieros mencionados y no para

opinar sobre la estructura del control interno, también debe considerarse procedimientos para la revisión de los fondos de la contraparte.

En el cuarto párrafo se debe dejar claramente establecido que la responsabilidad de la implementación de la estructura de control interno, es de la administración del proyecto y la administración es la responsable de evaluar los resultados obtenidos con la implementación de la estructura de control interno, esto significa que la administración es la responsable de reestructurar sus controles internos previa evaluación de los resultados.

Los auditores mediante sus procedimientos de auditoría lo que busca es determinar si la estructura de control interno, viene cumpliendo con asegurar razonablemente los activos o las inversiones efectuadas por el proyecto, a fin de que estos estén cubiertos contra cualquier pérdida o usos indebidos de los activos, si bien es cierto los controles internos aseguran la administración y utilización de los activos sin embargo, los controles internos no son absolutos, por lo tanto son sujetos de ser ajustados de acuerdo a las necesidades o circunstancias.

En este párrafo también se debe indicar que se ha verificado los registros, controles y autorizaciones las mismas que se deben estar efectuando de acuerdo a las políticas establecidas por la administración, muchas veces por motivos que los controles internos no son absolutos pueden estar sujetas a riesgos de que los procedimientos se vuelvan inadecuados debido a cambios en las condiciones o que la efectividad del diseño y funcionamiento de las políticas y procedimientos pueda deteriorarse.

En el quinto párrafo se debe indicar que la estructura de control interno no necesariamente revela todos los aspectos de dicha

estructura, que pudieran considerarse como deficiencias importantes.

Una deficiencia importante es aquella en la que el diseño u operación de uno o de más elementos específicos de la estructura de control interno no reducen a un nivel relativamente bajo de riesgo de que los errores o irregularidades en montos que podrían ser importantes con relación a los estados financieros del proyecto que puedan ocurrir y no ser detectados oportunamente por empleados en el cumplimiento normal de sus funciones. Finalmente este párrafo debe indicar que no se ha observado ningún asunto relacionado con la estructura de control interno y su operación que consideramos sea una deficiencia importante a la definición anterior

En el último párrafo se indicará que se ha observado ciertos asuntos relacionados con la estructura de control interno y su operación que hemos informado a la gerencia del Proyecto especial MECEP por separado en carta N°. —

Este Informe de control Interno limpio por no tener observaciones significativas que puedan afectar a los estados financieros, es decir que existen observaciones pero que por su materialidad deben informarse en este informe en el cual incluirá los comentarios y descargos que hayan efectuado los implicados en las deficiencias detectadas. Asimismo este informe contendrá las causas que originaron el problema o deficiencia, las normas que se han incumplido y las consecuencias o efectos que ocasionarían dichas deficiencias y se formularán las recomendaciones del caso.

El informe de Control interno también puede reportar deficiencias importantes las mismas que podrían afectar a los estados financieros, esta situación debe ser descrita en el

informe de control interno, generalmente estas situaciones se dan cuando los dictámenes son calificados por lo tanto, si en la opinión a los estados financieros o en el dictamen se considera el párrafo de calificación del dictamen la redacción de esta observación que ha calificado al dictamen debe considerarse en este informe de auditoría puesto que las recomendaciones también se emitirán en dicho informe.

Como puede apreciarse en las auditorías de proyectos se emiten una serie de dictámenes una por cada estado financiero que son diferentes a los estados financieros preparados por la entidad para ser presentados a los organismos rectores de los sistemas administrativos en nuestro País.

7.3 Dictamen Sobre los Estados Financieros de la Entidad.

Como habíamos visto anteriormente las Unidades Coordinadoras que administran los Proyectos de Inversión, están en la obligación de llevar contabilidad en Bi-moneda, consecuentemente se emite estados financieros para el Proyecto y estados financieros para la entidad y dentro los estados financieros de la “Contabilidad Peruana” consideramos a los cuatro estados financieros Básicos, Balance General, Estado de Gestión, Estado de Cambios en Patrimonio Neto y el Estado de Flujo de Efectivo. Se emiten dictámenes por los estados financieros e informes presupuestales referido al Balance Presupuestal, Balance de Ejecución del Presupuesto (AP1), Estado de Fuentes y Usos de Fondos (AP), Programación Presupuestaria (PP2) y el informe largo o de control interno.

Estos informes se efectúan siguiendo las normas nacionales aunque en las operaciones se hayan efectuado aplicando las normas de las Entidades Bancarias y Nacionales.

7.3.1 Estados Financieros

El Dictamen a los estados financieros básicos de la entidad se elaboran de acuerdo a las normas de la Contraloría General de la República, es decir de acuerdo a los lineamientos establecidos en el Manual de Auditoría Gubernamental y al pronunciamiento N° 3 del Colegio de Contadores Públicos de Lima y las Normas Internacionales de Auditoría.

Los informes de auditoría de la Entidad pueden tener opinión limpia, con salvedades o puede abstenerse de opinar dependiendo del resultado de la auditoría.

Un dictamen tiene opinión limpia, cuando los estados financieros e información complementaria son razonables en todos sus aspectos significativos, es decir la opinión depende del grado de razonabilidad con que están presentando los estados financieros. Si producto de la revisión o examen a los estados financieros se determina observaciones no significativas se informará en un memorándum de control interno, si las observaciones son materiales pero que no afecta a la opinión del dictamen, estas deficiencias se informarán en el informe largo y la opinión del dictamen debe ser limpia o sin salvedades.

El dictamen puede tener salvedades o se puede calificar cuando las observaciones son muy materiales y tienen incidencia en la opinión, es decir las observaciones que califican el dictamen deben ir redactados con un párrafo y en la opinión se dirá que los estados financieros se presentan razonablemente en todos sus aspectos importantes excepto por lo indicado en el párrafo anterior.

La opinión del dictamen a los estados financieros también puede ser negada, esto sucede cuando la entidad no cuenta con los controles internos eficientes y que han dado lugar a serias

deficiencias, dichas deficiencias no han permitido al auditor examinar los estados financieros y por más que hayan aplicado procedimientos alternativos no fue posible satisfacerse, en este caso el auditor se abstiene o se niega a opinar.

7.3.2 Informe Largo.

El informe largo o de control Interno debe estar conformado por 4 partes, Introducción, Observaciones y Comentarios, Conclusiones y Recomendaciones y finalmente se adjuntará los anexos.

La Introducción debe contener:

1. Origen del examen, en este se dirá que se realiza a solicitud de la entidad y en cumplimiento a las cláusulas contractuales del Banco Mundial y a la resolución de la Contraloría que ha designado a la sociedad para realizar la auditoría.
2. Objetivos, en esta parte se redactará los objetivos que se persigue con la revisión de los controles internos de la entidad, dichos objetivos se encuentran plasmados en el contrato de locación de servicios y en las bases del concurso de méritos convocado por la Contraloría General de la República.
3. Alcance del examen, en esta parte se indicará como fue la planificación de la auditoría, que normas han utilizado para la evaluación de la información financiera y de los controles Internos indicando la normatividad contable y administrativa con la que funciona la entidad.
4. Antecedentes, en esta parte se indica la normatividad que dio nacimiento al proyecto o a la entidad y cuales son los instrumentos legales con los que está operando la entidad, tanto de las entidades financieras como la normatividad local e interna.

5. Comunicación de hallazgos, se indicará con que documentos se efectuaron la comunicación de hallazgos a los responsables en cumplimiento a la NAGU 3.60.
6. Memorándum de Control Interno, siempre y cuando hayan existido observaciones inmatrimales y que se han solucionado en el trabajo de campo y por lo tanto no tienen incidencia en la opinión sobre los estados financieros.
7. Informe de auditoría emitidas para el BIRF, en este párrafo se enumera los dictámenes emitidos para el Banco Mundial en cumplimiento a las normas del Banco.
8. En el rubro de observaciones se redactará todas las observaciones que hayan sido comunicadas a los responsables de las deficiencias y también se incluirá los descargos y comentarios de dichos responsables, asimismo se efectuarán los comentarios correspondientes a la evaluación del funcionamiento de los controles internos, por que no siempre en una auditoría vamos a encontrar deficiencias, también puede existir controles muy eficientes pero que por razones involuntarias puede suceder deficiencias las cuales darán lugar a observaciones, conclusiones y recomendaciones.

Las observaciones conllevan a determinar responsabilidades administrativas, civiles y penales dependiendo del grado de la deficiencia o del tipo de error cometido en la gestión administrativa

En el rubro de conclusiones se redactará las conclusiones a las que arriba la comisión de auditoría, que pueden ser positivas o negativas dependiendo de los resultados obtenidos producto del examen.

Recomendaciones, en este rubro se emitirán las recomendaciones pertinentes que conlleven a la administración

a mejorar la gestión administrativa, dichas recomendaciones deben ser emitidas siempre y cuando sean posibles de implementar.

7.3.3 Informe Presupuestal.

Este informe se elabora por la evaluación de los estados presupuestales preparados por la entidad sobre las autorizaciones, modificaciones, ejecución presupuestal y evaluaciones presupuestales, las Sociedades de Auditoría o los Órganos de Control Interno que examinen la información presupuestaria deben expresar en el dictamen que la responsabilidad de la elaboración del informe es de la administración y que la responsabilidad de la Sociedad de Auditoría o de los auditores internos es expresar una opinión del mismo, sobre la base de la auditoría practicada.

El examen es efectuado en cumplimiento a la Directiva N° 13-2001-CG/B340 aprobado por Resolución de Contraloría N° 117-2001-CG y se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República. Estas normas permitieron planificar y realzar el trabajo con la finalidad de obtener una seguridad razonable de que el Marco y Ejecución Presupuestaria no presente errores importantes. El presente examen se basa en comprobaciones selectivas de las evidencias que respaldan la información y los importes presentados en el marco y ejecución presupuestaria. También comprende el cumplimiento de la normatividad emitida al respecto por el Ministerio de Economía y Finanzas, consideramos que el examen que hemos efectuado constituye una base para nuestra opinión.

En el tercer párrafo se indica la opinión del auditor la misma que se emite, sobre la base del trabajo de auditoría y en ella

expresaran si la información presenta razonablemente o no en todos sus aspectos de importancia, la integración y consolidación de la información presupuestaria de la entidad de acuerdo con las normas legales vigentes y aplicables.

Este informe tiene la misma estructura genérica que el informe largo con la diferencia que en este informe se detallará los ingresos y egresos en el ámbito de gastos corrientes y gastos de capital

Casos Prácticos que no tomaron en cuenta

- A continuación se presentan algunos casos que tienen incidencia en la Gestión administrativa y Financiera de la Entidad y que afectaron a los estados financieros.

CUADRO DE DESEMBOLSOS POR EL SISTEMA BAAN

1	Licitación Pública N° 002-98-ED	Implementación y adecuación del Software BAAN IV (incluye 15 licencias)	17/04/1998	\$694,769.00	\$42,553.19	\$652,215.81	15 Usuarios concurrentes	\$6,796.80	\$101,952.00
							02 Usuarios TOOLS	\$2,360.00	\$4,720.00
							Mantenimiento de las 17 Licencias	\$1,345.34	\$22,870.76
	Cursos y Certificación		\$52,274.00						
	Servicios de Implantación		\$458,689.60						
	Viajes y estadía		\$54,262.30						
2	Contratación Directa N° 007-99-MECEP-BIRF	Adquisición de 15 Licencias BAAN IV	30/11/1999	\$88,500.00		\$88,500.00	15 Usuarios concurrentes	\$5,900.00	\$88,500.00
							Mantenimiento anual		Incluido
3	Contrato Adicional de Locación de Servicios	Soporte anual y mantenimiento de 15 licencias, durante el 2000	27/07/2000	\$15,930.00		\$15,930.00	Mantenimiento de 15 licencias iniciales	\$1,062.00	\$15,930.00
4	Proceso de Selección N° 018-2001-MECEP-BIRF	Adquisición de 15 Licencias BAAN IV (*)	15/06/2001	\$110,397.43		\$110,397.43	15 Usuarios concurrentes	\$7,359.83	\$110,397.43
							Mantenimiento anual		Incluido

\$42,553.19	\$867,043.24
--------------------	---------------------

\$909,596.43

- El cuadro anterior evidencia un caso en que el Proyecto Especial efectuó desembolsos de \$ 909,505, dólares por concepto de adquisición de un Software, el mismo que no se ajustaba a las necesidades del Ministerio de Educación y por ende del Proyecto y que no fue utilizado por el Ministerio ni se culminó con la adecuación de dicho sistema para la Administración Gubernamental.

Adicionalmente a este costo se efectuaron capacitaciones y se pagaron honorarios para la adecuación del sistema Informático a las necesidades del Ministerio, las Sociedades de Auditoría evidencian que no han profundizado su análisis en los procesos de licitación, consecuentemente no han podido determinar dichas deficiencias que tienen incidencia directa en los objetivos del Proyecto.

- Otro ejemplo son, el caso de los anticipos otorgados en los años que duró el Proyecto son los siguientes

Años	Importe
1998	8,038,595.21
1999	5,542,996.35
2000	919,149.27
2001	1,733,603.32

1998 T.C.3.10

1999 T.C.3.50.

2000 T.C 3.50

2001 T.C.3.47

Estos anticipos de acuerdo a las normas que rigen para la preparación de los estados financieros, si bien es cierto se desembolsaron, no se deben considerar como Inversiones ni se deben considerar en las solicitudes de desembolso.

Sin embargo debido a la velocidad en las inversiones y a la falta de liquidez la Administración del Proyecto considero como desembolsos

los fondos pagados a los contratistas y proveedores en calidad de anticipos y a la vez solicito la reposición de los fondos a la cuenta Especial.

Esta situación debió conllevar a los auditores a calificar el dictamen a los estados financieros básicos por cuanto se estaba incumpliendo con las normas del Banco.

- Por otro lado, cabe indicar que las Sociedades de Auditoría casi nunca han revisado los expedientes técnicos de las obras, quizá basándose en que el Banco otorgaba la No – Objeción a los expedientes y contratos de las obras, o por que los contratos eran estándares, sin embargo en todo proceso de selección existen una serie de situaciones que van a depender de las especificaciones técnicas preparados por los especialistas y por la Gerencia de Obras o por quien tenga la responsabilidad de preparar las bases y llevar a cabo el proceso de selección.

El análisis de los expedientes técnicos, el proceso de selección y ejecución de los contratos suscritos podían haber ayudado a la administración evitar una serie de juicios que se llevaron a cabo en contra del Proyecto, por ejemplo de las 444 obras construidas por el Programa Especial MECEP y que fueron financiados con fondos provenientes del préstamo del Banco Mundial, 100 tuvieron problemas de índole legal y que generaron un desembolso adicional de S/578,098.34 y en Dólares se desembolsó \$42,028.74 equivalente a S/147,100.59. ésta situación no debe suceder, en este caso el estado se ha perjudicado y los auditores no han detectado estas deficiencias por lo tanto no han determinado responsabilidades, situación que conlleva a un perjuicio económico en contra del estado.

RESUMEN DE CONTINGENCIAS

Laudo a favor del contratista con costo adicional	32
Laudo archivo el caso por abandono e infundado	28
Laudo a favor del contratista con de intereses y gastos Generales	25
Laudo a favor del contratista sin costo	13
Laudo por resolver	

2

- Asimismo se ha podido observar que existió consultores que cobraban sus honorarios por el Programa Especial MECEP sin prestar servicios para el Proyecto, sino que sus servicios los prestaron al Ministerio de Educación y como los términos de referencia y los contratos contaban con la No- Objeción del Banco se permitió pagar estos honorarios con cargo a los fondos del Proyecto, tal como se demuestra en el cuadro adjunto:

BID

	2002	2001	2000	1999
	Expresado en \$	Expresado en \$	Expresado en \$	Expresado en \$
Enero	43,700.00	22,200.00	26,244.00	8,780.00
Febrero	43,700.00	74,400.00	26,244.00	10,708.00
Marzo	43,700.00	82,950.00	26,244.00	19,717.00
Abril	43,700.00	72,950.00	26,244.00	16,544.00
Mayo	43,700.00	85,950.00	26,244.00	16,544.00
Junio	3,700.00	86,450.00	26,244.00	16,544.00
Julio	43,700.00	76,450.00	26,244.00	16,544.00
Agosto	38,200.00	68,916.00	26,244.00	26,544.00
Septiembre	56,500.00	51,400.00	22,844.00	26,544.00
Octubre	61,500.00	51,450.00	29,870.00	26,544.00
Noviembre	59,517.00	51,450.00	26,244.00	26,544.00
Diciembre	61,500.00	47,950.00	26,244.00	26,544.00
Total	583,117.00	772,516.00	315,154.00	238,101.00

BIRF				
	2002	2001	2000	1999
Enero	0.00	0.00	0.00	0.00
Febrero	8,750.00	0.00	0.00	0.00
Marzo	8,750.00	0.00	0.00	0.00
Abril	8,750.00	0.00	0.00	0.00
Mayo	8,750.00	0.00	5,400.00	0.00
Junio	29,250.00	0.00	6,000.00	0.00
Julio	32,800.00	0.00	6,000.00	0.00
Agosto	32,800.00	0.00	16,550.00	0.00
Septiembre	44,800.00	0.00	16,550.00	0.00
Octubre	29,000.00	150,398.00	12,900.00	0.00
Noviembre	57,000.00	126,533.00	10,550.00	0.00
Diciembre	36,500.00	93,102.00	10,550.00	0.00
	297,150.00	370,033.00	84,500.00	

Sobre este tema tampoco se han pronunciado los auditores, si bien es cierto los consultores prestaron servicio para el Ministerio de Educación pero no cumplían con el objetivo del Proyecto, consecuentemente nunca debió cargarse al Proyecto.

- El Decreto Supremo 94-94 publicado en el año 1994 que dio nacimiento al Programa Especial MECEP, disponía que el régimen remunerativo de los trabajadores del referido Proyecto se rige por la actividad Privada, situación que nunca se cumplió.

Las administraciones del Proyecto siempre contrataron a los consultores bajo la modalidad de Locación de Servicios No Personales y por las características de las prestaciones de servicios en la cual los consultores tienen dependencia funcional están sujetos a un horario, y la entidad le otorga el material, ambiente y herramientas para cumplir con su función, estos consultores están en el régimen de quinta categoría, esta situación puede generar una cadena de reclamos de Beneficios Sociales, obligaciones que el estado no estarían en capacidad de atenderlos.

CONCLUSIONES

Después del análisis de los informes de auditoría, de la normatividad nacional y de las entidades financieras se ha llegado a las siguientes conclusiones:

1. Las Normas del Banco son más flexibles que las Normas Nacionales, puesto que en caso de la ejecución del presupuesto por operaciones cofinanciadas se cuenta con un especialista contratado para elaborar las bases de las licitaciones nacionales e internacionales o de cualquier otro tipo de proceso y la conducción de dichos procesos hasta la adjudicación de los mismos. En cambio en el caso de las adquisiciones con fondos de Recursos Ordinarios el Titular del Pliego designa el comité de adquisiciones mediante Resolución, tal como lo dispone el Texto Único Ordenado de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado.
2. La Entidad ha venido efectuando pagos a personal que si bien es cierto tienen un contrato de locación de servicios, cuentan con la no -objeción del Banco y prestan servicios para el Ministerio de Educación, sin embargo no presta servicios directamente para el Proyecto y desde el punto de vista de gastos del Proyecto se estarían cargando gastos que corresponden a otras unidades ejecutoras y que no cumplen con los objetivos del Proyecto.
3. Las Sociedades de Auditoría al no haber revisado los procesos de licitación de bienes y de obras, no han determinado deficiencias que han afectado a los estados financieros.
4. Las Sociedades de Auditoría por desconocimiento de las Guías de Auditoría y Términos de referencia para auditorías de Proyectos con Financiamiento del Banco Mundial, no observaron los estados financieros del Proyecto que se remiten al Banco Mundial, los mismos

que incluyeron los anticipos otorgados a los contratistas, dichas cifras afectaron al estado de Inversiones.

- 5 Las Sociedades de Auditoría no han profundizado su revisión de la información, consecuentemente no han detectado las deficiencias sustantivas que se dieron en las adquisiciones de bienes y servicios tal es el caso de la adquisición de un Software BAAN que costó casi un Millón de dólares y no funcionó hasta la fecha.
- 6 Las Sociedades de Auditoría no determinaron el costo adicional que le significó al Estado, producto de acciones legales en su contra por un importe ascendente a S/ 800, 000 durante el período en que duró el Proyecto.
- 7 Las Sociedades de Auditoría no han previsto los posibles juicios en contra del estado por reconocimiento de Beneficios sociales ya que los consultores de acuerdo a los dispositivos legales debieron estar en el régimen privado y tributariamente en quinta categoría.
8. Los informes de auditoría preparados por las Sociedades de Auditoría han presentado deficiencias, por cuanto no utilizaron algunas de las técnicas de auditoría y por desconocimiento de las normas legales no determinaron deficiencias materiales que afectaron a la presentación de los estados financieros del Proyecto y de la entidad, por lo tanto la opinión de los dictámenes debió ser emitida con salvedad.

RECOMENDACIONES

1. La Administración debe considerar en las Bases del Concurso que se remite a la Contraloría General de la República para la convocatoria al Concurso Público de Méritos, que uno de los factores para la evaluación técnica, la Sociedad de Auditoría debe considerar un especialista en análisis de expedientes técnicos sobre adquisiciones de bienes y servicios y obras.
2. La Contraloría General de la República debe exigir que las Sociedades de Auditoría en la presentación de propuestas técnicas para los concursos de méritos convocados para acciones de control de la gestión gubernamental o empresarial, incluyan en las ternas profesionales especialistas en las diferentes áreas administrativas con capacitación actualizada y comprobada en cada especialidad, dicha capacitación debe efectuarse en la Escuela de Control de la Contraloría o en las Entidades de alta especialización.
3. Las Sociedades de Auditoría deben capacitar a los auditores que participan en las acciones de control designadas por la Contraloría General de la República, en especial en la normatividad para los Proyectos de Inversión y la normatividad local.
4. La Contraloría General de la República debe supervisar a las Sociedades de Auditoría designadas para examinar los estados financieros de los Proyectos de Inversión durante el trabajo de campo, independientemente de la función encargada a la Comisión de Cautela y a la supervisión que realiza la Contraloría al evaluar los Informes de Auditoría.
5. Las Sociedades de Auditoría, deben de incluir en sus informes el sinceramiento de la situación laboral de los servidores contratados

bajo la modalidad de servicios no personales que se rigen por la Ley el Texto Único de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado o por las Normas de las Entidades co - financiadoras de los Proyectos de Inversión y que de acuerdo al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta DS. N° 054-99-EF artículo 34° deben considerarse como Rentas de Quinta Categoría.

6. El colegio de contadores y las Universidades del Perú deben difundir la contabilidad, normatividad y auditoría de Proyectos de Inversión que existen para los Proyectos de Inversión.
7. La administración del Proyecto Especial, debe contratar a consultorías para elaborar informes legales y técnicos que permitan definir la presentación de los adelantos a terceros en los estados financieros del Proyecto y la transferencia de los Inmuebles construidos por el Proyecto y que deben estar contabilizados en los registros contables de los beneficiarios.
8. La Administración del Proyecto debe contratar a Consultorías especializadas a fin de determinar la conveniencia del sinceramiento de los honorarios de consultores cuyos honorarios son cargados al Proyecto y el servicio es prestado a otras dependencias del Ministerio de Educación.

BIBLIOGRAFÍA

- ALVARADO MAIRENA, José Gestión Presupuestaria del Estado 2003
Impreso en el Perú enero 2003, 639pp.
- CONTRATO DE PRESTAMO Contrato de Préstamo Banco Mundial
Gobierno del Perú del 7 de diciembre de
1995,71pp.
- BANCO MUNDIAL Normas de Selección y Contratación de
Consultores por Prestatarios del Banco
Mundial 1999,29pp.
- BANCO MUNDIAL Manual de Desembolsos Impreso en
EE.UU.1996, 110pp.
- BANCO MUNDIAL Documento Estándar de Licitación
Contratación de Obras Contratos Mayores
1996,120pp.
- BANCO MUNDIAL Adquisición de Bienes 1996 100pp
COOPERS & LYBRAND Los nuevos conceptos del control
Interno (Informe Coso) 1997, 420pp.
- CASO LAY, Víctor Compendio Normativo del Sistema
Nacional de Control. 1999,gaceta jurídica
Editores R.L.1045pp.

FROSANCHO APARICIO,	Manuel Tratado de Derecho Penal Delitos contra la Fe Pública, Editora fecat.1999, 880pp.
HIDALGO ORTEGA, Jesús	Auditoría de Estados Financieros teoría y práctica Gráficos Ojeda, 1987, 635 pp.
HOLMES	Auditoría Soluciones a los Problemas Prácticas de auditoría Segunda Edición, 1973, 475pp.
ROQUE A. ARDON	Guías y Términos de Referencia para Auditoría de Proyectos Con financiamiento del Banco Mundial en la Región de Latinoamérica y el Caribe. ,1999, 67pp.
RUSSELL, George	Manual de Contabilidad Informes y Auditoría Primera Edición Banco Mundial 1995, 164pp.
RESOLUCIÓN DE CONTRALORÍA N°072-98-CG.	Normas Técnicas de Control Interno para el Sector Público.1998, 32pp.
RESOLUCION DE CONTRALORÍA N° 123-2000-CG	Modifica Normas Técnicas de Control para el Sector Público 2000, 19pp.

