

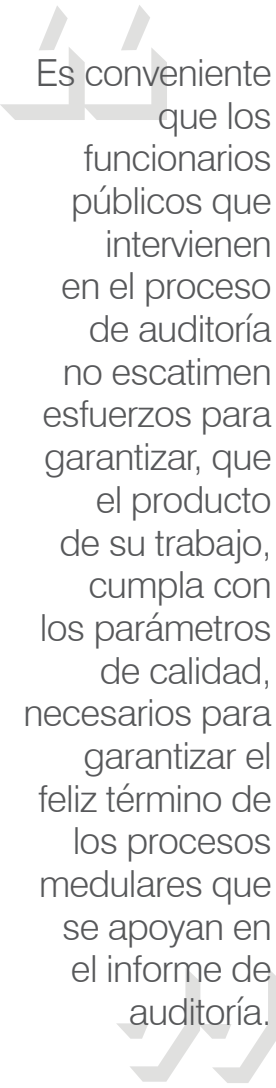
El Rol del Supervisor en el Proceso de Auditoría



CONTROL FISCAL

Partiendo de la idea de que la auditoría de Estado es el medio idóneo para verificar que la gestión pública se haya realizado con apego a las disposiciones legales aplicables y dentro de los principios de economía, eficiencia y eficacia; y por tanto, a quienes se les encomienda su ejecución, se le exige particulares virtudes éticas como fórmula para conocer con objetividad el desenvolvimiento y resultado de la gestión pública. Asimismo, para el cumplimiento de tal responsabilidad que incumbe al auditor, se le dota de un cuerpo normativo coherente que guíe su desempeño y facilite el mejoramiento técnico de su labor, con el fin de atender al interés general de la sociedad en la honesta y eficiente administración del patrimonio público.¹

¹ Normas Generales de Auditoría de Estado. Contraloría General de la República de Venezuela. Resolución N° 01 0090 del 21/05/13, publicadas en la Gaceta Oficial N° 40.172 del 22 de mayo de 2013.



Es conveniente que los funcionarios públicos que intervienen en el proceso de auditoría no escatimen esfuerzos para garantizar, que el producto de su trabajo, cumpla con los parámetros de calidad, necesarios para garantizar el feliz término de los procesos medulares que se apoyan en el informe de auditoría.

Una de las grandes preocupaciones de todo gerente, debe ser el aseguramiento de la calidad de los bienes y/o servicios que genera la organización o los procesos de los cuales es responsable. En cuanto al gerente público, con mayor razón, debido a que los principales accionistas a quien debe reportar son los ciudadanos quienes le confían una serie de recursos, con la finalidad de que sean administrados de la mejor manera posible, para lograr la satisfacción de las necesidades colectivas de la ciudadanía.

En este sentido, los gerentes que tienen la responsabilidad de conducir los órganos de control fiscal (OCF) y administrar sus procesos medulares, tienen doble responsabilidad. Una vinculada con el uso eficiente de los recursos, y otra que se deriva del hecho de que el resultado de uno de los principales procesos es la auditoría, la cual forma parte de los insumos necesarios para la determinación de responsabilidades, que de acuerdo en atención a la entidad del ilícito cometido pudiera conducir a la suspensión del ejercicio del cargo sin goce de sueldo por un período no mayor de veinticuatro meses o la destitución del declarado responsable, así como la inhabilitación para el ejercicio de cargos públicos hasta por 15 años, en atención a lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (LOCGRSNCF).²

² Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.013 Extraordinario del 23 de diciembre de 2010.

Es conveniente que los funcionarios públicos que intervienen en el proceso de auditoría no escatimen esfuerzos para garantizar, que el producto de su trabajo, cumpla con los parámetros de calidad, necesarios y suficientes para garantizar el feliz término de los procesos medulares que se apoyan en el informe de auditoría.

Uno de los elementos que tiende a garantizar el aseguramiento de la calidad, en el proceso de auditoría, es la supervisión efectiva; que comprende el conjunto de políticas, sistemas, y procedimientos, diseñados e implementados por el OCF, con la finalidad de proporcionar un grado aceptable de seguridad, de que los trabajos planificados y ejecutados alcancen sus objetivos, logren la perfección técnica y satisfagan las normas y los estándares profesionales previamente establecidos.

Sin duda, un sistema con estas características no es sencillo de desarrollar y mucho menos fácil de implantar, pero en términos de costo-beneficio vale la pena el esfuerzo, sobre todo si se considera que la manera en que se ejecutan los trabajos de auditoría y el nivel de excelencia que puedan presentar los informes, pudiera afectar significativamente la imagen del OCF. Por ese hecho, es de vital importancia para el gerente público, implementar los mecanismos que le permitan asegurar que todas las actividades sean desarrolladas con patrones elevados de calidad. En estos términos, la buena supervisión es un factor fundamental en el control de la calidad, porque posibilita el continuo perfeccionamiento de los trabajos desarrollados, a partir de la incorporación de lecciones aprendidas.



Estos preceptos, en un sentido más genérico, se ven reflejados en las Normas de Procedimiento en la Fiscalización Pública (ISSAI 300), elaboradas por el Comité de Normas de Auditoría de la INTOSAI³, las cuales describen las cualificaciones necesarias y exigibles para que los auditores y las entidades fiscalizadoras realicen sus funciones de fiscalización e informen de manera adecuada y eficaz⁴.

Estas Normas señalan que su propósito es establecer los criterios o sistemas generales que el auditor debe seguir para lograr que sus actuaciones sean objetivas, sistemáticas y equilibradas. Estas actuaciones representan las reglas de investigación que el auditor aplica para alcanzar un resultado concreto. Igualmente, constituyen el sistema general para dirigir y realizar una fiscalización, y están en conexión con las normas generales de auditoría, que son las que establecen los requisitos básicos para llevar a cabo las tareas legalmente establecidas. Las normas generales están relacionadas con las normas de elaboración de los informes, que comprenden los aspectos comunicativos de la auditoría, porque los resultados derivados de estas constituyen la fuente principal del contenido de los informes.

En Venezuela, por medio de la Contraloría General de la República, se publicó el Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría de Estado⁵, el cual recoge el procedimiento interno por el cual se lleva a cabo el proceso de auditoría en las Direcciones de Control del Organismo Contralor. Este Manual tiene por objeto desarrollar los aspectos normativos y procedimentales que regulan el proceso de

3 Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. El Plan Estratégico aprobado por el XVIII INCOSAI incluye la creación de un Comité de Normas Profesionales (PSC). La meta del PSC consiste en promover EFS fuertes, independientes y pluridisciplinarias alentando a las EFS a liderar mediante el ejemplo y contribuyendo al desarrollo y la adopción de normas profesionales apropiadas y eficaces. Actualmente el PSC se compone de un Comité Rector y Sub-Comités. Los Sub-Comités trabajan de forma independiente a lo largo de un periodo prolongado de acuerdo con su plan de trabajo aprobado. La membresía en el PSC es abierta y voluntaria y los miembros del PSC ofrecen distintos recursos para llevar a cabo las tareas futuras y actuales.

4 Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Para más información visite www.issai.org

5 Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría de Estado. Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela 2011 (Resolución N° 01-00-000-263 de fecha 22 de diciembre de 2011).

auditoría, describiendo en forma sistemática y secuencial cada una de las actividades que deben realizarse durante las distintas fases de dicho proceso, tomando en consideración criterios generalmente aceptados y establece los sujetos responsables de llevarlas a cabo, con el fin de dotar a los auditores de un instrumento que sirva de apoyo para la planificación, ejecución y presentación de los resultados y seguimiento a las acciones correctivas que deben implementar quienes se encuentran sometidos a control, con la finalidad de subsanar las deficiencias detectadas. Este Manual además, sirve como marco de referencia para los órganos que integran el Sistema Nacional de Control Fiscal.

El Proceso de Auditoría

Partiendo de la premisa de que es estrictamente necesario que los OCF establezcan sistemas y procedimientos que garanticen la calidad de sus productos, a fin de asegurar que todas las actuaciones de control, y por tanto las auditorías, sean desarrolladas siguiendo los patrones y las políticas pertinentes; y que la función de supervisión coadyuva con este fin, es importante destacar cuando se analiza el proceso de auditoría, el rol de la supervisión, en sus etapas básicas, y los riesgos que se asumen en su ejecución.

Si bien es factible alcanzar la calidad en el desarrollo de los trabajos de auditoría, mediante la aplicación de principios, procedimientos y metodologías específicos, con criterios de objetividad, confiabilidad, consistencia y utilidad en la elaboración de los informes, es vital que el supervisor tenga conocimiento de la forma en que se aplican tales técnicas, y sobre todo, la observancia a la normatividad en los trabajos de auditoría, lo que le dará una visión más amplia y le permitirá ejecutar un trabajo más profesional. La supervisión es necesaria en todas las etapas del proceso, para que a su vez los miembros del equipo de trabajo comprendan bien los objetivos generales del mismo y los procedimientos necesarios para lograrlos.

En el proceso de auditoría confluyen aspectos normativos y procedimentales, ellos son: la planificación de la auditoría; la ejecución de

la auditoría; la presentación de resultados; el seguimiento y la preparación de los papeles de trabajo; no obstante, en cada uno de ellos debe estar presente la supervisión en términos efectivos, no sólo para asegurar la calidad de los informes de auditoría, que pudiera decirse que es su fin último, sino también, porque una supervisión ejercida en términos de efectividad y prontitud, será la base fundamental para identificar las posibles oportunidades de mejora en la realización de futuras actuaciones de control, sin la repetición de deficiencias, o errores que comprometan los resultados esperados; o lo que es lo mismo, aplicar las lecciones aprendidas para mejorar.

Un supervisor bien formado y con experiencia, no desperdiciará oportunidad para contribuir al desarrollo de competencias profesionales de sus supervisados, mediante la identificación de necesidades de capacitación, que luego serán traducidas en actividades formativas que serán abordadas por las instancias competentes dentro del OCF, a fin de corregir las debilidades y de este modo, obtener plena seguridad de que los miembros del equipo de trabajo tengan comprensión clara y consistente del propósito general de la auditoría (objetivo general), del objeto a evaluar (órgano, ente, proyecto, programa, etc.); así como del alcance del trabajo, de la estrategia metodológica y de los procedimientos y técnicas a ser utilizados.

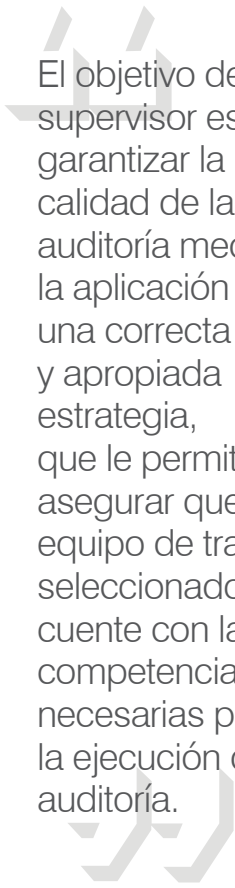
Además, en el quehacer diario, el supervisor se convertirá en un permanente revisor de los instrumentos normativos que aplican los auditores en su trabajo, con el objeto de identificar la necesidad de revisión de los mismos o la elaboración de documentos metodológicos y/o técnicos en los que se desarrollen las orientaciones necesarias para la correcta ejecución de las actividades medulares del OCF; generando así una constante interacción entre estos vitales servidores públicos y las dependencias encargadas de desarrollar tales metodologías, lo que redundará sobre la calidad de los trabajos que se ejecutan.

El objetivo del supervisor es garantizar la calidad de la auditoría mediante la aplicación de una correcta y apropiada estrategia, que le permita asegurar que el equipo de trabajo seleccionado cuente con

las competencias necesarias para la ejecución de la auditoría. De no ser así, el supervisor deberá advertirlo inmediatamente a fin de que se tomen las medidas correctivas correspondientes, las cuales pudieran incluir, la sustitución de algunos miembros del equipo, la suspensión de la actividad hasta tanto se realicen los procesos de capacitación tendentes a nivelar las capacidades o el reforzamiento del equipo de trabajo mediante la contratación de servicios profesionales de especialistas que subsanen la debilidad.

Así entonces, es la supervisión efectiva la encargada de participar activamente en las grandes transformaciones de los OCF, mediante la mejora continua de sus procesos medulares, materializados en la vigilancia del trabajo de auditoría realizado por los miembros del equipo de trabajo, con el propósito de que se cumplan los objetivos y metas programadas con sujeción a las disposiciones legales y la normativa vigente; pero con la férrea convicción de que se trabaja en pro de objetivos superiores, como los son la satisfacción de un trabajo bien realizado y sobre todo, el haber contribuido al logro de los objetivos generales de los distintos entes y organismos sujetos a control y al buen funcionamiento de la Administración Pública.

En la auditoría, el ejercicio de la función de supervisión es inmanente al propio proceso de auditoría, es decir, debe ser ejercida por todos los funcionarios que participan del proceso, sin embargo, por lo general tal responsabilidad es atribuida específicamente



El objetivo del supervisor es garantizar la calidad de la auditoría mediante la aplicación de una correcta y apropiada estrategia, que le permita asegurar que el equipo de trabajo seleccionado cuente con las competencias necesarias para la ejecución de la auditoría.

a funcionarios y empleados en forma directa. En esta categoría se encuentran los supervisores y los coordinadores de equipos de trabajo, aunque estos pueden variar de acuerdo con cada Entidad Fiscalizadora; por otra parte, los cargos que tienen asignadas funciones de toma de decisión, necesariamente deben ejercer un proceso de supervisión continua, que les dé la certeza de que las decisiones que están adoptando, han sido tomadas sobre la base de información confiable y sobre su experiencia adquirida como ya se ha mencionado anteriormente. En este renglón se encuentran los directores e incluso, las altas autoridades de los OCF.

Así pues, la función de supervisión es indispensable para la efectiva ejecución de cualquier actuación de control que se pretenda realizar, porque es el ejercicio de esta función lo que vendría a garantizar la calidad del informe de la actuación; y como ya se señaló en párrafos anteriores, es la garantía que tiene el equipo de trabajo, de que los procesos que se inician a partir de los insumos que entrega en los informes, tendrán una base sólida y confiable, que los llevarán a buen término. Demás está decir que esta función se ejerce en sentido vertical.

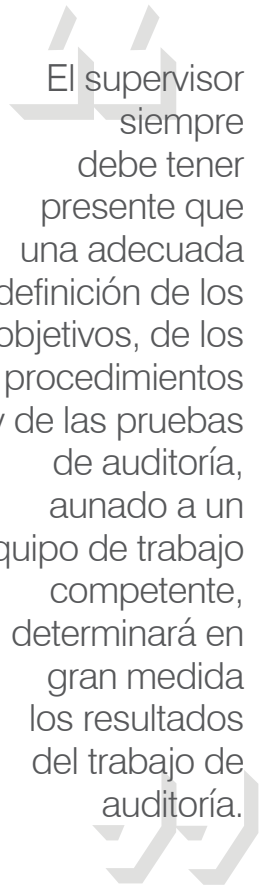
A los efectos de establecer el rol del supervisor en el proceso de auditoría, se tratará de revisar en qué forma este pilar de uno de los más importantes procesos medulares de los Órganos de Control Fiscal, como lo es la auditoría, se vincula en cada una de las fases del proceso, para ejercer esta importante labor. Sin embargo, se debe advertir, que hay quienes señalan que la auditoría no es un proceso medular por sí mismo, pues lo vinculan a un proceso mucho mayor, como lo es el “proceso de control fiscal”, en donde entrarían como subprocesos todas las actuaciones de control, que señala la LOCGRSNCF, en su artículo 46, en el que se encuentran, además de las auditorías, las inspecciones, fiscalizaciones, exámenes, estudios, análisis e investigaciones de todo tipo y de cualquier naturaleza. No obstante, ya se mencionó que independientemente del tipo de actuación de control que se ejecute, el rol del supervisor es primordial, si se quiere alcanzar buenos resultados. Así pues, se tomará referencia

el proceso de auditoría establecido en el Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría de Estado de la CGR, partiendo de las Normas de Auditoría y las fases en ellas establecidas.

Proceso de Planificación

La planificación es la primera fase que se ejecuta en el proceso de auditoría y es aquí en donde la supervisión experimenta su primera prueba. En esta fase se determina qué se quiere desarrollar o emprender y cuáles son los medios necesarios para lograrlo. Los planes en una auditoría determinan el curso y proveen una base para estimar el grado de éxito probable al final de las actividades, y además, se preparan para tener certeza de las actividades a ejecutar y son necesarios para no desviarse del camino. Para que los planes den resultados concretos, es recomendable que sean elaborados en conjunto con aquellos que llevarán a cabo las actividades, que en este caso serán los auditores, aun cuando, en ciertos OCF se conforman equipos especializados para planificar las auditorías, se genera un informe de planeación o cronograma de planeación, que luego será ejecutado por un equipo de auditores, los cuales deberán estudiar adecuadamente ese informe a fin de entenderlo y familiarizarse con el objeto a evaluar, pues es bien cierto que imponer objetivos a los auditores sólo generará una oposición sistemática por parte de estos.

Para asegurar la calidad en la fase de planificación de la actuación de control, el supervisor debe lograr una adecuada organización del trabajo a ejecutarse, pues es su responsabilidad directa el asegurar que se alcancen los objetivos de la auditoría. Para ello deberá orientar y revisar técnicamente la auditoría, lo que implica realizar discusiones con el equipo de trabajo, cerciorarse de que todos los involucrados comprendan los objetivos, el alcance y el enfoque del trabajo a realizar, seleccionar adecuadamente los procedimientos y las muestras de auditoría, así como la revisión de los documentos producidos, incluyendo el programa de trabajo, así como una selección de adecuadas técnicas de auditoría que contribuyan a la consecución de los objetivos de la actuación en forma eficiente, efectiva y económica.



El supervisor siempre debe tener presente que una adecuada definición de los objetivos, de los procedimientos y de las pruebas de auditoría, aunado a un equipo de trabajo competente, determinará en gran medida los resultados del trabajo de auditoría.

Además, el supervisor en esta fase debe:

- Comprobar que la auditoría guarde relación con el plan operativo anual (POA), respecto a: objetivos, tipo, alcance y recursos necesarios.
- Suministrar lineamientos para la revisión de la información contenida en el archivo permanente, o en cualquier otra fuente de utilidad para la planificación, así como realizar visitas exploratorias, de ser necesario.
- Instruir sobre la utilización de los formularios y modelos requeridos para la organización de la información disponible del objeto a evaluar.
- Verificar que los recursos humanos, materiales, tecnológicos y financieros sean los necesarios y suficientes para cumplir los objetivos de la auditoría.
- Revisar el programa de trabajo con el fin de determinar que los procedimientos, técnicas y actividades de auditoría contenidos en éste, permitan cumplir con los objetivos propuestos.

El supervisor siempre debe tener presente que una adecuada definición de los objetivos, de los procedimientos y de las pruebas de auditoría, aunado a un equipo de trabajo competente, determinará en gran medida la calidad de los resultados del trabajo de auditoría. Por tal razón, deberá promover las discusiones que sean necesarias con los otros

integrantes del equipo, que le den la seguridad de que logrará los objetivos de la auditoría.

Lo anterior implica dos cosas fundamentales, la primera es que antes de iniciar el proceso de planificación de la auditoría, será necesario realizar el plan anual de auditorías, en el que necesariamente se fijarán los objetivos generales de cada actuación de control, previo a un proceso de selección de órganos y entes, e incluso de proyectos, programas, etc., a los que se les realizarán las actuaciones de control; para lo cual será necesario ejercer un constante monitoreo de las denuncias recibidas, los resultados de la acción de control de años anteriores, la direccionalidad del gasto público y las políticas de Estado, entre otros. La segunda es que la fase de planificación de la auditoría es individualizada, es decir, que por cada auditoría o actuación de control se debe realizar una planificación que responda a las características particulares de cada una de ellas; esto es fundamental porque forma parte de los elementos que garantizan el éxito de cada actuación de control.

El Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría de Estado de la CGR en referencia, le da la posibilidad al Director Sectorial de evaluar y discutir con el equipo de trabajo el objetivo general, a fin de ratificar su vigencia, desestimarlos en caso de no ser viable, o de proponer su modificación si lo considera pertinente. Además, concede una significativa importancia al proceso que se refiere a la determinación de los objetivos de la auditoría.

Partiendo de ese objetivo general, el supervisor elaborará, conjuntamente con el equipo de trabajo, los objetivos específicos los cuales deberán ser aprobados por el Director Sectorial, antes de elaborar el programa de trabajo. Muy acertadamente el Manual indica que será necesaria una desagregación de esos objetivos en términos más operativos, al definir con mayor precisión el objetivo general e incluir las variables y demás aspectos sobre los cuales interesa emitir opinión. Es en este preciso instante donde se genera el proceso de discusión y análisis que le indica al supervisor, si el resto del equipo

comprende a cabalidad los aspectos señalados en párrafos anteriores, vinculados con el conocimiento del objeto a evaluar, los objetivos, alcance, entre otros; además de medir si el recurso humano con que cuenta es el adecuado en términos de competencia y suficiencia, así como las demás actividades a realizar, a los fines de cumplir los objetivos generales.

Quienes ejercen funciones de supervisión, tienen la gran tarea, en esta fase del proceso de la actuación de control, de ratificar la acción eficaz de los auditores, por tanto, deben asegurarse de que éstos presten la mayor atención a la relación que cada proceso, tarea o actividad guarda con las demás, pues una vez iniciada la actividad de control, el trabajo debe fluir sin obstáculos, fricciones, ni acciones fútiles y con la menor demora posible.

Sin duda que una supervisión en los términos que se ha indicado, requiere grandes esfuerzos de coordinación porque ésta representa todas aquellas acciones emprendidas para asegurar que la corriente de trabajo tenga su tiempo debidamente establecido, que todas las operaciones encajen debidamente unas con otras y que existan relaciones armoniosas entre todos los aspectos de la operación del trabajo. De allí que los coordinadores en el área de auditoría, y específicamente a los auditores que ejercen funciones de coordinación, merecen una mención especial, pues si bien la buena coordinación de esfuerzos y labores depende, en gran medida del grado en el que el trabajo esté bien planificado y organizado, no es menos cierto que son ellos los que enfrentan en campo los obstáculos propios de cada actuación de control, y para los cuales deben estar preparados para suministrar una respuesta oportuna y certera que solucione la problemática en cuestión. Además de suministrar instrucciones claras y precisas a cada auditor acerca de cómo y cuándo tiene que cumplir con su parte de la labor.

En resumen, si bien el supervisor tiene que ejercer una adecuada vigilancia en todo el proceso de la actuación de control, a fin de que se logren resultados satisfactorios, sin olvidar que la coordinación no es algo separado de las demás actividades de supervisión, su participación es fundamental en la fase de planificación, pues es aquí donde él

se asegura de que no se tiene ninguna duda respecto a la definición del alcance de la auditoría; de que el equipo de trabajo es el adecuado, en términos de cantidad y competencias profesionales; de que todos tienen conocimiento general del objeto a evaluar; de que se ha realizado una adecuada evaluación preliminar del sistema de control interno del órgano o ente a evaluar; de que se han seleccionado las áreas críticas pertinentes; de que se ha realizado una adecuada evaluación de riesgos; de que se ha seleccionado la muestra de auditoría adecuada y que el equipo de trabajo cuenta con un adecuado programa de trabajo que garantice el alcance satisfactoriamente de los objetivos de la actuación de control.

Ejecución de la Auditoría

Pudiera afirmarse que esta es la única fase del proceso de auditoría que se realiza en campo, las otras: planificación, informe e inclusive el seguimiento, pudieran ser realizadas desde la sede del órgano o ente que la lleva a cabo. Esto es muy importante, porque esta fase incrementa los costos de la actuación, por el efecto de los viáticos que deben ser cancelados a los auditores que se desplazan a campo, lo que constituye un elemento fundamental, al momento de realizar los cálculos presupuestarios, como consecuencia de las actuaciones de control.

En esta fase, la supervisión de la actuación de control debe ser ejercida no solo por los coordinadores que viajan a campo, sino por los supervisores que se quedan en la sede, así como por los directores quienes deben exigir reportes periódicos sobre los avances de las actuaciones de control en proceso, basados en lo que establece el Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría de Estado de la CGR, el cual plantea que en la fase de planificación, trabajarán coordinadamente, el Director Sectorial y el supervisor, quienes seleccionarán el objeto a evaluar (órgano, ente, programa, proyecto o actividad) de aquellos previstos en el Plan Operativo Anual (POA) o de las solicitudes de investigación o de actividades de control formuladas por autoridades u órganos de la administración pública, así como de denuncias de particulares tramitadas y evaluadas por la Oficina

de Atención al Ciudadano (OAC), para lo cual se considerará, entre otros, los aspectos siguientes: factibilidad de ejecutar la auditoría en función de los recursos humanos, materiales, financieros y tecnológicos disponibles, así como el tiempo requerido para el trabajo, ubicación geográfica y realidad del órgano o ente.

En este sentido, los coordinadores de las actuaciones de control deben realizar reuniones periódicas con el equipo de trabajo, a fin de discutir los posibles inconvenientes surgidos durante el transcurso de las actividades y acordar las adaptaciones necesarias al programa de trabajo o los procedimientos de auditoría. Estas reuniones también permitirán acordar los aspectos que deban ser reportados a los supervisores que se quedan en sede, quienes seguirán en detalle los avances de los trabajos, y si es necesario, se discutirá con ellos el tratamiento a ser dado a eventuales problemas y dificultades. Así pues, la supervisión en esta fase del proceso de auditoría es un elemento imprescindible que tiende a garantizar el adecuado desarrollo de la función de auditoría y alcanzar los objetivos propuestos, pues permite controlar las actividades que se realizan en ella estableciendo correctivos de una forma oportuna, eficaz y eficiente que coadyuvan significativamente al logro, no solo de los objetivos de la actividad de control, sino al cumplimiento de los objetivos institucionales de todo órgano de control fiscal.

En esta fase es donde cobra una especial importancia la comunicación del equipo auditor, por medio de su coordinador, con los abogados asignados para hacer seguimiento a la actuación pues es necesario que exista un vínculo directo entre ese abogado asesor, en la oportuna revisión de la documentación obtenida durante la actuación, que reúna los requisitos de “necesaria y suficiente”, de cara a los procesos de potestad investigativa y determinación de responsabilidades, que como ya se señaló oportunamente, se apoyan en los informes de las auditorías y otras actuaciones de control.

También es propicia para que los encargados de ejercer la supervisión, tomen nota de las contribuciones de todos los integrantes del equipo de trabajo, al informe de auditoría, pues de ello posiblemente

surgirán importantes necesidades de capacitación, que deberán ser transmitidas a las unidades correspondientes del OCF, a fin de que se traduzcan en actividades formativas que fortalezcan las capacidades del cuerpo auditor.

Durante la ejecución de la Auditoría, la CGR exige a sus auditores la aplicación del Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría de Estado, en ese instrumento se han establecido todos los parámetros necesarios y suficientes para garantizar una acción de control eficaz y eficiente, que involucra una supervisión oportuna como aval para el logro de los objetivos institucionales, de ello depende la calidad del servicio de auditoría que exigen las partes interesadas (beneficiarios de la acción de control) y la adecuada anticipación de los posibles riesgos en el cumplimiento de los objetivos propuestos.

En términos de oportunidad, eficiencia y eficacia, pudiera decirse que una supervisión adecuada en esta fase, tendría que participar directamente en las siguientes actividades:

- Acopio de la información, necesaria y suficiente, según los criterios previamente acordados con el abogado asignado.
- Validación de la información, por distintas vías, a fin de garantizar que efectivamente la información recolectada es la que corresponde al hallazgo que se pretende demostrar y no otra.
- Solicitud de prórroga, de ser necesario.
- Evaluación de los mecanismos de control interno.
- Documentación debida de los hallazgos de la auditoría.
- Preparación de las actas fiscales.
- Certificaciones de documentos, por personas competentes dentro del órgano o ente.
- Certificaciones de cargos.

El ejercicio eficiente de la supervisión en cada una de las actividades que se realizan en esta fase de la auditoría, será la clave para garantizar

la solidez de las observaciones y conclusiones; particularmente, el supervisor debe ser enfático en la identificación de los hallazgos y en su documentación mediante la obtención de las evidencias que los sustentan. Para ello, este abnegado funcionario de control debe determinar, junto con su Director Sectorial y de acuerdo con el Manual mencionado, una metodología de trabajo, que le permita evaluar periódicamente el avance de la auditoría, con relación al programa de trabajo, a través de reuniones, vía telefónica, internet, según el caso; evaluar la cantidad, calidad, pertinencia y suficiencia de las evidencias de auditoría obtenidas por el equipo de trabajo; asegurarse de la calidad de la evidencia, en los casos que se hubieren detectado hallazgos de auditoría que pudieran dar lugar al inicio de la potestad de investigación o procedimientos administrativos para la determinación de responsabilidades, constatando que éstos reúnan los requisitos formales y de fondo requeridos como prueba en dichos procedimientos. En esta fase también es fundamental la participación del abogado actuante, quien tendrá la responsabilidad de apoyar al equipo de trabajo, a objeto de lograr la solidez de las pruebas recolectadas en campo, y de verificar que las irregularidades detectadas en la auditoría estén en contravención y se encuentren tipificadas por el ordenamiento jurídico venezolano, de manera que se vincule en forma precisa y clara, el hecho con el derecho.

La fase de ejecución de la auditoría, exige que el supervisor ponga especial énfasis en la verificación de la aplicación, por parte del equipo de trabajo, de los procedimientos específicos de auditoría, recogidos en el programa de labores, lo que a su vez le da la oportunidad de valorar el trabajo realizado en la fase de planificación, y de incluir las posibles mejoras al mismo, en pro de la identificación de los hallazgos y la obtención de las evidencias, en los términos señalados en párrafos anteriores.

Si bien los principios de independencia, objetividad e imparcialidad, son atributos propios de la auditoría y por ende de los funcionarios que la ejercen, los supervisores tienen la tarea de orientar y evaluar la labor asignada a los miembros del equipo de trabajo a fin de garantizar que esta se desarrolle bajo esos principios, y en armonía con las

disposiciones legales, normativas y técnicas que rigen la profesión del auditor.

Por otra parte, las mejores prácticas en materia de auditoría, recogidas en muchos manuales para la ejecución de los trabajos, imponen a los supervisores, una serie de tareas que procuran alcanzar los objetivos propuestos en esta fase del proceso. Entre estas tareas pueden destacarse las siguientes:

- Presentar a los miembros del equipo de trabajo ante la máxima autoridad jerárquica de la entidad y solicitar la colaboración y facilidades apropiadas para desarrollo del trabajo.
- Instruir al coordinador del equipo de trabajo sobre: asistencia, permanencia, puntualidad, niveles jerárquicos para suscripción de comunicaciones y lineamientos generales del examen a ejecutarse.
- Conjuntamente con el coordinador del equipo de trabajo, distribuir en forma equitativa y razonable las actividades programadas, considerando la capacidad y experiencia de los miembros del equipo. Asignando al coordinador las tareas más importantes.
- Preparar y desarrollar un cronograma de visitas al equipo de trabajo y definir hitos de control que permitirán reportar al supervisor y director en la sede, los avances de los trabajos realizados en campo.
- Determinar con los miembros del equipo, la estructura de los papeles de trabajo, de tal forma que permita el análisis de los componentes a examinar, de manera que sean objetivos, claros en su redacción, precisos en sus resultados y con referencia a la fuente de información utilizada.
- Determinar el grado de aplicación de los programas de auditoría, verificar si están respaldados con los papeles de trabajo respectivos y evaluar la evidencia obtenida.
- Verificar que los hallazgos de auditoría, se encuentren debidamente desarrollados en sus cuatro elementos (criterio, condición, causa y efecto), asegurando que la evidencia documental recopilada sea

suficiente y competente y los resultados del examen objetivos y concluyentes.

- Verificar que las conclusiones estén documentadas mediante un listado de validación para establecer si todo el trabajo programado ha sido completado y si ha sido cubierto en su totalidad el alcance planificado para la auditoría.
- Documentar mediante minutas las reuniones de trabajo que se realicen.
- Revisar los asientos de ajuste o reclasificación propuestos por el equipo de trabajo con el fin de determinar su procedencia, exactitud y veracidad. Igual tratamiento se seguirá con las desviaciones de control interno que requieran acciones correctivas inmediatas.
- Revisar exhaustivamente los papeles de trabajo, principalmente de aquellos que presentan hechos que a criterio del coordinador del equipo de trabajo constituyan desviaciones, que ameriten el establecimiento de sanciones.
- Implementar mecanismos de control a fin de dejar constancia.

Presentación de Resultados

Esta fase del proceso de auditoría, se corresponde con el momento en que el equipo de trabajo muestra el producto de la actividad desarrollada, mediante un informe, que si bien tiene ciertas características propias de la actuación de control, brinda la oportunidad a sus autores de mostrar porqué se merecen formar parte de un Órgano de Control Fiscal. Es aquí donde la metodología de “análisis” utilizada, deja mostrar las capacidades profesionales de los auditores, misma capacidad que luego es tomada en consideración para establecer recompensas que encaminan al auditor a una carrera profesional dentro de la institución de control.

Al igual que en las fases anteriores, en ésta, la labor del supervisor es primordial, pues a través de un trabajo metódico y riguroso, debe asegurarse de que el informe de auditoría sea oportuno, completo, exacto, objetivo y convincente, sin menoscabo de los atributos de

claridad, concisión, de fácil lectura y entendimiento. Un supervisor profesionalmente bien formado, no debe desperdiciar oportunidad de demostrar en esta fase del proceso de auditoría, que ha asumido, no solo como norma sino más bien como principio de vida, que todo lo que consigne debe estar reflejado en los papeles de trabajo y responder a hallazgos relevantes con evidencias suficientes y competentes.

El Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría de Estado de la CGR identifica en esta fase del proceso, una serie de pasos y características esenciales para lograr una presentación de resultados, ajustada a las mejores prácticas internacionales, diseñadas no sólo para organizar la información que se presenta a través de una estructura única, sino que además, establece diferencias entre distintos tipos de informes (del auditor, preliminar y definitivo), y hace hincapié en la sencillez de la información, digerible a las partes interesadas, sin menoscabo del carácter técnico que requieren estos informes. Sin embargo, la supervisión debe estar presente en cada uno de esos pasos.

Esencialmente establece el referido Manual, que la supervisión en esta fase debe asegurar que los resultados de la auditoría sean objetivos y concluyentes, y que las recomendaciones estén orientadas a erradicar las causas de las desviaciones detectadas; esta tarea no es tan sencilla, si no se le ha dado la relevancia necesaria a las tareas de supervisión y menos aún, si los funcionarios encargados de ejercerla, no cuentan con las capacidades profesionales suficientes que les permitan realizar una adecuada revisión y validación de que el contenido del informe, y que su redacción se efectúe con objetividad, precisión, tono constructivo, claridad y simplicidad. Factores estos, que según el propio Manual, darán como resultados, el aseguramiento de que:

- Las observaciones y los hallazgos estén en concordancia con el objetivo de la auditoría.
- Los hallazgos contengan todos los elementos y estén respaldados con las evidencias necesarias, suficientes y pertinentes.

- La auditoría y los informes que de ella se derivan se realicen de acuerdo con lo previsto en la normativa que regula la materia y en el presente manual.

Como se observa, las normas recogidas en el mencionado Manual, tienen como objetivo básico asegurar que los resultados de la actuación de control sean objetivos y concluyentes, que al ser informados oportunamente a las máximas autoridades jerárquicas del órgano o ente auditado, crearán las condiciones suficientes para que las acciones correctivas sean aplicadas y se superen las deficiencias que se hayan detectado.

Ahora bien, cuando la supervisión se ha asumido responsablemente, será tarea sencilla realizar una metódica revisión del contenido del borrador del informe, a objeto de validar su contenido y redacción, asegurándose que éste considere, entre otros, los siguientes aspectos:

- Que no se hayan omitido los aspectos de importancia resultantes del examen.
- Que los hallazgos contengan todos sus atributos: condición, criterio, causa y efecto; con las respectivas conclusiones y recomendaciones.
- Que la redacción y presentación del informe se haga atendiendo a los criterios señalados en párrafos anteriores, es decir, con objetividad, precisión, concisión, tono constructivo, importancia relativa, claridad y simplicidad, respaldada con la evidencia necesaria, suficiente y en forma razonable y oportuna, de modo que sea convincente, facilite a los usuarios su comprensión y promueva la efectiva aplicación de las acciones correctivas.
- Que el expediente de los papeles de trabajo esté organizado conforme a las disposiciones y normativas vigentes.
- Que de existir hechos subsecuentes de importancia relativa, se revelen en el informe.
- Que se adjunte al informe únicamente los anexos necesarios.

Papeles de Trabajo

En muchos OCF los papeles de trabajo, además de constituir el registro de todas las actividades realizadas durante la actuación de control, son utilizados como instrumentos de capacitación y formación de nuevas legiones de auditores, ¿de qué forma?, mediante su análisis y estudios de casos como ejemplo de la aplicación de procedimientos analíticos, en los que se examina la forma de arribar a conclusiones acertadas, a través de los elementos que los conforman. Por tal razón, los supervisores deben poner su máximo empeño en conservar la claridad de los mismos, constatando fehacientemente si la evidencia contenida en ellos es necesaria, suficiente y pertinente, tal como están expresadas en el informe del auditor.

Existe toda una metodología para la preparación de los papeles de trabajo, que incluye el llenado de formularios o cédulas de presentación ordenadas de la información recabada en el proceso, la utilización de marcas específicas de auditoría, la utilización de criterios especialísimos para su referencia, entre otros, y a los cuales los supervisores deben prestar la debida atención, tal como se ha señalado en párrafos anteriores, los papeles de trabajo representan el acervo documental o registro histórico de cada actuación fiscal efectuada. Es aquí donde reposa, en detalle y de manera secuencial, la labor cumplida por el equipo de trabajo, y lo que constituirá el respaldo de los informes, por cuanto se deben proporcionar las evidencias que sustenten, expliquen



y justifiquen las observaciones, conclusiones y recomendaciones; de allí la importancia en que su técnica de preparación, incorpore elementos de claridad, legibilidad, pertinencia, suficiencia, comprensibilidad y detalles. Además los papeles de trabajos deben ser presentados con un orden lógico y con una adecuada referenciación, sin borrones, tachaduras ni enmendaduras.

Una supervisión eficiente debe asegurarse que mientras esté en ejecución la actividad de control, el equipo de trabajo tome las previsiones del caso, a objeto del debido resguardo y custodia de los papeles de trabajo, y que una vez concluida, y emitido el correspondiente informe definitivo, los mismos sean entregados al responsable del respectivo archivo, donde deberán permanecer bajo estrictas medidas de protección y conservación.

Según lo establecido en el artículo 47 de las Normas Generales de Auditoría de Estado⁶, la propiedad de los papeles de trabajo recae en los OCF que practiquen la auditoría, o el órgano o ente contratante, en el caso de los auditores y firmas de auditores contratados, sin perjuicio de que estos últimos puedan solicitar una copia certificada, bajo fe de juramento de que no divulgarán los datos e información en ellos contenidos.

Rol del Supervisor y la calidad del producto final

A manera de conclusión, puede afirmarse que el rol del supervisor en el proceso de auditoría es un elemento fundamental en el aseguramiento de la calidad del producto del trabajo de control fiscal. La supervisión es un proceso continuo e inmanente al propio proceso de la actuación de control, que involucra a gerentes de distintos niveles; que abarca tanto actividades de supervisión y orientación del equipo de trabajo, así como actividades que tienden a organizar la labor, la toma de decisiones asertivas, e inclusive la mejora de estándares de trabajo, y el mejoramiento de las capacidades técnicas de los

6 Ob. Cit. . (2013) Normas Generales de Auditoría de Estado.

funcionarios involucrados, mediante la creación o mejora de instrumentos metodológicos que fortalecen a la institución contralora.

En este sentido se enfatiza el rol preponderante que el supervisor juega en la creación y mantenimiento de un buen sistema de aseguramiento de la calidad, pues su constante contacto con las dependencias apropiadas, dentro del órgano de control fiscal, genera iniciativas para la ejecución de las actividades como la redacción de normas, manuales y/o guías metodológicas que orientan en un sentido positivo la ejecución de los trabajos, así como el diseño y aplicación de programas de capacitación de los funcionarios que conforman los equipos de actuación.

Finalmente, es tarea de las dependencias que tienen bajo su responsabilidad la ejecución de las actuaciones de control, la promoción de las condiciones de trabajo que promuevan el diálogo, la delegación y la confianza mutua de sus funcionarios, como elemento fundamental para el diseño responsable de círculos de calidad de los productos que entregan a las partes interesadas, quienes han dado su voto de confianza y apoyo a los OCF para que resguarden sus intereses y los del Estado.

Los OCF integrantes del Sistema Nacional de Control Fiscal que participan en los actuales escenarios de la Gestión de Control, lo hacen contando con todos los recursos que se requieren para alcanzar el éxito en ello, así pues, el contar con supervisores proactivos, conlleva a garantizar el logro de los objetivos y las metas requeridas. El supervisor moderno es una figura de sumo valor, es el responsable de que las cosas sucedan y todos lo sigan de manera correcta, de lo contrario se convertiría en un caos, en donde la indiferencia y el individualismo conducirían a rumbos diferentes y metas y objetivos sin cumplir. Por tanto, queda de parte de los OCF romper los viejos paradigmas de la supervisión, superar la barrera del autómatas, del robot y empezar a construir la figura del supervisor a partir de un nuevo perfil: personal técnico, capacitado, entrenado en las nuevas tecnologías que garanticen eficiencia, desempeño, costos, y le permitan ser visionario, proactivo, innovador, creativo, participativo, motivador,

integrador, así como saber tomar decisiones, no de forma individual sino involucrando al recurso humano en todo aquello que conlleve a resultados positivos.

En el ejercicio de sus funciones, el supervisor moderno de un Órgano de Control Fiscal debe saber identificarse con el manejo adecuado de las interrelaciones personales, afrontar las situaciones, influenciar, comprometerse en asegurar un comportamiento laboral que este respaldado por un buen clima con los equipos de trabajo, es decir, integrar bien su recurso humano, formando equipos de trabajos cohesivos, preparados, motivados en pro de alcanzar los objetivos establecidos. Además, debe garantizar comunicaciones eficaces que conlleven a la participación, a la generación de ideas, la creatividad y la innovación.

Asimismo, debe asegurarse de que se genere un ambiente laboral en beneficio de todos los que integran el equipo de trabajo; orientar y mostrar a sus dirigidos la mejor forma de hacer las cosas, de tal manera desemboque en funciones eficaces para garantizar el logro de los objetivos establecidos.

A pesar de todo ello, el supervisor no debe solo dar órdenes, sino utilizar sus dotes de mando sin abusar del poder y autoridad. Ser perseverante y saber escuchar; así como tener fortaleza mental y física, integridad ética y moral, capacidad de trabajo, espíritu crítico, optimista y positivo. En definitiva, un supervisor con visión humanista del trabajo, lo que a la par del desempeño deseado en cada etapa del proceso de auditoría producirá los resultados esperados que se traducirán en la eficiencia y eficacia de los Órganos de Control Fiscal y las Unidades de Auditoría Interna.