



Resolución de Contraloría No. 025-2021-CG

Lima, 22 ENE 2021

VISTOS:

Las Hojas Informativas N° 000024-2020-CG/SESNC y N° 000001-2021-CG/SESNC de la Subgerencia de Seguimiento y Evaluación del Sistema Nacional de Control; los Memorandos N° 000213-2020-CG/GDEE y N° 000008-2021-CG/GDEE de la Gerencia de Diseño y Evaluación Estratégica del Sistema Nacional de Control; la Hoja Informativa N° 000005-2021-CG/NORM de la Subgerencia de Normatividad en Control Gubernamental; y la Hoja Informativa N° 000048-2021-CG/GJN, de la Gerencia Jurídico Normativa de la Contraloría General de la República;

CONSIDERANDO:

Que, conforme a lo previsto en el artículo 82 de la Constitución Política del Perú, la Contraloría General de la República es una entidad descentralizada de Derecho Público que goza de autonomía conforme a su Ley Orgánica; asimismo, es el órgano superior del Sistema Nacional de Control, que tiene como atribución supervisar la legalidad de la ejecución del presupuesto del Estado, de las operaciones de la deuda pública y de los actos de las instituciones sujetas a control;

Que, el artículo 6 de la Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, precisa que el control gubernamental consiste en la supervisión, vigilancia y verificación 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 del cumplimiento de las normas legales y lineamientos de política y planes de acción, evaluando los sistemas de administración, gerencia y control, con fines de su mejoramiento a través de la adopción de acciones preventivas y correctivas pertinentes; siendo que el control gubernamental es interno y externo y su desarrollo constituye un proceso integral y permanente;

Que, el tercer párrafo del artículo 8 de la Ley N° 27785, señala que para el ejercicio de control externo, se aplicarán sistemas de control de legalidad, de gestión, financiero, de resultados, de evaluación de control interno u otros que sean útiles en función a las características de la entidad y la materia de control, pudiendo realizarse en forma individual o combinada. Asimismo, podrá llevarse a cabo inspecciones y verificaciones, así como las diligencias, estudios e investigaciones necesarias para fines de control;

Que, el artículo 14 de la Ley N° 27785, dispone que el ejercicio del control gubernamental por el Sistema Nacional de Control en las entidades, se efectúa bajo la autoridad normativa y funcional de la Contraloría General de la República, la que establece los lineamientos, disposiciones y procedimientos técnicos correspondientes a su proceso, en función a la naturaleza y/o especialización de dichas entidades, las modalidades de control aplicables y los objetivos trazados para su ejecución;

Que, mediante Resolución de Contraloría N° 273-2014-CG y sus modificatorias, se aprobó las Normas Generales de Control Gubernamental, las cuales son de obligatorio cumplimiento para la realización del control gubernamental, estableciendo en su



numeral 1.17 de la sección I. Marco Conceptual, como modalidades de ejecución de los servicios de control posterior, la Auditoría de Cumplimiento y la Auditoría Financiera;

Que, en ese contexto, mediante Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG se aprobó la Directiva N° 007-2014-CG/GCSII "Auditoría de Cumplimiento" y el "Manual de Auditoría de Cumplimiento", modificados mediante Resoluciones de Contraloría N° 362-2017-CG, N° 407-2017-CG y N° 136-2018-CG; documentos normativos que regulan el proceso de la auditoría de cumplimiento que ejecutan los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control en las entidades sujetas a su ámbito referidas en el artículo 3 de la Ley N° 27785 a fin de cautelar el correcto uso y destino de los recursos y bienes del Estado;

Que, asimismo, con Resolución de Contraloría N° 445-2014-CG, se aprobó la Directiva N° 005-2014-CG/AFIN "Auditoría Financiera Gubernamental" y el "Manual de Auditoría Financiera Gubernamental", modificados con Resolución de Contraloría N° 324-2020-CG, documentos normativos que regulan las auditorías financieras a realizarse en el sector público, de manera que se incremente el grado de confianza de los usuarios de los estados presupuestarios y financiero, así como contribuir a la eficacia, eficiencia y calidad en la auditoría a la Cuenta General de la República;

Que, conforme a lo sustentado mediante Hojas Informativas N° 000024-2020-CG/SESNC y N° 000001-2021-CG/SESNC de la Subgerencia de Seguimiento y Evaluación del Sistema Nacional de Control, frente al alto número de recomendaciones de mejora de gestión pendientes de implementación debido básicamente a la formulación genérica de recomendaciones en los reportes de deficiencias significativas y a la falta de claridad de las recomendaciones al no contar con lineamientos específicos para la formulación de las mismas, ha propuesto el uso de la metodología para la formulación de recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad en los informes de auditoría, a través del análisis de causa-raíz empleando la técnica de los 5 porque; lo cual implicaría incorporar dicha metodología al "Manual de Auditoría de Cumplimiento" y al "Manual de Auditoría Financiera Gubernamental";

Que, asimismo, conforme a lo expuesto en la Hoja Informativa N° 000005-2021-CG/NORM de la Subgerencia de Normatividad en Control Gubernamental se sustenta la necesidad de elaborar las versiones integradas de la Directiva N° 007-2014-CG/GCSII "Auditoría de Cumplimiento" y el Manual de Auditoría de Cumplimiento aprobado por Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG y sus modificatorias, de la Directiva N° 005-2014-CG/AFIN "Auditoría Financiera Gubernamental" y el Manual de Auditoría Financiera Gubernamental aprobado por Resolución de Contraloría N° 445-2014-CG y su modificatoria, de la Directiva N° 002-2019-CG "Servicio de Control Simultáneo" aprobada por Resolución de Contraloría N° 115-2019-CG y sus modificatorias, así como de las Normas Generales de Control Gubernamental aprobadas por Resolución de Contraloría N° 273-2014-CG y sus modificatorias, para fines de difusión y sistematización conforme las funciones establecidas en el Reglamento de Organización y Funciones de la Contraloría General de la República;

Que, de acuerdo a lo opinado por la Gerencia Jurídico Normativa mediante Hoja Informativa N° 000048-2021-CG/GJN, y acorde a lo expuesto en la Hoja Informativa N° 000005-2021-CG/NORM de la Subgerencia de Normatividad en Control Gubernamental resulta jurídicamente viable la emisión del acto resolutorio que modifica el "Manual de Auditoría de Cumplimiento" aprobado por Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG y sus modificatorias, así como el "Manual de Auditoría Financiera Gubernamental" aprobado





Resolución de Contraloría No. 025-2021-CG

por Resolución de Contraloría N° 445-2014-CG y su modificatoria, considerando el sustento expuesto en las Hojas Informativas N° 000024-2020-CG/SESNC y N° 000001-2021-CG/SESNC de la Subgerencia de Seguimiento y Evaluación del Sistema Nacional de Control; y que aprueba la elaboración de las versiones integradas de la Directiva N° 007-2014-CG/GCSII "Auditoría de Cumplimiento", el Manual de Auditoría de Cumplimiento, la Directiva N° 005-2014-CG/AFIN "Auditoría Financiera Gubernamental", el Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, la Directiva N° 002-2019-CG "Servicio de Control Simultáneo" y las Normas Generales de Control Gubernamental;

En uso de las facultades conferidas por el artículo 32 de la Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, y sus modificatorias;

SE RESUELVE:

Artículo 1.- Modificar el rubro V. Recomendaciones de la Estructura del Informe de Auditoría del párrafo 151, del subnumeral 4.3 Elaborar el informe de auditoría, del numeral 4. Elaboración de Informe, del "Manual de Auditoría de Cumplimiento" aprobado por Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG y sus modificatorias, conforme al Anexo N° 1 que forma parte integrante de la presente Resolución.

Artículo 2.- Incorporar el Apéndice N° 23 - Metodología para la formulación de las recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad, y el Apéndice N° 24 - Matriz de formulación de recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad al "Manual de Auditoría de Cumplimiento" aprobado por Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG y sus modificatorias, conforme al Anexo N° 2 que forma parte integrante de la presente Resolución.

Artículo 3.- Modificar los literales e) Reporte de deficiencias significativas y f) Carta de Control Interno a la Información presupuestaria y financiera, del numeral 11. Emisión de reportes de auditoría, del Capítulo V. Etapa de Elaboración de Informe, del "Manual de Auditoría Financiera Gubernamental", aprobado por Resolución de Contraloría N° 445-2014-CG y su modificatoria, conforme al Anexo N° 3 que forma parte integrante de la presente Resolución.

Artículo 4.- Incorporar el Anexo N° 03: Metodología para la formulación de las recomendaciones, y el Anexo N° 04: Matriz de formulación de recomendaciones al "Manual de Auditoría Financiera Gubernamental" aprobado por Resolución de Contraloría N° 445-2014-CG y su modificatoria, conforme al Anexo N° 4 que forma parte integrante de la presente Resolución.

Artículo 5.- Encargar a la Gerencia de Tecnologías de la Información, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, la adecuación de los aplicativos informáticos que correspondan, para el cumplimiento de lo establecido en la presente Resolución.

Artículo 6.- Encargar a la Gerencia de Diseño y Evaluación Estratégica del Sistema Nacional de Control, en el marco de sus competencias, la emisión de las disposiciones que complementen lo dispuesto en la presente Resolución; así como efectuar las





acciones de capacitación al personal del Sistema Nacional de Control, respecto a la aplicación de la metodología para la formulación de recomendaciones de mejora de gestión a ser aplicadas en las auditorías de cumplimiento y las auditorías financieras gubernamentales.

Artículo 7.- Disponer que la Gerencia Jurídico Normativa elabore las versiones integradas de la Directiva N° 007-2014-CG/GCSII "Auditoría de Cumplimiento", del Manual de Auditoría de Cumplimiento, de la Directiva N° 005-2014-CG/AFIN "Auditoría Financiera Gubernamental", del Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, de la Directiva N° 002-2019-CG "Servicio de Control Simultáneo", así como de las Normas Generales de Control Gubernamental, para fines de registro y difusión conforme las funciones establecidas en el Reglamento de Organización y Funciones de la Contraloría General de la República.

Artículo 8.- Publicar la presente Resolución en el Diario Oficial El Peruano, y esta a su vez con sus Anexos en el Portal del Estado Peruano (www.gob.pe), en el Portal Web Institucional (www.contraloria.gob.pe) y en la Intranet de la Contraloría General de la República.

Regístrese, comuníquese y publíquese.



NELSON SHACK YALTA
Contralor General de la República



Resolución de Contraloría No. 025-2021-CG

ANEXO N° 1

Modificación del rubro V. Recomendaciones de la Estructura del Informe de Auditoría del párrafo 151, del subnumeral 4.3 Elaborar el informe de auditoría, del numeral 4. Elaboración de Informe, del “Manual de Auditoría de Cumplimiento” aprobado por Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG y sus modificatorias.

“4. ELABORACIÓN DE INFORME

[...]

4.3. Elaborar el informe de auditoría

[...]

Estructura del informe de auditoría

151. El informe de auditoría de cumplimiento debe cumplir con lo señalado en el **apéndice 11 – informe de auditoría**, asimismo, debe presentar la estructura siguiente:



RECOMENDACIONES

[...]

- **Recomendaciones para la mejora de la gestión**

[...]

Para su formulación, la Comisión Auditora debe aplicar la metodología que se encuentra desarrollada en el **Apéndice N° 23 - Metodología para la formulación de las recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad.**

Como resultado de ello, por cada observación, deficiencia de control interno o aspecto relevante, en este último caso cuando corresponda, la Comisión Auditora registra, de manera concisa, en la Matriz de Formulación de Recomendaciones Orientadas a mejorar la gestión de la entidad, todas las causas probables identificadas que dieron origen a las recomendaciones, así como los medios posibles de su implementación (**ver Apéndice N° 24 - Matriz de formulación de recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad**).

La formulación de esta Matriz debe ser previa a la redacción de las recomendaciones del Informe de Auditoría, para su discusión, validación y aprobación por parte de los integrantes de la Comisión Auditora, el Jefe de Comisión y el Supervisor, así como por el responsable del órgano desconcentrado o de la unidad orgánica de la Contraloría, o por el Jefe del OCI, a cargo de la auditoría.”

ANEXO N° 2

Incorporación del Apéndice N° 23 - Metodología para la formulación de las recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad, y el Apéndice N° 24 - Matriz de formulación de recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad al “Manual de Auditoría de Cumplimiento” aprobado por Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG y sus modificatorias.

Apéndice 23 – Metodología para la formulación de las recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad

1. OBJETIVO

Establecer la metodología para la formulación de las recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad a ser aplicada en auditoría de cumplimiento, en función al cuestionamiento secuencial de las causas que originaron las observaciones, las deficiencias de control interno o aspectos relevantes identificados, a través de la técnica de resolución de problemas denominada “Los 5 Por qué”.

2. DEFINICIONES

Las definiciones más importantes empleadas para la formulación de las recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad se presentan a continuación:

- **Causa**
Es la razón o motivo que dio lugar al hecho o situación deficiente detectada. Puede identificarse una o más causas como consecuencia del método del cuestionamiento secuencial aplicado; estas se pueden clasificar en las siguientes tipologías:
 - **Causa Probable:** Aquella que se vincula directamente con el hecho o la situación deficiente detectada y permita la respuesta al primer “por qué” y genera otro “por qué”, la respuesta al segundo “por qué” te pedirá otro y así sucesivamente, hasta que sea difícil para la comisión responder al “por qué”.
 - **Causa Raíz:** Es aquella que no permite responder al “por qué” y constituye la razón fundamental de que el hecho o situación deficiente haya ocurrido.
- **Comisión auditora**
Es el equipo multidisciplinario de auditores gubernamentales encargados de realizar la auditoría, de conformidad con las disposiciones y procedimientos técnicos aprobados por la Contraloría, integradas por los roles de supervisor, jefe e integrante(s) de la comisión.
- **Deficiencia de control interno**
Carencia de mecanismo de control necesarios para prevenir, detectar o corregir oportunamente las desviaciones de cumplimiento de la normativa específica sobre la materia.



Resolución de Contraloría No. 025-2021-CG

Las deficiencias de control interno son determinadas como resultado de la evaluación del diseño y funcionamiento de los controles implantados por la administración, que el auditor utiliza en la aplicación de procedimientos de auditoría. Estas son identificadas dentro de actividades de control formalizadas o reguladas mediante disposiciones internas o externas, o en actividades de control que no han sido formalizadas por la administración.



▪ **Desviación de cumplimiento**

Actos u omisiones que denotan la inobservancia de la normativa aplicable, disposiciones internas y las disposiciones contractuales establecidas.

▪ **Recomendación**

Medida específica de factibilidad técnica, económica y legal, que con el propósito de mostrar los beneficios que reportará la auditoría de cumplimiento, se recomiendan a la administración de la entidad para promover mejoras y superar las causas y desviaciones de cumplimiento, debiéndose ejecutar en un plazo perentorio en salvaguarda de los bienes y recursos públicos, y de la función pública.

El supervisor de las comisiones de auditoría del OCI o de la Contraloría antes de aprobar el informe de control posterior, realizará una reunión de trabajo con el titular de la entidad y los responsables de las dependencias involucradas en el hecho o deficiencia detectada, para exponer las causas y recomendaciones para obtener sus comentarios.



3. DESARROLLO

La técnica de resolución de problemas “**Los 5 Por qué**,” consiste en examinar cualquier problema y realizar la pregunta: ¿Por qué?, la respuesta al primer “por qué” va a generar otro “por qué”, la respuesta al segundo “por qué” te pedirá otro y así sucesivamente, a fin de identificar la causa que lo origina.

La técnica es una herramienta de fácil aplicación, siendo eficaz para identificar las causas de un problema. En el caso puntual de la auditoría de cumplimiento, los problemas se evidencian a través de la condición identificada en la Matriz de Desviaciones, las mismas que son trasladadas en el Informe de Auditoría a través de las observaciones, deficiencias de control interno y aspectos relevantes.

A fin de identificar las causas raíces, se sugiere la aplicación de la presente herramienta desde el proceso de determinación de observaciones, el cual tiene como producto la Matriz de Desviaciones, la misma que incluye la identificación de causas, por tanto, es importante incorporar un método comprobado que garantice, o al menos incremente la precisión en la identificación de causas que generaron las desviaciones de cumplimiento.

3.1 Pasos a desarrollar por los miembros de la comisión auditora (discusión):

Es importante contar con la participación de los miembros de la comisión auditora, como son: integrantes, jefe de comisión y supervisor, quienes participaron en la etapa de ejecución y tienen pleno conocimiento de los hechos identificados en la Auditoría de Cumplimiento (desviación de cumplimiento / deficiencia de control interno / aspecto relevante).

Para lo cual deberán seguir los siguientes pasos:

PASO 1: Completar los datos generales como: entidad auditada, alcance, orden de servicio n.º y fecha.

PASO 2: Completar la sumilla y condición de la observación / deficiencia de control interno identificadas en la Auditoría de Cumplimiento.

PASO 3: Realizar el primer cuestionamiento – POR QUÉ 1: ¿Por qué ocurre la condición detallada?

PASO 4: Responder y colocar la causa probable 1.

PASO 5: Realizar el segundo cuestionamiento – POR QUÉ 2: ¿Por qué ocurre la causa probable 1?

PASO 6: Responder y colocar la causa probable 2.

PASO 7: Realizar el tercer cuestionamiento – POR QUÉ 3: ¿Por qué ocurre la causa probable 2?

PASO 8: Responder y colocar la causa probable 3.

PASO 9: Realizar el cuarto cuestionamiento – POR QUÉ 4: ¿Por qué ocurre la causa probable 3?

PASO 10: Responder y colocar la causa probable 4.

PASO 11: Realizar el quinto cuestionamiento – POR QUÉ 5: ¿Por qué ocurre la causa probable 4?

PASO 12: Responder y colocar la causa probable 5 (causa raíz de lo identificado).

La comisión auditora deberá evaluar la continuidad de los cuestionamientos, a fin de dar con la causa raíz; excepcionalmente no será necesario llegar hasta el quinto cuestionamiento, situación que dependerá del criterio técnico de la comisión auditora.

PASO 13: Una vez identificada la causa raíz, deberá formularse la recomendación para mejora de la gestión, considerando la siguiente estructura:

- a. **Verbo de acción:** La recomendación implica la ejecución de un acto determinado que permita superar la causa y deficiencia evidenciada, todo acto está definido por un verbo en infinitivo. No es posible considerar la utilización de más de un verbo.
- b. **Acción específica propuesta:** Elemento central de la recomendación, el cual representa la solución o medida concreta de factibilidad técnica o legal planteada por la comisión auditora.
- c. **Resultados esperados:** Elementos que describen los resultados o beneficios que se espera lograr con la implementación de la solución.

PASO 14: Registrar en la "Matriz de formulación de recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad" los documentos u otros medios que permitan comprobar o demostrar las acciones adoptadas por la Entidad para la implementación de la recomendación planteada.

Es importante precisar que se deberá elaborar una "Matriz de formulación de recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad" por cada observación, deficiencia de control interno o aspecto relevante identificado.





Resolución de Contraloría No. 025-2021-CG

Apéndice 24 – Matriz de formulación de recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad

LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ								
MATRIZ DE FORMULACIÓN DE RECOMENDACIONES ORIENTADAS A MEJORAR LA GESTIÓN DE LA ENTIDAD								
Entidad auditada:		<input type="text"/>			Alcance:			<input type="text"/>
Sistema administrativo:		<input type="text"/>			Orden de Servicio:			<input type="text"/>
Materia a examinar:		<input type="text"/>			Fecha:			<input type="text"/>
[Sumilla] (Copia literal de la sumilla de la observación/deficiencia de control interno/aspecto relevante)								
[Condición] (Copia literal de la condición de la observación/deficiencia de control interno/aspecto relevante)								
Tipo (1)	Cuestionamientos (2)	Causa (3)	Recomendación (4)			Posibles medios de Verificación de las acciones para implementar la recomendación (8)		
			Verbo de Acción (5)	Acción Específica Propuesta (6)	Resultados esperados (7)			
Nombres y Apellidos Código Gerente UO/Jefe ORC u OCI		Nombres y Apellidos Código Supervisor		Nombres y Apellidos Código Jefe de comisión		Nombres y Apellidos Código Integrante		

Leyenda:

- (1) : Indicar si corresponde a: (1) observación, (2) deficiencia de control interno, (3) aspecto relevante.
- (2) : Cuestionamiento secuencial (5 por qué) empleado para encontrar la causa raíz de lo identificado en la observación / deficiencia de control interno / aspecto relevante.
- (3) : Es la razón o motivo que dio lugar a lo identificado, esta respuesta permitirá formular una recomendación que prevenga o corrija la recurrencia de la condición
- (4) : Están orientadas a promover la superación de las causas y las deficiencias durante la auditoría, y se formulan con orientación constructiva a efectos que la administración de la entidad, mediante la implementación de las medidas correctivas, propicie el mejoramiento de la gestión y la eficacia operativa de los controles internos de la entidad y el desempeño de los funcionarios y servidores públicos a su servicio, con énfasis a contribuir al logro de los objetivos institucionales; aplicando criterios de oportunidad de acuerdo a la naturaleza de las observaciones y el costo proporcional a los beneficios esperados
- (5) : Ejecución de un acto determinado que permita superar la causa y deficiencia identificada, todo acto está definido por un verbo en infinitivo.
- (6) : Elemento central de la recomendación que representa la solución planteada.
- (7) : Elementos que describen los resultados y beneficios que generará la implementación de la solución.
- (8) : Documentos u otros medios que permitan comprobar la ejecución de las acciones para implementar la recomendación.

ANEXO N° 3

Modificación de los literales e) Reporte de deficiencias significativas y f) Carta de Control Interno a la Información presupuestaria y financiera, del numeral 11. Emisión de reportes de auditoría, del Capítulo V. Etapa de Elaboración de Informe, del “Manual de Auditoría Financiera Gubernamental”, aprobado por Resolución de Contraloría N° 445-2014-CG y su modificatoria.

“Capítulo V. Etapa de elaboración de informe



11. Emisión de reportes de auditoría

[...]

e) Reporte de Deficiencias Significativas

El reporte de deficiencias significativas incluirá aquellos aspectos que previamente han sido comunicados requiriendo las aclaraciones de la entidad a los aspectos materiales identificados por el auditor. También incluirá las conclusiones y las recomendaciones correspondientes.

*Para la formulación de las recomendaciones, se debe aplicar obligatoriamente, la metodología descrita en el **anexo N° 03 - Metodología para la formulación de las recomendaciones.***

*Como resultado de la aplicación de la metodología, la Comisión Auditora registra, de manera concisa, en la Matriz de Formulación de Recomendaciones, todas las causas probables identificadas que dieron origen a las recomendaciones, así como los medios posibles de su implementación (**ver anexo N° 04 - Matriz de formulación de recomendaciones**).*

La formulación de esta Matriz debe ser previa a la redacción de las recomendaciones del Informe de Auditoría, para su discusión, validación y aprobación por parte de los integrantes de la Comisión Auditora, el Jefe de Comisión y el Supervisor, así como por el responsable del órgano desconcentrado o de la unidad orgánica de la Contraloría o por el Jefe del OCI a cargo de la auditoría. En caso la auditoría financiera gubernamental sea desarrollada por una SOA, la Matriz de Formulación de Recomendaciones debe ser suscrita por el representante de la SOA.

[...].

f) Carta de Control Interno a la Información presupuestaria y financiera

[...]

La carta de control interno debe incluir una descripción de la naturaleza de la deficiencia, los comentarios de la Administración del asunto identificado y la recomendación del





Resolución de Contraloría No. 025-2021-CG

auditor, así como la fecha prevista para implementar las medidas correctivas por parte de la Administración

Para la formulación de las recomendaciones, se debe aplicar obligatoriamente, la metodología descrita en el **anexo N° 03 - Metodología para la formulación de las recomendaciones**.



Como resultado de la aplicación de la metodología, la Comisión Auditora registra, de manera concisa, en la Matriz de Formulación de Recomendaciones, todas las causas probables identificadas que dieron origen a las recomendaciones, así como los medios posibles de su implementación (**ver anexo N° 04 - Matriz de formulación de recomendaciones**).

La formulación de esta Matriz debe ser previa a la redacción de las recomendaciones del Informe de Auditoría, para su discusión, validación y aprobación por parte de los integrantes de la Comisión Auditora, el Jefe de Comisión y el Supervisor, así como por el responsable del órgano desconcentrado o de la unidad orgánica de la Contraloría, o por el Jefe del OCI a cargo de la auditoría. En caso la auditoría financiera gubernamental sea desarrollada por una SOA, la Matriz de Formulación de Recomendaciones debe ser suscrita por el representante de la SOA.

[...].



ANEXO N° 4

Incorporación del Anexo N° 03: Metodología para la formulación de las recomendaciones, y del Anexo N° 04: Matriz de formulación de recomendaciones al “Manual de Auditoría Financiera Gubernamental” aprobado por Resolución de Contraloría N° 445-2014-CG y su modificatoria.

Anexo N° 03: Metodología para la formulación de las recomendaciones



1. OBJETIVO

Establecer la metodología para la formulación de las recomendaciones a ser aplicada en la auditoría financiera gubernamental, en función al cuestionamiento secuencial de las causas que originaron la deficiencia significativa o deficiencias de control interno, a través de la técnica de resolución de problemas denominada “Los 5 Por qué”.

2. DEFINICIONES

Las definiciones más importantes empleadas para la formulación de las recomendaciones se presentan a continuación:



▪ **Aseveraciones Equívocas**

Diferencia entre la calidad, clasificación, presentación o revelación de una partida de estados presupuestarios o financieros reportada y la cantidad, clasificación, presentación o revelación que se requiere para que la partida este de acuerdo con el marco regulatorio y de información financiera aplicable. Las aseveraciones equívocas pueden surgir de error o fraude.

▪ **Carta de Control Interno a la Información Presupuestaria y Financiera**

Es el documento a través del cual el auditor comunica a la Administración aspectos importantes relacionados a las deficiencias de control interno identificadas durante el proceso de la auditoría, relacionadas con la prevención o detección de fraude o error, que haya llamado la atención del auditor en el transcurso de la auditoría.

En este documento se debe incluir todas aquellas aseveraciones equívocas no corregidas que han sido comunicadas en el Resumen de Diferencias de Auditoría que desde el punto de vista presupuestario o financiero estén por debajo de error tolerable determinado. Estas aseveraciones equívocas serán clasificadas como deficiencias de control interno.

▪ **Causa**

Es la razón o motivo que dio lugar a la deficiencia significativa o deficiencia de control interno identificada en la auditoría financiera. Puede identificarse una o más causas como consecuencia del método del cuestionamiento secuencial aplicado; estas se pueden identificar en las siguientes tipologías:

- **Causa Probable:** Aquella que se vincula directamente con el hecho o la situación deficiente detectada y permita la respuesta al primer “por qué” y genera otro “por



Resolución de Contraloría No. 025-2021-CG

qué”, la respuesta al segundo “por qué” te pedirá otro y así sucesivamente, hasta que sea difícil para la comisión responder al “por qué”.

- **Causa Raíz:** Es aquella que no permite responder al “porqué” y constituye la razón fundamental de que el hecho o situación deficiente haya ocurrido.

- **Comisión Auditora**

Es el equipo multidisciplinario de auditores encargados de realizar la auditoría, de conformidad con las disposiciones y procedimientos técnicos aprobados por la Contraloría, integradas por los roles de supervisor, jefe e integrante(s) de la comisión.

- **Deficiencias Significativas**

En la auditoría presupuestal financiera, los hallazgos de auditoría son denominados deficiencias significativas.

La deficiencia significativa es el error identificado por el auditor que es igual o mayor al error tolerable. La suma de deficiencias significativas o la acumulación de estas pueden determinar un error material.

- **Recomendación**

Medida específica de factibilidad técnica, económica y legal, que con el propósito de mostrar los beneficios que reportará la auditoría financiera, se recomienda a la administración de la entidad para promover mejoras y superar las causas que originaron los hechos o deficiencias revelados en el reporte de deficiencias significativas o carta de control interno; debiéndose ejecutar en un plazo perentorio en salvaguarda de los bienes y recursos públicos, y de la función pública.

El supervisor de las comisiones de las sociedades de auditoría o de la Contraloría, antes de aprobar el informe de auditoría financiera, realizará una reunión de trabajo con el titular de la entidad y los responsables de las dependencias involucradas en los hechos o deficiencias detectadas, para exponer las causas y recomendaciones para obtener sus comentarios.

- **Resumen de Diferencias de Auditoría**

Contiene las aseveraciones equívocas corregidas y no corregidas, identificadas durante de trabajo de auditoría, en base al umbral determinado para acumuladas estas diferencias.

En este reporte se identifica lo siguiente:

- Naturaleza de las aseveraciones equívocas.
- Las aseveraciones equívocas involucradas.
- El efecto de las aseveraciones equívocas no corregidas.
- El efecto de las aseveraciones equívocas de años anteriores.
- El efecto de las limitaciones al alcance impuestas por la administración de la entidad.

Las aseveraciones equívocas totales no corregidas son acumuladas en este reporte, y según su impacto o cuantía, se presentan en la carta de control interno o en el reporte de deficiencias significativas.



▪ **Reporte de Deficiencias Significativas**

El reporte de deficiencias significativas incluirá aquellos aspectos que previamente han sido comunicados requiriendo las aclaraciones de la Entidad a los aspectos identificados por el auditor, asimismo, incluirá la evaluación del auditor, las conclusiones y las recomendaciones correspondientes.

En este documento se debe incluir aquellas aseveraciones equívocas materiales acumuladas en el Resumen de Diferencias de Auditoría que desde el punto de vista presupuestario o financiero sean iguales o mayores al error tolerable determinado para la auditoría. Estas deficiencias serán clasificadas como deficiencias significativas y de acuerdo a la evaluación del auditor serán incluidas en el dictamen de auditoría.



DESARROLLO

La técnica de resolución de problemas “**Los 5 Por qué,**” consiste en examinar cualquier problema y realizar la pregunta: ¿Por qué?, la respuesta al primer “por qué” va a generar otro “por qué”, la respuesta al segundo “por qué” te pedirá otro y así sucesivamente, a fin de identificar la causa que lo origina.

La técnica es una herramienta de fácil aplicación, siendo eficaz para identificar las causas de un problema. En el caso puntual de la auditoría financiera, los problemas se evidencian a través de la condición identificada en la deficiencia, las mismas que son trasladadas en el Reporte de Deficiencias Significativas o Carta de Control Interno, según corresponda.

A fin de identificar las causas raíces, se sugiere la aplicación de la presente herramienta desde el proceso de determinación de la deficiencia significativa o deficiencia de control interno, según corresponda, el cual tiene como productos el Reporte de Deficiencias Significativas o Carta de Control Interno, los cuales incluyen la identificación de causas, por tanto, es importante incorporar un método comprobado que garantice, o al menos incremente la precisión en la identificación de causas que las generaron.

3.1 Pasos a desarrollar por los miembros de la comisión auditora (discusión):

Es importante contar con la participación de los miembros de la comisión auditora de la Sociedad de Auditoría o de la Contraloría, como son: Gerente / Subgerente / Jefe de OCI / Representante de la SOA, Supervisor, Jefe de Comisión e Integrante; quienes participaron en la etapa de ejecución y tienen pleno conocimiento de los aspectos identificados en la auditoría financiera.

Para lo cual deberán seguir los siguientes pasos:

PASO 1: Completar los datos generales como: entidad auditada, alcance, orden de servicio n.º y fecha.

PASO 2: Completar la sumilla y condición de la deficiencia significativa / deficiencia de control interno.

PASO 3: Realizar el primer cuestionamiento – POR QUÉ 1: ¿Por qué ocurre la condición detallada?

PASO 4: Responder y colocar la causa probable 1.





Resolución de Contraloría No. 025-2021-CG

PASO 5: Realizar el segundo cuestionamiento – POR QUÉ 2: ¿Por qué ocurre la causa probable 1?

PASO 6: Responder y colocar la causa probable 2.

PASO 7: Realizar el tercer cuestionamiento – POR QUÉ 3: ¿Por qué ocurre la causa probable 2?

PASO 8: Responder y colocar la causa probable 3.

PASO 9: Realizar el cuarto cuestionamiento – POR QUÉ 4: ¿Por qué ocurre la causa probable 3?

PASO 10: Responder y colocar la causa probable 4.

PASO 11: Realizar el quinto cuestionamiento – POR QUÉ 5: ¿Por qué ocurre la causa probable 4?

PASO 12: Responder y colocar la causa probable 5 (causa raíz de lo identificado).

La comisión auditora deberá evaluar la continuidad de los cuestionamientos, a fin de dar con la causa raíz, no siendo necesario llegar hasta el quinto cuestionamiento; situación que dependerá del criterio técnico de la comisión auditora.

PASO 13: Una vez identificada la causa raíz, deberá formularse la recomendación, considerando la siguiente estructura:

- Verbo de acción:** La recomendación implica la ejecución de un acto determinado que permita superar la causa y deficiencia evidenciada, todo acto está definido por un verbo en infinitivo. No es posible considerar la utilización de más de un verbo.
- Acción específica propuesta:** Elemento central de la recomendación, el cual representa la solución o medida concreta de factibilidad técnica o legal planteada por la comisión auditora.
- Resultados esperados:** Elementos que describen los resultados o beneficios que se espera lograr con la implementación de la solución.

PASO 14: Registrar en la “Matriz de formulación de recomendaciones” los documentos u otros medios que permitan comprobar o demostrar las acciones adoptadas por la Entidad para la implementación planteada.

Es importante precisar que se deberá elaborar una “Matriz de formulación de recomendaciones” por cada deficiencia significativa, deficiencia de control interno identificada.



Anexo N° 04: Matriz de formulación de recomendaciones

 MATRIZ DE FORMULACIÓN DE RECOMENDACIONES					
Entidad auditada:		Alcance:			
Orden de Servicio:		Fecha:			
[Sumilla] (Copia literal de la sumilla de la deficiencia significativa / deficiencia de control Interno)					
[Condición o descripción de la deficiencia] (Copia literal de la condición de la deficiencia significativa / deficiencia de control Interno)					
Cuestionamientos (1)	Causa (2)	Recomendación (3)			Posibles medios de Verificación de las acciones para Implementar la recomendación (7)
		Verbo de Acción (4)	Acción Específica Propuesta (5)	Resultados esperados (6)	
Nombres y Apellidos Código / DNI / Colegiatura Gerente / Subgerente / Jefe OCI/ Representante de la SOA		Nombres y Apellidos Código / DNI / Colegiatura Supervisor		Nombres y Apellidos Código / DNI / Colegiatura Jefe de comisión	
Nombres y Apellidos Código / DNI / Colegiatura Integrante					

Leyenda:

- 1: Cuestionamiento secuencial (5 por qué) empleado para encontrar la causa raíz de lo identificado en la deficiencia.
- 2: Es la razón o motivo que dio lugar a lo identificado. Esta respuesta permitirá formular una recomendación que prevenga o corrija la recurrencia de la condición.
- 3: Están orientadas a promover mejoras y superar las causas que originaron los hechos o deficiencias revelados en el reporte de deficiencias significativas o carta de control interno; debiéndose ejecutar en un plazo perentorio en salvaguarda de los bienes y recursos públicos, y de la función pública.
- 4: Ejecución de un acto determinado que permita superar la causa y deficiencia evidenciada, todo acto está definido por un verbo en infinitivo.
- 5: Elemento central de la recomendación, que representa la solución planteada.
- 6: Elementos que describen los resultados y beneficios que generará la implementación de la solución.
- 7: Documentos u otros medios que permitan comprobar la ejecución de las acciones para implementar la recomendación.