



**CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
ESCUELA NACIONAL DE CONTROL**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN APLICADA
ROL DE LOS PROCESOS DE OBTENCIÓN Y EVALUACIÓN DE EVIDENCIA
EN LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO A LOS PROCESOS DE
CONTRATACIONES DEL ESTADO – BIENES Y SERVICIOS EN EL ÁMBITO
DE LA SUBGERENCIA DE CONTROL DEL SECTOR AGRICULTURA Y
AMBIENTE PERÍODO 2017 – 2018**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN APLICADA
PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN CONTROL
GUBERNAMENTAL

AUTOR

JOSÉ ROGELIO RAMÍREZ TAZZA

ASESOR

MAG. DAVID MEDIANERO BURGA

CODIGO ORCID: 0000-0002-3886-7617

LIMA, 2023

*“Poderosa es la ley,
pero más poderosa
es la realidad”*

J-W. Goethe

*“Nadie sabe de lo que un hombre es capaz hasta que,
motivado por el deseo,
agrupa sus fuerzas y decide que nada habrá de derrotarlo”*

Germaine St. Cloud

DEDICATORIA

A mis hijas, por ser las luces de mi vida.

AGRADECIMIENTOS

El presente estudio ha sido elaborado contando con el valioso apoyo de profesionales de la Contraloría General de la República, quienes, con el intercambio de experiencias, me han ayudado a descubrir muchas de las oportunidades que, para la realización de una investigación académica, pueden surgir del ejercicio del Control Gubernamental. Mi agradecimiento a todos ellos.

CONTENIDO

RESUMEN.....	11
INTRODUCCIÓN.....	14
CAPÍTULO I. PREGUNTA Y OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN	19
1.1 Línea de investigación adscrita	19
1.2 Enunciación y descripción del problema público	20
1.3 Justificación del problema público	32
1.4 Antecedentes	38
1.5 Preguntas y objetivos	39
1.6 Hipótesis.....	41
CAPÍTULO II. MARCO CONCEPTUAL	43
2.1 Definición y conceptos principales.....	43
2.2 Marco teórico específico	54
2.3 Marco normativo	72
CAPÍTULO III. METODOLOGÍA.....	87
3.1 Tipo de investigación.....	87
3.2 Tipo de conocimiento.....	88
3.3 Estrategia de investigación.....	89
3.4 Método de investigación.....	89
3.5 Evidencias de investigación	91
3.6 Tipos de fuentes de información	91
3.7 Instrumentos de recopilación de información	92
3.8 Población de estudio y muestra	93
3.9 Matriz de consistencia y operacionalización de variables	95
CAPÍTULO IV. RESULTADOS.....	99
4.1 Resultado del análisis de la información de recopilada del Buscador sobre auditorías a los procesos de contrataciones del Estado: bienes y servicios en los sectores agricultura y ambiente durante los años 2017 y 2018:.....	99
4.2 Resultados del proceso de recopilación de información.....	105
4.3 Análisis de los resultados obtenidos.....	145
CAPÍTULO V. DISEÑO DE LA PROPUESTA DE SOLUCIÓN.....	147
5.1 Objetivo de la propuesta.....	147
5.2 Descripción de alternativas.....	147
5.3 Análisis de las alternativas.....	152
5.4 Formulación de la intervención	170
5.5 Análisis de la viabilidad	188

CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	193
6.1 Conclusiones	193
6.2 Recomendaciones	196
6.3 Limitaciones del estudio.....	198
REFERENCIAS	201

ÍNDICE DE TABLAS

- Tabla 1. Resumen de la Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control
- Tabla 2. Resumen Informes emergentes de Auditorías de Cumplimiento ejecutadas por OCI de sectores agricultura y ambiente, 2017 y 2018
- Tabla 3. Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control
- Tabla 4. Población Objeto de Estudio.
- Tabla 5. Matriz de consistencia.
- Tabla 6. Operacionalización de Variables.
- Tabla 7. Informes emergentes de Auditorías de Cumplimiento ejecutadas por los OCI de los sectores agricultura y ambiente, 2017 y 2018
- Tabla 8: Conformación del Panel de Expertos.
- Tabla 9. Matriz de análisis de alternativas.
- Tabla 10. Marco lógico.
- Tabla 11. Plan de Implementación.
- Tabla 12. Implementación de la Propuesta: Metas físicas y presupuestales referenciales

ÍNDICE DE FIGURAS

- Figura 1. La normativa de control gubernamental establece la unidad de medida para la cantidad de evidencia de auditoría.
- Figura 2. La cantidad mínima de evidencia de auditoría está establecida en la normativa de control gubernamental.
- Figura 3. La cantidad máxima de evidencia de auditoría está establecida en la normativa de control gubernamental.
- Figura 4. La cantidad de evidencia que se obtiene proporciona toda la información necesaria para la auditoría.
- Figura 5. El aseguramiento de la cantidad de evidencia de auditoría está establecido en la normativa de control gubernamental.
- Figura 6. La normativa de control gubernamental incluye el aseguramiento de la cantidad de evidencia para mejorar la auditoría.
- Figura 7. El aseguramiento de la cantidad de evidencia de la auditoría está sistematizado.
- Figura 8. El aseguramiento de la cantidad de evidencia es parte de la auditoría.
- Figura 9. Las normas de control gubernamental sistematizan la obtención de evidencia de auditoría.

Figura 10. La cantidad de evidencia que se obtiene garantiza la evaluación completa y cabal de las operaciones auditadas.

Figura 11. La normativa de control gubernamental establece parámetros de medición para la calidad de evidencia de auditoría.

Figura 12. La normativa de control gubernamental establece indicadores para determinar la calidad de la evidencia en auditoría.

Figura 13. La normativa de control gubernamental establece los niveles de calidad de la evidencia de auditoría.

Figura 14. La calidad de la evidencia de auditoría está normada.

Figura 15. El aseguramiento de la calidad de la evidencia de auditoría está establecido en la normativa de control gubernamental.

Figura 16. Se realiza el aseguramiento de la calidad de la evidencia en la auditoría.

Figura 17. El aseguramiento de la calidad de la evidencia es parte de la auditoría.

Figura 18. El aseguramiento de la calidad de la evidencia en la auditoría está regulado.

Figura 19. La normativa de control gubernamental incluye el aseguramiento de la calidad de la evidencia para mejorar la auditoría

Figura 20. El aseguramiento de la calidad de la evidencia de la auditoría está sistematizado.

Figura 21. La calidad de la evidencia que se obtiene garantiza la evaluación completa y cabal de las operaciones auditadas.

Figura 22. Las normas de control gubernamental sistematizan la evaluación de la evidencia de auditoría.

Figura 23. Las normas de control gubernamental garantizan la evaluación objetiva de la evidencia de auditoría.

Figura 24. Árbol de objetivos y alternativas.

Figura 25. Proceso de elaboración y aprobación de la propuesta de modificación normativa.

Figura 26: Flujo de la propuesta.

Figura 27: Ejemplo del flujo de la propuesta en adquisición de bienes y servicios.

GLOSARIO DE SIGLAS Y ACRONIMOS

AdCaPCE	Auditoría de Cumplimiento a los Procesos de Contrataciones del Estado.
AudCump	Auditoría de Cumplimiento.
CGR	Contraloría General de la República.
Directiva	Directiva N° 001-2022-CG/NORM “Auditoría de Cumplimiento” aprobada con Resolución de Contraloría N° 001-2022-CG y modificatorias.
Directiva Anterior	Directiva N° 007-2014/GCSI que regula la Auditoría de Cumplimiento aprobada mediante la RC N° 473-2014-CG.
Guía de Auditoría de Contrataciones	Guía de Auditoría de las Adquisiciones y Contrataciones del Estado, aprobada con Resolución de Contraloría N° 532-2005-CG.
Guía para el Control a las contrataciones	“Guía para el Control Gubernamental a las contrataciones de bienes y servicios D.Leg.1017”, emitida por la Contraloría General de la República en el año 2015
Guía de Técnicas	Guía de Técnicas de Auditoría emitida por la Contraloría General de la República el año 2015
ISSAI 4100.94	Norma internacional ISSAI 4100.94 Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros.
JPAUD	Juicio Profesional del Auditor
LCE	Ley N° 30225 – Ley de Contrataciones del Estado.
LOSNCCGR	Ley N° 27785 – Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República y modificatorias.
MAC	Manual de Auditoría de Cumplimiento aprobado con Resolución de Contraloría N° 001-2022-CG y modificatorias.
MAC Anterior	Manual de Auditoría de Cumplimiento aprobado mediante la RC N° 473-2014-CG.
MP	Ministerio Público.
NAGU	Normas de Auditoría Gubernamental, aprobadas con Resolución de Contraloría N° 162-95-CG.
NIA 500	Norma Internacional de Auditoría 500 – Evidencia de Auditoría (NIA-ES 500)
NGC	Normas Generales de Control Gubernamental aprobadas con R.C. N° 295-2021-CG
NGC Anteriores	

	Normas Generales de Control Gubernamental, aprobadas con R.C. N° 273-2014-CG.
NIA	Normas Internacionales de Auditoría.
OCI	Órganos de Control Institucional.
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.
OSCE	Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado.
PE	Poder Ejecutivo.
PdOyEdE	Procesos de Obtención y Evaluación de Evidencias
PJ	Poder Judicial.
RLCE	Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado.
RUC	Registro Único del Contribuyente.
SNC	Sistema Nacional de Control.
SGCAA	Subgerencia de Control del Sector Agricultura y Ambiente.
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.
TIA	Trabajo de Investigación Aplicada.

RESUMEN

En las últimas décadas, muchas naciones han sido remecidas por escándalos de corrupción que involucran al Estado y a la sociedad civil. En efecto, más de una autoridad estatal de alto nivel y más de una prestigiosa firma auditora ha sido cuestionada por los resultados de auditorías relacionadas a operaciones directamente vinculadas con los casos de corrupción descubiertos. Esta grave circunstancia motiva el estudio del estado situacional del Sistema Nacional de Control (SNC), toda vez que este juega un papel de la mayor importancia en la lucha contra la corrupción, a través de la evaluación que realiza de las acciones de gestión y prestación de servicios de las diversas entidades públicas, utilizando el presupuesto público.

Efectivamente, el SNC, conjuntamente con el Ministerio Público (MP), el Poder Judicial (PJ) y el Poder Ejecutivo (PE), son los llamados a enfrentar la corrupción; surgiendo en este contexto la necesidad de asegurar que el SNC despliegue sus competencias eficiente y eficazmente. Para ello, se requiere diagnosticar si la manera cómo el SNC viene desarrollando su labor resulta la más adecuada para enfrentar el desafío que se ha generado a partir del descubrimiento de grandes casos de corrupción que han involucrado la participación de funcionarios públicos y empresarios.

En esta perspectiva, el presente trabajo se centra específicamente en el rol crucial que tienen los procesos de obtención y evaluación de evidencias (PdOyEdE) en auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del

Estado en el ámbito de la Subgerencia de Control del Sector Agricultura y Ambiente (SGCAA), de la Contraloría General de la República (CGR) durante el período 2017 - 2018.

Palabras clave: auditoria de cumplimiento, evidencia suficiente y apropiada, evaluación de evidencia, normas internacionales de auditoría, contrataciones del Estado.

ABSTRACT

In recent decades, many nations have been rocked by corruption scandals involving the state and civil society. Indeed, more than one high-level state authority and more than one prestigious auditing firm have been questioned about the results of audits related to operations directly linked to the cases of corruption discovered. This serious circumstance motivates the study of the situational state of the National Control System (SNC), since it plays a role of the greatest importance in the fight against corruption, through the evaluation that it carries out of the management and provision actions. of services of the various public entities, using the public budget.

Indeed, the SNC, together with the Public Ministry (MP), the Judiciary (PJ) and the Executive Power (PE), are called upon to confront corruption; In this context, the need to ensure that the SNC deploys its powers efficiently and effectively arises. For this, it is necessary to diagnose whether the way in which the SNC has been carrying out its work is the most adequate to face the challenge that has been generated from the discovery of large cases of corruption that have involved the participation of public officials and businessmen.

In this perspective, this paper focuses specifically on the crucial role of the processes of obtaining and evaluating evidence in audits of compliance with state contracting processes in the field of the Sub-Management of Control of the Agriculture and Environment Sector (SGCAA), of the Comptroller General of the Republic (CGR) during the period 2017 - 2018.

Keywords: compliance audit, sufficient and appropriate evidence, evaluation of evidence, international auditing standards, government contracting.

INTRODUCCIÓN

Durante la última década el Perú ha sido remecido por diversos escándalos institucionales relacionados a la ocurrencia de lamentables actos de corrupción en operaciones realizadas bajo el ámbito de los procesos de contrataciones del Estado, siendo en estas circunstancias que tanto la ciudadanía en general como diversos actores de la sociedad civil, reclaman a las autoridades correspondientes la investigación de los hechos producidos.

Es en este contexto que el Sistema Nacional de Control (SNC), conjuntamente con el Poder Judicial (PJ) y el Ministerio Público (MP), son los llamados a intervenir, de conformidad con sus competencias, en las operaciones relacionadas a los procesos de contrataciones del Estado que se han visto afectadas por posibles actos de corrupción referidos.

En términos generales, el SNC, en función de las competencias legales que ostenta, realiza diversos tipos de intervención, destacando entre ellas la auditoría de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado (AdCaPCE) – bienes y servicios, en la cual a partir de la obtención y evaluación de evidencias, realiza el señalamiento de presuntas de responsabilidades en los sujetos intervinientes; así como la existencia de oportunidades de mejora, formulándose por ello, en los correspondientes informes emitidos, las recomendaciones tanto para el inicio de acciones legales, como para la mejora de la gestión de las entidades que hayan sido objeto de auditoría.

Dado que las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, forman parte esencial de la intervención del SNC

en hechos sensibles a la corrupción, dicho tipo de intervención cobra particular importancia en la actual coyuntura nacional.

Tomando en consideración la importancia de la AdCaPCE – bienes y servicios, y estando a que este tipo de intervención se basa fundamentalmente en la obtención y evaluación de la evidencia que corresponde a las operaciones evaluadas, resulta de suma relevancia, asegurar que dicha evidencia cumpla con los requisitos de ser *suficiente y apropiada*, tal como señalan las normas de control que, para tal efecto, han sido emitidas por la Contraloría General de la República (CGR).

Por otro lado, resulta importante resaltar que la AdCaPCE – bienes y servicios, constituye uno de los principales mecanismos de ejercicio del control gubernamental, por lo que su desarrollo debe estar sometido al cumplimiento de los Principios del Control Gubernamental establecidos en el artículo 9º de la Ley N° 27785 (LOSNCCGR), entre los que destaca el Principio del Carácter Integral que establece que la evaluación de las operaciones examinadas debe realizarse en forma *cabal y completa*.

Del mismo modo, y teniendo en cuenta que en el ejercicio del control gubernamental también resulta igualmente pertinente considerar las normas emitidas por organismos internacionales, la Norma internacional ISSAI 4100.94 (ISSAI 4100.94) *Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros*, se constituye en un referente indispensable para el desarrollo de la auditoría a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios.

Estos antecedentes ponen de relieve la necesidad de investigar el rol de los procesos de obtención y evaluación de evidencia en la AdCaPCE – bienes y

servicios, acotándose dicha investigación al ámbito de competencia de la Subgerencia de Control del Sector Agricultura y Ambiente (SGCAA), en el período 2017 – 2018, investigación que ha sido desarrollada de conformidad a la Guía para Elaboración de Trabajo de Investigación Aplicada de la Escuela Nacional de Control (ENC).

De lo señalado previamente, se tiene que el objetivo general de la presente investigación se orienta a determinar si los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios, garantizan la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente, en el período 2017 - 2018.

Considerando el problema público detectado, detallado en el capítulo I, y sobre la base del objetivo planteado, la presente investigación se desarrolla en torno a la hipótesis que postula que *“Los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores Agricultura y Ambiente en el período 2017 – 2018, son pasibles de mejora para adecuarse con precisión a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94.”*

Con relación a la hipótesis planteada, debe señalarse que, tal como se expone en el capítulo IV, la hipótesis ha sido corroborada mediante la investigación efectuada, así como por los expertos de los cuales se ha obtenido información relevante, lo que ha dado lugar a que se prosiga con el desarrollo de la presente investigación y que, a su vez, ha permitido la formulación de una alternativa de solución para abordar el problema público detectado. Debe destacarse el hecho que la alternativa desarrollada en la presente investigación se formula con la finalidad de coadyuvar al ejercicio adecuado del control gubernamental, radicando precisamente su carácter de investigación aplicada y

su pertinencia en la perspectiva de la mejora continua del control gubernamental, mediante la identificación y aprovechamiento de las oportunidades de mejora en el ejercicio de la misión institucional.

En ese sentido, el capítulo I se concentra en el planteamiento del problema público y su justificación, así como las preguntas y los objetivos correspondientes a la temática materia de investigación, formulándose asimismo la hipótesis.

El capítulo II contiene el marco teórico que ha servido de referencia para la presente investigación, describiéndose tanto el material académico encontrado, como los instrumentos normativos que han sido utilizados como insumos de la investigación realizada, y que sustentan la importancia del tema tratado.

La metodología utilizada, así como la determinación de la muestra, que se han considerados para la presente investigación, forman parte del capítulo III.

El capítulo IV corresponde a la exposición de los resultados obtenidos con base a la recopilación de información que se ha realizado tanto de informes de control, del análisis histórico de la normativa de control gubernamental que regula la evidencia en auditoría, y mediante la aplicación de la encuesta al personal experto que ha sido consultado, interpretándose los resultados, lo que ha permitido comprobar la hipótesis planteada en la presente investigación.

Seguidamente, en el capítulo V, se desarrolla la propuesta de solución que emerge como consecuencia de haberse comprobado la hipótesis, a partir de lo cual, en el capítulo VI, finalmente, se formulan las conclusiones y recomendaciones, exponiéndose, asimismo, las limitaciones subsistentes, dado el carácter innovativo y contributivo de la presente investigación.

En ese sentido, con el presente trabajo se busca generar conocimiento que contribuya a mejorar la forma en la que, desde el SNC se ofrece a los ciudadanos

servicios de control que efectivamente mejoren la gestión de las diferentes instituciones públicas de forma tal que se propenda a que el cierre de brechas mediante el uso de los recursos públicos ejecutados por medio de la contratación estatal, se realice en forma honesta, y garantizando que los bienes y servicios que se contraten, efectivamente cumplan los fines para los que se adquieren.

CAPÍTULO I. PREGUNTA Y OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN

1.1 Línea de investigación adscrita

El presente trabajo de investigación denominado *Rol de los Procesos de Obtención y Evaluación de Evidencia en la Auditoría de Cumplimiento a los Procesos de Contrataciones del Estado en el Ámbito de la Subgerencia de Control del Sector Agricultura y Ambiente Período 2017 – 2018*, se inserta en la Línea de Investigación de *Procesos y Servicios de Control Gubernamental*, contenida en el literal b) del Numeral VI Desarrollo de las Líneas de Investigación, del documento denominado *Líneas de Investigación de la Escuela Nacional de Control*, aprobado el 21 de diciembre de 2018 por la ENC con el visado de la Dirección, Sub Dirección de Posgrado y Subdirección de Estudios e Investigaciones.

En efecto, el presente trabajo está centrado básicamente en los aspectos siguientes:

- a) Desarrollo de servicios de control posterior, específicamente la AdCaPCE en lo que respecta a las compras de bienes y servicios.
- b) Procesos de obtención y evaluación de evidencia durante el desarrollo de la AdCaPCE, en lo que se refiere a bienes y servicios.

En tal sentido, la materia de investigación está constituida por la actuación de la SGCAA de la CGR y de los Órganos de Control Institucional (OCI) del ámbito de competencia de dicha subgerencia, orientada a ejecutar auditorías de

cumplimiento¹ a los procesos de contrataciones del estado² - bienes y servicios, con eficiencia, eficacia, calidad y economía, sin influir directamente en la gestión a cargo de las entidades públicas, contribuyendo a generar mayor valor público en las intervenciones del SNC.

1.2 Enunciación y descripción del problema público

En el Perú, la norma específica que regula la ejecución de la auditoría de cumplimiento (AudCump), está constituida por la Directiva N° 001-2022-CG/NORM “Auditoría de Cumplimiento” (Directiva) y el “Manual de Auditoría de Cumplimiento”

¹ En el numeral 7.6 de las Normas Generales de Control Gubernamental aprobadas con R.C. N° 295-2021-CG (NGC), la AudCump se concibe como un proceso de naturaleza sistemática, por medio del cual, se recopila, obtiene y evalúa evidencia con independencia y objetividad, de forma tal que se determine, si las entidades o dependencias sujetas al ámbito del SNC, han cumplido con las normas, mandatos internos y las reglas establecidas en los contratos, que los auditores previamente han identificado como criterio con relación a los aspectos más importantes o significativos de las operaciones, procesos, actividades o asuntos específicos financieros, presupuestales y administrativos desarrollados por las entidades.

Dicha definición es muy similar a la contenida en el numeral 7.6 de las Normas Generales de Control Gubernamental, aprobadas con RC N° 273-2014-CG (NGC anteriores), vigentes durante el período de alcance del presente estudio, que señalan que dicho servicio de control constituye una forma de examen de forma objetiva y profesional que busca determinar la medida en la que las entidades sujetas al ámbito del SNC han observado las disposiciones normativas que resultan aplicables, y que incluyen a la normativa interna, así como a las estipulaciones establecidas en los contratos suscritos por las entidades, todo ello en el marco del ejercicio de las funciones o la prestación de servicios públicos, así como del empleo y la gestión que han realizado con los recursos que el Estado les ha asignado.

De lo expuesto se tiene que, el fin de la AudCump busca generar la mejora de la gestión, fomentando la transparencia, que se rinda cuentas y que se genere el buen gobierno de las entidades, para lo cual formula recomendaciones que se incluyen en los informes y que buscan permitir la optimización de los sistemas administrativos, de los sistemas de gestión y del sistema de control interno.

² Las contrataciones del Estado, también conocidas como contratación pública, según la Escuela Nacional de Control (2022) de la CGR, son concebidas como el proceso mediante el cual una entidad pública se abastece de bienes, servicios y obras en forma oportuna y bajo las mejores condiciones de precio y calidad, con el objeto de satisfacer una finalidad pública, buscando lograr la mejora de las condiciones de vida de los ciudadanos, en ese sentido, constituyen el conjunto de actuaciones administrativas mediante las cuales, el Estado se provee de los bienes, servicios y obras que necesita y que por sí solo no puede generar, y que dan lugar a la emisión de documentos como las órdenes de compra y de servicios y a la firma de contratos según corresponda. Su regulación está contenida tanto en la LCE cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo N° 082-2019-EF, como en su Reglamento aprobado con Decreto Supremo N° 344-2018-EF (RLCE).

(MAC), ambos aprobados con Resolución de Contraloría N° 001-2022-CG, que establecen que la AudCump está dividida en tres etapas marcadas, que son: planificación, ejecución y elaboración del informe, debiendo precisarse que en la ejecución de estas tres etapas, el sustento está constituido por la *evidencia* que los auditores obtienen y evalúan para respaldar las conclusiones a las que arriban como consecuencia de su labor de control desarrollada.

En ese sentido, la normativa nacional que rige el desarrollo de la AudCump en el Perú, los resultados a los que se debe llegar como producto de la labor de control realizada, deben estar contenidos en el documento denominado *informe de auditoría*, cuyas conclusiones y recomendaciones están orientadas, entre otras finalidades, hacia la mejora de la gestión de las entidades, informes que deben sustentarse en la evidencia obtenida en la etapa de la ejecución de este tipo de acciones de control, planteamiento que resulta acorde con la normativa internacional.

La normativa nacional, al referirse a las características de la evidencia, señala que la misma debe ser *suficiente* y *apropiada*, correspondiendo el término de *suficiente* a la medida cuantitativa o cantidad de evidencia obtenida para sustentar adecuadamente las conclusiones a las que llegan los auditores, en tanto que la palabra *apropiada* se refiere a la medida cualitativa o la calidad de la evidencia, es decir a las cualidades de ésta.

Resulta necesario señalar que la Directiva, en su Anexo N° 1: Glosario de Términos, conceptualiza a la evidencia como la información que utiliza la comisión auditora para llegar a las conclusiones en las que construye y sustenta el informe que se emite, precisando asimismo que, dicha evidencia, debe cumplir con los requisitos de ser *(i) suficiente*, entendido este requisito como la medida

cuantitativa respecto de la cantidad de evidencia obtenida; y (ii) *apropiada*, que constituye la medida cualitativa, o de calidad de la evidencia, relacionada a la relevancia, su fiabilidad y a que sea legalmente válida.

En ese sentido, la definición de lo que se entiende por *evidencia*, así como los requisitos de la misma, se alinean al concepto y requisitos señalados en la Norma Internacional de Auditoría 500 – Evidencia de Auditoría - NIA-ES 500, adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013 (NIA 500)³

En lo concerniente a los requisitos de la evidencia, de ser *suficiente* y *apropiada*, la regulación contenida en el MAC incluye disposiciones referidas a los PdOyEdE, existiendo la posibilidad de incorporar parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el juicio profesional del auditor (JPAUD), permitiendo que se defina con la mayor precisión posible cuándo es que la evidencia obtenida cumple con los mencionados requisitos.

En ese sentido, la ISSAI 4100 *Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros*⁴,

³ Para fines de la presente investigación se utiliza como material de consulta el texto de la Norma Internacional de Auditoría 500 – Evidencia de Auditoría (NIA-ES 500), emitida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, y que precisa que por *evidencia* se entiende a la información que utiliza el auditor para lograr alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión, siendo que conforme a dicha norma internacional, se entienden como características de la *evidencia*, tanto la *adecuación* entendida como la medida cualitativa de la *evidencia*, que a su vez es relevante y fiable para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor, como la *suficiencia*, entendida esta como la medida cuantitativa de la evidencia.

La NIA 500, se encuentra disponible en la dirección electrónica <https://www.icac.gob.es/node/72>.

⁴ La INTOSAI, en su calidad de organismo autónomo, independiente y apolítico constituido por ciento noventa y dos Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de igual número de países, constituye el órgano consultivo en el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC), que emite las ISSAI que vienen a ser las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), dentro las cuales, se encuentra la ISSAI 4100.94 denominada “Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros” disponible en la página de internet:

emitida por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) en 2016, de la que la CGR forma parte, en su desarrollo precisa que el proceso de recopilación, que también se entiende como el proceso de obtención de evidencia, es sistemático y reiterativo, e involucra los aspectos siguientes:

- La recopilación de evidencia a través del uso de procedimientos apropiados de auditoría.
- La evaluación de la evidencia obtenida de manera suficiente y apropiada.
- La reevaluación de riesgo y la recopilación de mayor evidencia como sea necesario.

De la lectura de la ISSAI 4100.94, se tiene que el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente* y *apropiada*, tiene por finalidad garantizar que la evidencia obtenida sustente en forma objetiva y lógica las conclusiones a las que llegan los auditores.

Sin embargo, en la normativa nacional existe la posibilidad de establecer, con la mayor precisión posible, en qué circunstancias la cantidad de evidencia realmente puede ser considerada como *suficiente*, de forma tal que se incorporen parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y permitan determinar efectivamente si dicho requisito ha sido cumplido, lo que se puede extender asimismo, al cumplimiento del requisito de la evidencia, de ser *apropiada*.

http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/ISSAI_4100_S-Directrices_Auditoria_de_Cumplimiento.pdf, estando disponible también en el portal de internet www.issai.org.

En efecto, de la evolución de la normativa que regula la ejecución del control gubernamental en el Perú, se observa que, pese a que se han emitido disposiciones relacionadas a las características o requisitos de las evidencias, está pendiente incorporar parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y permitan determinar, en forma objetiva, el cumplimiento de los requisitos que las evidencias deben cumplir.

En la siguiente Tabla se hace una breve descripción de la evolución normativa del tratamiento de las características o requisitos de las evidencias, siendo que el análisis detallado de la evolución producida se realiza más adelante, y se contiene en forma explícita en el anexo 1 del presente trabajo:

Tabla 1

Resumen de la Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia	
			Desde	Hasta
1	Resolución de Contraloría Nº 162-95-CG	Normas de Auditoría Gubernamental - NAGU	27/09/1995	23/10/2014
2	Resolución de Contraloría Nº 473-2014-CG	Directiva Nº 007-2014-CG/GCSII denominada "Auditoría de Cumplimiento"	02/01/2015	09/01/2022
		"Manual de Auditoría de Cumplimiento"		
3	Resolución de Contraloría Nº 001-2022-CG	Directiva Nº 001-2022-CG/NORM "Auditoría de Cumplimiento"	10/01/2022	Hasta la fecha
		"Manual de Auditoría de Cumplimiento"		

Nota: Elaborado con base a las disposiciones contenidas en las Resoluciones de Contraloría Nºs 162-95-CG y modificatorias; 473-2014-CG y modificatorias; y, 001-2022-CG y modificatorias.

Según la tabla anterior, se tiene que desde el año 1995, se reconoce que el sustento de las labores de control, está constituido básicamente por la evidencia que los auditores obtienen y por su posterior evaluación.

Conforme a las NAGU, que estuvieron vigentes desde el 27 de setiembre de 1995, hasta el 1 de enero de 2015, los requisitos que debía cumplir la evidencia eran los de ser *suficiente, competente y relevante*; en tanto que, desde el 2 de enero de 2015, hasta la actualidad, los requisitos que debe cumplir la evidencia son los de ser *suficiente y apropiada*.

Sin perjuicio de la modificación de los requisitos de la evidencia, se advierte que desde el año 1995 a la fecha, la determinación del cumplimiento de los requisitos de la evidencia, recae en el JPAUD, lo cual resulta crucial para los fines de la presente investigación, toda vez que, dada la importancia del juicio profesional de los auditores, como se verá en los capítulos correspondientes, se determina la necesidad de fortalecer y complementar el juicio profesional de los auditores, mediante herramientas que, fortaleciendo la labor que realizan los auditores, permitan establecer con la mayor precisión posible, y de forma objetiva, cuando es que efectivamente, la evidencia cumple con los requisitos de *suficiente y apropiada*.

En ese sentido, en la presente investigación, se exponen los resultados a los que se ha arribado del análisis de la evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control.

En ese contexto se tiene que, actualmente, al desarrollar una AdCaPCE - bienes y servicios, el equipo o comisión auditora a cargo deberá determinar los procedimientos a aplicar para obtener evidencia. Así, en los casos de evaluación del pago por ingreso de computadoras a una determinada entidad, los auditores

deberán solicitar a la entidad auditada que remita la información correspondiente, siendo los auditores quienes determinarán qué documentos deberán ser evaluados, así como la cantidad de los mismos.

Dadas estas circunstancias, cabe la posibilidad que en lo concerniente a la evaluación del comprobante de pago emitido por el contratista o proveedor, los auditores de un determinado equipo soliciten la factura y la guía de remisión, considerando innecesario requerir documentación adicional, ante lo cual, la cantidad de evidencia obtenida deberá ser considerada como *suficiente*, en la medida que el equipo auditor también lo considere así, pues estaría cumpliendo las exigencias de la normativa nacional, toda vez que en ella no se precisa el parámetro que determine objetivamente en qué circunstancias se está ante evidencia *suficiente*.

Ante ello resulta posible también, que otro equipo o comisión auditora, para examinar la misma operación, solicite el comprobante de pago (factura y guía de remisión) emitido por el contratista o proveedor, así como información adicional para corroborar la veracidad de la información obtenida, pudiendo incluso llegar a requerir información a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) sobre las actividades y los rubros comerciales del proveedor. Asimismo, los auditores podrían realizar una visita para comprobar la existencia física del domicilio del proveedor consignado en la factura, obteniendo por tanto mayor cantidad de evidencias relacionadas a la emisión del comprobante de pago por el contratista, advirtiéndose que en este caso la cantidad de evidencia obtenida será mayor a la recabada por el primer equipo.

No obstante, en ambos casos, la cantidad de evidencia obtenida deberá ser considerada como *suficiente*, pues al no existir un criterio o parámetro objetivo a partir del cual se determine cuando la evidencia es *suficiente*, dicho requisito se tendrá por cumplido en la medida en que cada equipo auditor así lo considere, resultando por ello necesario, dotar a los auditores de parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, que se empleen como insumos destinados a determinar el cumplimiento del referido requisito.

Más complejo es aún si se trata del cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada*. En efecto, al referirse a la calidad de la evidencia, los parámetros de medición suelen ser igualmente subjetivos, ya que el cumplimiento de dicha característica es determinado también por los propios equipos auditores, resultando necesario, al igual que en el caso del cumplimiento del requisito de ser *suficiente*, incorporar parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, al ser usados en la determinación del cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada*.

Efectivamente, siguiendo con la evaluación de un pago efectuado por la compra de computadoras, un equipo auditor podrá considerar *apropiada*, para el caso de la información tributaria relacionada, la factura y la información proveniente de la página web de la SUNAT. Sin embargo, otro equipo auditor considerará la obtención de información más específica, solicitando a la SUNAT la ficha del Registro Único del Contribuyente (RUC) correspondiente al vendedor, pues los datos que proporcione el operador tributario debidamente certificados, serán más confiables que los que se han obtenido de un portal de internet, más si al contarse con la sola impresión del mencionado portal, en caso que la

información del mismo cambie o desaparezca, no habrá manera de comprobar la existencia de dicha información y la fuente de la que se ha obtenido.

Sobre ello también existe la posibilidad referida a que otro equipo auditor además de obtener información del portal web de la SUNAT y contrastarla con la información escrita obtenida de dicho ente recaudador, vaya más allá y realice visitas a los contribuyentes involucrados para constatar efectivamente su existencia y obtener más información, actuación que garantizará de mejor manera el cumplimiento de la característica de *apropiada* de la evidencia obtenida.

No obstante, tal como se presenta la situación actualmente, la evidencia obtenida por los auditores en todos los casos señalados previamente, cumplirá con la característica de ser *apropiada*, pues es cada equipo auditor el que determina el cumplimiento de dicho requisito.

Lo expuesto en los párrafos precedentes se agrava aún más si se tiene en cuenta, que una vez obtenida la evidencia, que por definición debe ser *suficiente* y *apropiada*, se debe proceder a su evaluación por parte de los auditores, quienes, al avocarse a dicha tarea, tampoco cuentan con incorporando parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y que se usen como herramientas para evaluar la evidencia obtenida.

El problema público detectado se hace más evidente si se tiene en cuenta que al desarrollarse la AudCump, deben respetarse obligatoriamente los Principios del Control Gubernamental establecidos en el artículo 9° de la Ley N° 27785 – Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República (LOSNCCGR), entre los cuales se incluye el Principio de Carácter Integral, establecido en el literal b) del mencionado artículo 9°, que

señala que el ejercicio del control consta de un conjunto de acciones y técnicas orientadas a evaluar, de manera *cabal* y *completa*, en el marco de las competencias del SNC, los procesos y operaciones materia de examen en la entidad.

Teniéndose en consideración que el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente* y *apropiada*, es determinado por los propios auditores, en base únicamente a su juicio y escepticismo profesional, se hace necesario contar con herramientas que complementen las labores desarrolladas por los auditores, cuya finalidad sea, la de coadyuvar a que se garantice que la evaluación de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC, se realice de forma cabal y completa.

Efectivamente, conforme a la normativa actual, los PdOyEdE, se desarrollan por los auditores, utilizando su juicio y escepticismo profesional, a lo que se suma la experiencia propias de cada auditor, lo que genera el riesgo referido a que éstos procesos se realicen de forma disímil, lo que podría afectar la integridad del análisis de la operación objeto de auditoría, resultando por ello necesario, incorporar parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y permitan establecer con certeza en qué circunstancias la evidencia obtenida es realmente *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad).

En ese sentido, existe la posibilidad de que la normativa actual incluya disposiciones que aborden en forma precisa el desarrollo de dichos procesos, lo que tendrá incidencia en el resultado de la labor de control, traducida ésta en la elaboración y emisión de los correspondientes informes de auditoría.

En efecto, durante la tramitación de informes de auditoría ante diversas instancias, tanto de la propia CGR como de fuera de ella, en muchas ocasiones

los sujetos intervinientes cuestionan la validez y confiabilidad de la evidencia que respalda el trabajo realizado por los auditores. En dichos casos se advierte que ante situaciones similares los procesos de obtención y evaluación de evidencia suelen ser diferentes, lo que evidencia la falta de uniformidad para realizar dichos procesos. Lo dicho puede considerarse tanto en la ejecución de verificaciones físicas como en la toma de entrevistas, que se desarrollan según las consideraciones que sobre el particular determina como importantes cada auditor.

En esa medida, el problema público detectado afecta el desarrollo de la AdCaPCE - bienes y servicios, pudiéndose extender asimismo a otros tipos de auditorías.

Efectivamente, como parte de los procedimientos de auditoría para la obtención de evidencias que se desarrollan en la AdCaPCE: obras, se incluye la evaluación física de la ejecución de la obra materia de evaluación, producto de lo cual se procede a la suscripción de las correspondientes actas, ya sea de verificación, de inspección, de visita, etc. Luego de ello, los auditores proceden a evaluar los resultados obtenidos, comparándolos con las especificaciones del expediente técnico, comparación que se realiza basándose únicamente en la experiencia de los auditores.

De allí que exista la posibilidad referida a que un auditor extienda la comparación de los resultados de las actas no solo al expediente técnico, sino que, profundizando el examen, recurra a normativa no incluida en el expediente técnico pero que resulta aplicable al tipo de construcción. Asimismo, puede realizar el contraste de los resultados obtenidos en la obra, con la finalidad pública establecida en el proyecto de inversión, modalidad de evaluación que, al

ser aplicada, garantizará mayor confiabilidad frente a la evaluación que haga otro auditor basándose únicamente en lo establecido en el expediente técnico.

No obstante, en ambos casos, la evidencia obtenida cumplirá con los requisitos de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad), existiendo por ello la posibilidad de incluir en la normativa nacional, parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y a partir de los cuales se pueda establecer con la mayor precisión posible, que la evidencia obtenida realmente cumple con los requisitos de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad).

En efecto, si bien ni la Directiva anterior, ni el MAC anterior, incluían los parámetros antes mencionados, actualmente, en la Directiva, específicamente en el numeral -7.1.2.1. Desarrollar los procedimientos de auditoría- se establece que la Comisión Auditora valora las evidencias recolectadas utilizando para ello el juicio profesional y el escepticismo.

De igual forma, el MAC, específicamente en el numeral 83, establece que, con la finalidad de cubrir el alcance de la auditoría, es el auditor el que debe decidir cuando la evidencia de auditoría es *suficiente* y *apropiada*, debiendo emplear tanto su juicio y escepticismo profesional propios para examinar cuando la evidencia es *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad).

Seguidamente, el MAC, en el numeral 105 prescribe que, al examinar el alcance del trabajo realizado, el auditor, en caso de que determine que el alcance es insuficiente, puede considerar la posibilidad de realizar procedimientos adicionales de auditoría o modificar la opinión debido a una limitación del alcance, lo que implica la posibilidad referida a que la evaluación de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC, no se

realice en forma completa y cabal, como se señala en el literal b) del artículo 9º de la LOSNCCGR.

En ese sentido, el problema público detectado consiste en que al no contarse con parámetros que determinen que la evidencia obtenida por los auditores cumple objetivamente con los requisitos de ser *suficiente* y *apropiada*, y al no haberse establecido parámetros que guíen el proceso de evaluación de la evidencia obtenida, actualmente la normativa nacional puede ser mejorada, de forma tal que se garantice que las operaciones materia de AdCaPCE - bienes y servicios, se evalúen, en el marco de las competencias del SNC, en forma cabal y completa.

En dicho contexto surge la necesidad de realizar el presente trabajo de investigación aplicada (TIA), cuyo objetivo es generar conocimientos orientados a mejorar los procesos de obtención y evaluación de evidencia en las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del estado - bienes y servicios, en el ámbito de la SGCAA, específicamente durante el período 2017 - 2018.

1.3 Justificación del problema público

Una de las herramientas principales que usa el SNC para el cumplimiento de sus funciones es la AudCump, que para fines del presente trabajo viene a ser específicamente la auditoría a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios, cuyos resultados están orientados a lograr la mejora de la gestión de las entidades públicas, y que se basan fundamentalmente, a su vez, en los resultados de los PdOyEdE.

En esa medida, se tiene que, al proponerse mejoras en los PdOyEdE, se podría elevar el nivel de los resultados de las auditorías a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios, contribuyendo a asegurar que en

dichas acciones de control se garantice que las operaciones materia de examen, en el marco de las competencias del SNC, se evalúen en forma cabal y completa, de forma tal que se cumplan tanto el Principio de Carácter Integral del Control Gubernamental, como la ISSAI 4100.94, todo lo cual, a su vez, podría impactar positivamente en la gestión de las entidades públicas.

La justificación del problema público relacionado con el presente TIA, radica fundamentalmente en la importancia económica que tienen los procesos de contrataciones del Estado en el Perú, tal como se describe a continuación.

Según la información contenida en las Estadísticas Generales de Contrataciones Públicas publicadas en el portal de internet CONOSCE que administra el Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado, en adelante OSCE, durante el año 2018, el Estado peruano realizó contrataciones por S/. 46 740,90 millones, mediante 47 917 procedimientos de selección.

De dichas operaciones, S/ 33 482,80 millones que representaron el 71,65% del valor adjudicado total se realizaron bajo el ámbito de la Ley N° 30225 (LCE), mientras que las contrataciones desarrolladas bajo el Decreto Legislativo N° 1017 por S/ 7,9 millones equivalieron al 0,01%.

Las contrataciones ejecutadas bajo la normativa de Petroperú sumaron S/ 4 596,00 millones, mientras que las adjudicaciones por otros regímenes ascendieron a S/ 8 654,5 millones, que sumadas en total equivalen a S/ 13 250,50 millones que representan el 28,34% del monto ejecutado por contratación pública el año 2018.

Si se vincula la cifra ejecutada el año 2018, mediante contrataciones estatales, con el monto del presupuesto anual aprobado mediante la Ley N° 30693 - Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2018, que

ascendió a S/ 157 158 747 651,00 (ciento cincuenta y siete mil ciento cincuenta y ocho millones setecientos cuarenta y siete mil seiscientos cincuenta y uno y 00/100 soles), se tiene que mediante los procesos de contrataciones estatales, se ejecutó aproximadamente el 29,74% del total del presupuesto anual, que corresponden a los más de S/ 46 mil millones señalados en los párrafos precedentes.

Situación similar se produjo el año 2017, tal como se muestra en el Informe Anual de Contrataciones Públicas 2017, publicado en el Portal oficial de internet del OSCE, en el que dicha institución da cuenta que, en el año 2017, el Estado Peruano realizó contrataciones por S/. 36 176,4 millones mediante 45 764 procedimientos de selección, 109 218 órdenes de compra, 2 542 contrataciones directas.

En el mencionado informe, se indica que las contrataciones realizadas bajo el ámbito de la LCE representaron el 77,8% del valor adjudicado total, mientras que las contrataciones realizadas bajo otros regímenes representaron el 15,0%, precisando que las contrataciones celebradas al amparo del Decreto Legislativo N° 1017 y de la normativa de Petroperú significaron el 1,8% y 3,2% respectivamente, discriminando que, según el valor de objeto contractual, el 21,3% corresponde a la adquisición de bienes, el 32,5% a la prestación de servicios (incluye consultoría de obras) y el 46,2% a ejecución de obras.

Al comparar el monto total de dinero establecido mediante Ley N° 30518 - Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2017, equivalente a S/ 142 471 518 545,00, con la cifra ejecutada mediante contratación estatal ascendente a S/. 36 176,4 millones, se tiene que el 25,39% del presupuesto

público del año 2017 se ha ejecutado mediante los procesos de contrataciones estatales.

De lo expuesto se advierte que durante los años 2018 y 2017, en promedio más del 27% del presupuesto público anual, se ha ejecutado mediante contratación estatal, cifra que por su importancia juega un papel preponderante en el desarrollo económico y social del país, esto en el entendido de que la aplicación de los recursos públicos que se ejecutan mediante contratación estatal, podría ser la palanca adecuada para el cierre brechas en infraestructura, bienes y servicios públicos que requieren los ciudadanos.

En ese sentido, el ámbito temporal de la presente investigación se delimita en los períodos 2017 – 2018.

No obstante, llama la atención que los casos de corrupción pública que han sido hechos de conocimiento por la prensa nacional e internacional, en su mayoría se encuentren asociados precisamente al desarrollo de procesos de contratación estatal, referidos a la ejecución de obras, compra de bienes y en muchos casos a la prestación de servicios.

Efectivamente, en lo concerniente a la compra de bienes pueden citarse las irregularidades en la adquisición de terreno para la construcción del laboratorio de análisis de muestras ambientales y de validación y dirimencia del Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental – OEFA, que habrían generado perjuicio económico por más de 6 millones de soles; asimismo, para el caso de la contratación de servicios, se tienen las irregularidades en el pago de los servicios al contratista encargado de ejecutar el mejoramiento e implementación de la nueva sede del Ministerio de Desarrollo Agrario y Riego,

casos que se suman a otros bastante conocidos, producidos también en otros sectores.

En efecto, como ejemplos generales también se pueden citar para la compra de bienes, el robo de combustible en el Ejército que generó una sentencia condenatoria a un ex congresista que se encontraba en pleno ejercicio de funciones, y los escándalos en las compras de patrulleros y ambulancias por diversas instancias de los gobiernos nacional y regionales.

De igual forma, en lo que se refiere a la adquisición de servicios se tiene como ejemplo la contratación de la empresa Global CST para proveer de instructores israelíes para comandos que participan en operaciones militares contra el terrorismo en los valles de los ríos Apurímac, Ene y Mantaro (VRAEM), en el que la CGR advierte que el Estado habría sido perjudicado por casi 40 millones de soles.

Asimismo, en el caso de las obras pueden citarse como ejemplo, entre otras, los perjuicios económicos detectados en la construcción de la carretera Interoceánica Sur, actualmente materia de investigación por formar parte del denominado caso Odebrecht.

Como consecuencia de los hechos mencionados en los párrafos precedentes, se tiene una larga lista de funcionarios públicos y empresarios, algunos en prisión y otros en libertad que vienen afrontando procesos penales en diversas regiones del país, lo que es señal inequívoca de que algo no está funcionando bien en el actual modelo de contratación pública que se viene aplicando, el cual proviene de la evolución legislativa producida desde los inicios del siglo XXI.

El escenario descrito permite visualizar la importancia actual que tiene la AdCaPCE - bienes y servicios, pues los resultados que se alcanzan con la misma, además de lograr la identificación de los funcionarios responsables de las irregularidades que se detecten, permiten la formulación de recomendaciones para la mejora de la gestión de las entidades involucradas.

De allí la particular importancia que reviste la mejora de la AdCaPCE - bienes y servicios, pues dada la complejidad e importancia de las operaciones que son examinadas mediante este tipo de auditoría, resulta sumamente necesario que se garantice que todas las operaciones que sean materia de auditoría, en el marco de las competencias del SNC, se evalúen en forma cabal y completa, tal como lo señala la LOSNCCGR, de forma tal que se identifiquen a los responsables y sobre todo se formulen recomendaciones idóneas para mejorar la gestión pública de las contrataciones del Estado, generándose mayor eficiencia y eficacia en las compras públicas.

De esta forma se realizará una contribución orientada a mejorar la labor que realizan la SGCAA y los OCI de su ámbito de competencia, lo que a su vez va a coadyuvar a que el presupuesto que se destine a las compras públicas que efectúan las entidades de los sectores Agricultura y Ambiente se ejecute en forma más eficiente, eficaz y transparente, consistiendo en ello el valor público que va a generar el presente TIA.

No está demás señalar que, en la actual coyuntura, la ciudadanía busca respuestas efectivas de las instituciones públicas, por lo que en ese sentido, una mejora en los servicios de control posterior, definitivamente impactará en la percepción que tienen los ciudadanos respecto del ejercicio del control gubernamental por el SNC.

1.4 Antecedentes

En virtud de lo dispuesto en la LOSNCCGR, la CGR, con la finalidad de regular el proceso de auditoría gubernamental, ha emitido las NGC; resultando que para el caso específico de la AdCaPCE - bienes y servicios, que es materia del presente trabajo, su ejecución se regula mediante el MAC, norma que si bien menciona las características y los tipos de evidencia, podría incluir términos para regular con mayor precisión los procesos de obtención y evaluación de evidencia en el desarrollo de la AudCump.

Por su parte, reconociendo que la labor de AudCump, se basa fundamentalmente en la evidencia obtenida por los auditores, la ISSAI 4100.94, que es la norma internacional correspondiente, precisa que el proceso de recopilación de evidencia es sistemático y reiterativo e involucra los aspectos siguientes:

- La recopilación de evidencia a través del uso de procedimientos apropiados de auditoría.
- La evaluación de la evidencia obtenida de manera suficiente y apropiada.
- La reevaluación de riesgo y la recopilación de mayor evidencia como sea necesario.

En tal sentido, si bien la normativa actual ha recogido lo señalado en la norma internacional antes mencionada, existe la posibilidad de incorporar parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y que puedan ser utilizados para acreditar el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente y apropiada*, en los procesos de obtención y evaluación de evidencia.

1.5 Preguntas y objetivos

a. Pregunta general

¿Los procesos de obtención y evaluación de la evidencia, utilizados en la AdCaPCE - bienes y servicios, durante el período 2017 – 2018, garantizan la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente?

b. Preguntas específicas

- ¿Cómo se desarrolla el proceso de **obtención** de evidencias en la AdCaPCE - bienes y servicios?
- ¿Cómo se determina que la evidencia obtenida en la AdCaPCE - bienes y servicios, cumple con los requisitos de ser *suficiente y apropiada*?
- ¿Cómo se desarrolla el proceso de **evaluación** de evidencias en la AdCaPCE - bienes y servicios?
- ¿Cómo se garantiza que en la AdCaPCE - bienes y servicios, se realiza la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente?

c. Objetivo General

Determinar si los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios, garantizan la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente, en el período 2017 - 2018.

d. Objetivos específicos

- Determinar cómo se desarrolla el proceso de obtención de evidencias en la AdCaPCE bienes y servicios.
- Establecer cómo se determina que la evidencia obtenida en la AdCaPCE - bienes y servicios, cumple con los requisitos de ser *suficiente y apropiada*.
- Determinar cómo se desarrolla el proceso de evaluación de evidencias en la AdCaPCE - bienes y servicios.
- Determinar si los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios, garantizan la evaluación cabal y completa en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente.

1.6 Hipótesis

En razón de la experiencia profesional funcional, se considera que la normativa que regula el desarrollo de los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores Agricultura y Ambiente en el período 2017 - 2018, puede ser mejorada a fin de garantizar la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente, y garantizar asimismo la adecuación precisa de dicha normativa a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94.

De modo que la hipótesis general, en el marco de una investigación principalmente descriptiva, queda expresada del modo siguiente:

a. Hipótesis general

Los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores Agricultura y Ambiente en el período 2017 – 2018, son pasibles de mejora para adecuarse con precisión a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94.

b. Hipótesis específicas

- El proceso de obtención de evidencias en la AdCaPCE – bienes y servicios puede desarrollarse, identificando los procesos y subprocesos que conforman la operación evaluada, a fin de complementar y fortalecer el JPAUD.
- El cumplimiento de los requisitos de ser *suficientes* y *apropiadas* de las evidencias obtenidas en las auditorías de cumplimiento a los

procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios, puede ser determinado obteniendo evidencia por cada uno de los procesos y subprocesos que conforman la operación evaluada, a fin de complementar y fortalecer el JPAUD.

- El proceso de evaluación de evidencias en la AdCaPCE - bienes y servicios, puede desarrollarse obteniendo evidencias fiables, relevantes y legalmente válidas, por cada uno de los procesos y subprocesos que conforman la operación evaluada, a fin de complementar y fortalecer el JPAUD.

- Los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios, pueden ser mejorados, a fin de garantizar la evaluación cabal y completa de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC, verificando, respecto de la evidencia obtenida, qué se demuestra, cómo se demuestra y porqué.

CAPÍTULO II. MARCO CONCEPTUAL

2.1 Definición y conceptos principales

a. Antecedentes conceptuales

La importancia de los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios, en el Sector Agricultura y Ambiente, radica, entre otras razones, en el hecho de que los grandes proyectos de inversión destinados tanto a mejorar la prestación de los servicios del Estado en dichos sectores, como a mejorar la capacidad productiva del agro peruano, se ejecutan mediante contrataciones del Estado, siendo precisamente este tipo de operaciones, las que presentan un nivel de muy alto riesgo frente a actos de corrupción.

En efecto, Gudynas (2017), señala que en el sector agricultura, tanto en Perú, como en Bolivia, se advierte la presencia de actos de corrupción en la ampliación de las áreas ganaderas, mediante la deforestación, la agricultura intensiva y el uso de agroquímicos.

Lo opinado por Gudynas da pie a echar una mirada a las millonarias adquisiciones de bienes que realiza el Estado Peruano, constituidas, entre otros, por insumos para el agro, como son la urea, y que para el año 2022, generó que, se destinen más U\$ 90 millones de dólares, para la compra de urea, operaciones de compra de bienes que lamentablemente fracasaron por las constantes denuncias de actos de corrupción que empañaron estas compras, esto según lo informado por la revista digital Bloomberg Línea (2022).

Del mismo modo, en el sector ambiente se puede citar como ejemplo de lo dicho, a las irregularidades en la adquisición del terreno para la construcción del laboratorio de análisis de muestras ambientales y de validación y dirimencia

del Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental – OEFA; así como las irregularidades detectadas en el pago de los servicios al contratista encargado de ejecutar el mejoramiento e implementación de la nueva sede del Ministerio de Desarrollo Agrario y Riego.

De otro lado, según Alarcón (2019), por ejemplo, en las últimas décadas, la totalidad de las obras de irrigación, están concentradas en la costa peruana, y como característica general tienen la de estar relacionadas a denuncias de corrupción como son los casos de Chavimochic, Chinecas, Majes – Sihuas 2, y Olmos.

Los casos antes mencionados, además de generar serios problemas por la presencia de actos de corrupción, ocasionan impactos sociales al nivel de desplazamiento de comunidades y productores pequeños, fomentando la migración constante, y aumentando asimismo el estrés hídrico, lo que afecta negativamente a las economías dependientes del agro.

Lamentablemente, la ejecución de dichas contrataciones, es empañada, como ya se dijo, por la corrupción generalizada que se ha hecho pública durante las últimas décadas. Así, por ejemplo, el proyecto Chavimochic se ha visto involucrado en el escándalo de corrupción denominado Caso Odebrecht, toda vez que dicha empresa, mediante maniobras poco claras se hizo de la ejecución de dicha obra, siendo que los casos de corrupción presentes en la misma.

En ese sentido se tiene que los procesos de contrataciones del Estado, en los sectores Agricultura y Ambiente, resultan sumamente importantes, siendo que para el caso de la presente investigación, se enfatiza en la importancia de los procesos de contrataciones de bienes y servicios que, como se ha visto en

los párrafos anteriores, además de generar un alto impacto en el sector agricultura, generan impactos nocivos asociados.

Lo dicho cobra especial relevancia a la luz de lo señalado por Shack et al. (2021), quienes revelaron que, en el año 2020, en los sectores agricultura y ambiente se efectuó una ejecución consolidada que se aproxima a casi 3 mil millones de soles, lo que ha motivado que durante el período comprendido entre los años 2017 a 2020, se ejecuten 82 servicios de control posterior en el sector agricultura, y 738 servicios similares en otros sectores entre los que se incluye el sector ambiente.

En este contexto, y dado el nivel de inversión pública involucrado, resulta de vital importancia que el SNC realice el adecuado control de las operaciones involucradas, lo que determina la importancia de la realización de auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios en los sectores agricultura y ambiente.

Así las cosas, se tiene que la necesidad de intervención del SNC en los sectores agricultura y ambiente, mediante auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, en todos los sectores, y en particular en agricultura y ambiente. De este modo, no solo tiene su sustento en estudios nacionales, sino que, si se tienen en cuenta los esfuerzos desplegados en los últimos años para la integración del Perú en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el abordaje de este problema se sustenta también en la preocupación internacional por hacer frente a la corrupción en los sectores público y privado.

Por ello, y frente a los casos de corrupción detallados en los párrafos precedentes, a nivel internacional resulta pertinente tomar en cuenta las

opiniones de Cajiao y Calvache (2017), referidas a que es posible afirmar que los actos de corrupción considerados como emblemáticos e históricos, de las empresas Enron y Parmalat, en Estados Unidos y Europa, así como los casos conocidos como Panamá Papers, y el actualmente en boga Caso Odebrecht, en Latinoamérica, son ejemplos de la ausencia de control institucional, en los procesos de contratación, prestación de servicios y adquisición de bienes.

En dicho contexto, de las opiniones de las autoras antes mencionadas, se puede señalar que las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), además de establecer principios básicos, así como procedimientos para la ejecución de la auditoría, imponen al auditor la responsabilidad por la detección del fraude y del error, de forma tal que los estados financieros, reflejen la situación financiera y económica del negocio.

En el Perú, el denominado caso Odebrecht, ha mostrado no solo la debilidad de los controles en las operaciones públicas, sino que ha puesto sobre el tapete el papel que han jugado los auditores en los hechos que han conmocionado los ambientes políticos y empresariales peruanos.

Y es que en el Perú es de público conocimiento que la empresa Graña y Montero, consorciada con Odebrecht y dos empresas más, vienen afrontando procesos judiciales por el supuesto pago de sobornos a un ex presidente, para obtener la buena pro de los tramos 2 y 3 de la Carretera Interoceánica Sur, investigaciones que se extienden también a una firma auditora de prestigio internacional, cuyos contratos suscritos para auditar a la empresa Graña y Montero, vienen siendo revisados por la fiscalía para determinar la responsabilidad de la firma auditora por no observar ni advertir el anómalo

reparto de utilidades que permitió encubrir el pago de sobornos por la ejecución de la obra mencionada líneas arriba.

En esta perspectiva, debe tenerse en cuenta que tanto en la auditoría gubernamental, como en la auditoría privada, los auditores generalmente argumentan que su evaluación no abarca la totalidad de las operaciones sino solo una muestra, señalando que toda auditoría es selectiva o muestral, características de las que no escapa la AudCump, así como todas las materias y sectores a revisarse mediante dicha auditoría, los que incluye a la AdCaPCE – bienes y servicios en los sectores agricultura y ambiente.

En ese sentido, se advierte que la AudCump se desarrolla con evidencias que en primer término son solicitadas por los propios auditores y que seguidamente son entregadas por las instituciones que son auditadas, luego de lo cual son evaluadas por los auditores para fundamentar las conclusiones a las que deben llegar.

Resulta de suma importancia tener en cuenta que la responsabilidad por el desarrollo adecuado de los procesos de obtención y evaluación de evidencia recae en los auditores, siendo ellos responsables de asegurar que la evidencia obtenida sea *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad), y que esta sea a su vez adecuadamente evaluada, pues de esto dependen las conclusiones a las que se arriben en la labor de auditoría.

Sin embargo, y a pesar de la importancia que tienen la obtención y la evaluación de la evidencia en las auditorías, ambos procesos se guían únicamente por el juicio y escepticismo profesional de los auditores, lo que determina que el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente*

(cantidad) y *apropiada* (calidad), podría determinarse de manera no uniforme, circunstancia que también se extiende al proceso de evaluación de la evidencia.

Dada la especial importancia que tienen el juicio, el escepticismo y la experiencia profesional del auditor, resulta necesario fortalecer dicha labor, mediante la inclusión de herramientas normativas que, aunadas al juicio y escepticismo profesional, propendan a garantizar que la evidencia obtenida sea realmente *suficiente* y *apropiada*, y que la *evaluación* posterior que se haga de la misma sea adecuada, siendo que a la luz de los sucesos públicos citados en el presente rubro, se puede afirmar que el juicio y el escepticismo profesional del auditor pueden ser fortalecidos para garantizar el éxito de las auditorías, contexto en el cual resulta propicia la emisión de la presente investigación.

En efecto, como se ha sustentado en el presente trabajo, al realizarse la justificación del problema público, se ha hecho de relevancia la importancia económica que tienen los procesos de contrataciones del Estado en el Perú, traducida en el volumen del presupuesto público ejecutado mediante contrataciones del Estado durante los años 2017 y 2018 que, según la información que administra el OSCE, representa en promedio más del 27% del presupuesto público anual.

Por ello, es que casos de corrupción como los detectados en la compra de urea por el Ministerio de Desarrollo Agrario y Riego durante el año 2022, dan cuenta de la necesidad de mejorar la auditoría a los procesos de contrataciones del Estado, dado lo complejo y riesgoso del proceso logístico involucrado.

De los ejemplos citados en el presente trabajo, se tiene que los procesos de contrataciones del Estado, son terreno muy fértil para la corrupción, constituyéndose por tanto en operaciones muy riesgosas que se llevan a cabo

en el sector público, aspecto que ha sido reconocido por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) en la “Exposición de Motivos – Ley de Contrataciones del Estado” (Ministerio de Economía y Finanzas, 2021), en el que reconoce el alto nivel de riesgo en las compras estatales, para lo que recurre a un estudio elaborado por la OCDE.

En efecto en el estudio denominado “La Contratación pública en el Perú: reforzando la capacidad y la coordinación 2017”, (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017 como se citó en Ministerio de Economía y Finanzas, 2021), la OCDE, postula lo siguiente:

...la contratación pública es una de las actividades gubernamentales con más ‘riesgo’ de dispendio, mala gestión y corrupción. El tamaño, volumen y regularidad de las transacciones, las estrechas interacciones entre los sectores público y privado y, progresivamente, la complejidad de los procedimientos son las principales razones del fuerte potencial de corrupción en el sector público. Los mecanismos de control interno y sistemas de gestión de riesgos ayudan a abordar los riesgos y a apoyar la rendición de cuentas durante todo el proceso de contratación pública. (p.6)

En ese mismo orden de ideas, en la “Exposición de Motivos – Ley de Contrataciones del Estado” (Ministerio de Economía y Finanzas, 2021), se señala que la LCE constituye un marco normativo destinado a orientar la contratación de bienes, servicios y obras hacia el cumplimiento de los fines públicos, adoptando el enfoque de valor por dinero.

Del mismo modo se afirma que las actuaciones de los funcionarios y servidores, en el proceso de contratación, deben necesariamente enmarcarse

dentro de la gestión basada en resultados, de forma tal que las contrataciones se realicen oportunamente y con las mejores condiciones de precio y calidad, lo que debe permitir que el cumplimiento de los fines públicos repercuta positivamente en las condiciones de vida de los ciudadanos.

Por ello y teniendo en cuenta el alto nivel de riesgo que resulta inherente a las contrataciones del Estado, es que la auditoría de contrataciones a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, en los sectores agricultura y ambiente, cobra mayor relevancia, toda vez que es constituye uno de los principales mecanismos de intervención del SNC para evaluar la legalidad de las operaciones relacionadas a las compras estatales.

En ese entender, las mejoras que se propongan en los procesos de recopilación y evaluación de la evidencia en la AdCaPCE: bienes y servicios, destinadas a asegurar la completa y cabal evaluación de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC, revisten gran importancia.

b. Investigaciones realizadas sobre el tema

Efectuada la búsqueda de investigaciones y/o material bibliográfico existentes sobre el tema bajo estudio, se ha encontrado lo siguiente:

a) Artículos de revistas o *papers*:

- Alarcón. (2019). *Políticas públicas para la agricultura familiar: El caso de Perú.* https://coprofam.org/wp-content/uploads/2019/06/PPAFCI-PER%C3%9A_web.pdf.⁵

⁵ Javier Alarcón, indica en este artículo que los principales proyectos de irrigación en el Perú, como son Chavimochic, Chinecas, Majes-Sihuas 2 y Olmos, se encuentran en la costa, y que lamentablemente, dichas obras están asociadas a casos de corrupción, información que sirve de base para el presente trabajo, toda vez que una de las herramientas fundamentales de lucha

- Bloomberg. (2022). *Perú destina más de US\$90 mills. para comprar fertilizantes: ¿Cómo se distribuirá?*
<https://www.bloomberglinea.com/2022/05/19/peru-destina-mas-de-us90-millones-para-comprar-fertilizantes-urea-como-lo-hara/>⁶
- Cajiao y Calvache (2017). *El rol del auditor en el control de los recursos públicos y la Auditoría Forense*. Revista Publicando.⁷
- Franco (2007) *La profesión contable y los escándalos empresariales*. Revista Lumina.⁸
- Gudynas. (2017). *Extractivismos y corrupción en América del Sur - Estructuras, dinámicas y tendencias en una íntima relación*. Revista de Ciencias Sociales y Humanas.⁹

contra la corrupción, está constituida por la intervención del SNC en la revisión del presupuesto público involucrado, para lo cual ejecuta, entre otras modalidades de intervención, la AdCaPCE – bienes y servicios, en particular en los sectores agricultura y ambiente.

⁶ La Revista Bloomberg en Línea, en esta nota publicada en su página web, da cuenta de que el Estado Peruano, para el año 2022, tiene previsto gastar más de 90 millones de dólares para la compra de urea a cargo de Ministerio de Desarrollo Agrario y Riego, información que, para fines del presente trabajo resulta de importancia, pues evidencia la importancia de las operaciones del Estado, que merecen atención por el SNC, que por medio de la AdCaPCE – bienes y servicios, entre otras modalidades de intervención, debe supervisar la ejecución de los recursos públicos involucrados.

⁷ En este artículo, las autoras indican que los principios básicos contenidos en las Normas Internacionales de Auditoría, así como los procedimientos para el desarrollo de la auditoría, asignan al auditor la responsabilidad por detectar el fraude, afirmación que refuerza el planteamiento del presente trabajo referido a la necesidad de que los auditores realicen la evaluación completa y cabal de las operaciones bajo examen.

⁸ En este trabajo, el autor, al analizar el papel de la profesión de contabilidad en los escándalos empresariales, destaca que es el poder de decisión discrecional de los auditores para realizar su labor, uno de los principales riesgos a los que se enfrenta la auditoría, toda vez que este poder permite realizar una evaluación no objetiva de la evidencia, de tal forma que se pueda alterar, en uno u otro sentido el resultado de la auditoría.

⁹ El autor uruguayo Eduardo Gudynas, adscrito al Centro Latino Americano de Ecología Social (CLAES), en este artículo al realizar un estudio sobre la relación entre las industrias extractivas y la corrupción en América del Sur, expone que en el sector agricultura, tanto en Perú, como en Bolivia, existen actos de corrupción en la ampliación de las áreas ganaderas, mediante

- Guiral y Gonzalo (2008) *La hipótesis de la profecía autocumplida en la evaluación de la evidencia en el contexto de la gestión continuada*. Revista de contabilidad: Spanish accounting review.¹⁰
- Loewenstein et al. (2002) *Por qué buenos contadores pueden hacer malas auditorías*. Harvard Business Review.¹¹
- Martínez (2018). *Evidencia en Auditoría*.
<http://diccionarioempresarial.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjcxMTtbLUouLM DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAYqOx-jUAAAA=WKE>.¹²

la deforestación, la agricultura intensiva y el uso de agroquímicos, información que se relaciona con el presente trabajo, debido a que, tal como lo revela la revista Bloomberg en Línea, que también es citada en este documento, la compras de agroquímicos como la urea, en el sector agricultura, constituyen una actividad que involucra presupuesto considerable, que para el año 2022, superó los 90 millones de dólares, lo que sirve para demostrar la importancia que tiene la intervención del SNC en dichas operaciones.

¹⁰ Este autor afirma en este artículo que en algunos casos los auditores no realizan la evaluación de la evidencia de forma objetiva y con escepticismo, revelando la importancia que tiene la actitud de los auditores al evaluar la evidencia, actitud que se origina en la imposibilidad psicológica para realizar la interpretación neutral, objetiva y escéptica de la evidencia obtenida, lo que a su vez podría generar que la evaluación de la evidencia se altere en función de determinados intereses, lo que puede dar lugar a que los auditores, algunas veces, no evalúen el forma objetiva y escéptica la evidencia que obtienen a lo largo del proceso de auditoría.

En este sentido, a decir de este autor, en muchas ocasiones las fallas en las auditorías pueden no deberse a la incorrecta aplicación de normas y procedimientos de auditoría, sino por el contrario a la actitud que muestran los auditores ante la evidencia que han de evaluar, y en especial a la existencia de sesgos en dicho proceso de evaluación.

¹¹ Reconociendo los efectos del sesgo en la labor de auditoría, los autores postulan que una forma de erradicación del sesgo que se oriente a atenuar sus efectos requerirá de regulación que, partiendo del reconocimiento de la existencia del sesgo, logre que este se modere.

¹² Martínez Laguna propone en este artículo la importancia de la evidencia en auditoría para despejar las dudas significativas que podrían presentarse en el proceso de evaluación de la operación examinada, para lo cual resulta de suma importancia la obtención de evidencia suficiente como sustento de la opinión profesional.

- Martínez et al. (2006). *La independencia del auditor y los conflictos de intereses en auditoría*. Revista Partida Doble.¹³
- Montilla y Herrera (2005) *El deber ser de la auditoría*. Estudios Gerenciales.¹⁴
- Salas y Reyes (2015) *Modelo propuesto para la detección de fraudes por parte de los auditores internos basado en las Normas Internacionales de Auditoría*. Cuadernos de Contabilidad.¹⁵
- Shack, Pérez y Portugal. (2021). *Incidencia de la corrupción y la inconducta funcional en el Perú*.
https://doc.contraloria.gob.pe/estudios-especiales/documento_trabajo/2021/INCIDENCIA_DE_LA_CORRUPCION_Y_LA_INCONDUCTA_FUNCIONAL_2020.pdf¹⁶

¹³ Al analizar cómo es que los mecanismos de transparencia de las remuneraciones de los auditores se desarrollaron en España, como una estrategia para enfrentar los posibles conflictos de intereses en la auditoría, los autores plantean que dichos conflictos de intereses se originan entre otras causas, en la excesiva libertad que tienen los auditores para llevar a cabo los procesos de obtención y evaluación de evidencia.

¹⁴ Los autores refieren que la detección de hechos en la auditoría se realiza por medio de la revisión de evidencias, resaltando, asimismo, la importancia social de la auditoría debido a la significación y al impacto de los juicios de los auditores en las transacciones sociales, poniendo en relieve que el examen de los auditores debe realizarse de forma objetiva e imparcial, sin sesgos ni prejuicios, y siguiendo la metodología técnica o científica. Otro aspecto rescatable de lo expresado por los autores, con relación al presente TIA, es el referido a que se reconoce que la obtención de evidencia y su posterior evaluación en forma objetiva permite que se forme el juicio del auditor y se genere el correspondiente informe.

¹⁵ Al pronunciarse en torno a la detección de fraudes por los auditores internos, los autores revelan la ausencia de normativa para la detección de fraudes, razón por la cual, la actuación de los auditores para la detección del fraude queda a criterio de ellos mismos, lo que afecta la auditoría.

¹⁶ Esta publicación, resulta de suma importancia para fines del presente trabajo, toda vez que en el mismo, los autores, Shack, Pérez y Portugal, proporcionan información valiosa, referida al volumen de gastos realizados en los sectores agricultura y ambiente, a los servicios de control posterior desplegados por el SNC en dichos sectores, y sobretodo información referente a la estimación, mediante extrapolación, de los perjuicios económicos en contra del Estado producidos por los actos de corrupción que se habrían producido durante los últimos años.

- Sánchez (2015) *La evidencia de auditoría basada en pruebas de cumplimiento especial referencia a las NIA-ES*. Revista Contable.¹⁷

- Sierra y Orta (2005) *La experiencia y el comportamiento ético de los auditores*. Revista Española de Financiación y Contabilidad.¹⁸

b) Tesis

- Orta. (1995). *La teoría de la evidencia en auditoría. Aplicaciones de los Sistemas Expertos*. (Tesis Doctoral Inédita). Universidad de Sevilla, Sevilla.¹⁹

2.2 Marco teórico específico

Según el estudio realizado por Shack et al. (2021), denominado Incidencia de la corrupción y la inconducta funcional en el Perú, la ejecución de recursos públicos, para el año 2020, correspondiente al sector agricultura, ascendió a S/ 2,356´331, 427.00, es decir, más de 2 mil millones de soles.

¹⁷ Este autor describe la existencia de los riesgos referidos a la falta de obtención de evidencia suficiente y adecuada en la auditoría, argumento relacionado con la problemática descrita en el presente trabajo.

¹⁸ Los autores destacan que la auditoría constituye un proceso lógico de decisiones sucesivas que toma el auditor para formar su juicio profesional en torno a la evidencia.

¹⁹ En el trabajo mencionado, el autor destaca que la validez de los juicios a los que llegan los auditores es cuestionada por los errores que cometen los auditores al recopilar u obtener evidencia, así como por los errores en la evaluación de la misma.

Del mismo modo postula que los procesos sistemáticos de obtención y evaluación objetiva de evidencia sobre las operaciones evaluadas, son los que en buena cuenta constituyen lo que es la auditoría. Este autor plantea que, si bien la calidad de la evidencia es importante, resulta más importante la forma en la que dicha evidencia es evaluada por el auditor.

En ese mismo estudio, se indica que siendo que la ejecución del gasto consolidado correspondiente al sector ambiente en el año 2021, es por un monto ascendente a S/ 637'711,790.00.

Sumadas las ejecuciones presupuestales de ambos sectores, se tiene que el presupuesto ejecutado, asciende a casi 3 mil millones de soles, monto que no ha pasado inadvertido para el SNC que, conforme a lo informado por dichos autores, ha generado que en el período comprendido entre los años 2017 a 2020, se hayan realizado 82 servicios de control posterior en el sector agricultura, y 738 servicios similares en otros sectores entre los que se incluye el sector ambiente.

Partiendo de los resultados obtenidos en las labores de control ejecutadas por el SNC, Shack et al. (2021), postulan, que el perjuicio económico causado en contra del Estado, por presuntos actos de corrupción, superaría, a nivel de extrapolación, los 192 millones de soles.

El escenario descrito por los autores mencionados, hace patente la importancia que tiene la intervención del SNC en la supervisión del correcto uso de los recursos públicos en las entidades públicas, y en particular en aquellas que forman parte del sector agricultura y ambiente, a partir de lo cual, se determina la importancia que tiene la ejecución de labores de control sobre los recursos públicos destinados a dicho sector.

A partir de ello, y reconociendo la importancia de las labores de control en las entidades del sector agricultura y ambiente, para fines de la presente investigación, se ha recopilado información tanto de las entidades que conforman el sector agricultura y ambiente, como de los resultados de las

auditorías de cumplimiento a desarrolladas en dichas entidades durante los años 2017 y 2018.

Así se tiene que, bajo el ámbito de la SGCAA, se encuentra un total de 15 entidades, que cuentan con sus respectivos órganos de control institucional y que son las siguientes:

- Ministerio de Desarrollo Agrario y Riego (MIDAGRI).
- Ministerio del Ambiente (MINAM).
- Autoridad Nacional del Agua (ANA).
- Instituto Geofísico del Perú (IGP).
- Instituto Nacional de Innovación Agraria (INIA).
- Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA).
- Organismo de Supervisión de los Recursos Forestales y de Fauna Silvestre (OSINFOR).
- Programa de Desarrollo Agrario Productivo Agrario y Rural (AGRORURAL).
- Programa Subsectorial de Irrigaciones (PSI).
- Sierra y Selva Exportadora (SSE).
- Servicio Nacional de Certificación Ambiental para las Inversiones Sostenibles (SENACE).
- Servicio Nacional Forestal y de Fauna Silvestre (SERFOR).
- Servicio Nacional de Meteorología e Hidrología del Perú (SENAMHI).
- Servicio Nacional de Sanidad Agraria (SENASA).
- Servicio Nacional de Áreas Naturales protegidas por el Estado (SERNANP).

Adicionalmente a las entidades mencionadas, resulta pertinente indicar que existen algunos proyectos que, para su funcionamiento, están adscritos o dependen del Ministerio de Desarrollo Agrario y Riego, y que por dicha razón,

administran recursos públicos, entidades que pese a que no se encuentran dentro del ámbito de competencia de la SGCAA, están sometidas a la competencia general del SNC, razón por la cual cuentan con sus correspondientes órganos de control institucional, que se encuentran bajo la rectoría de la CGR, y que no obstante no estar bajo el ámbito de competencia de la SGCAA, forman parte del sector agricultura y ambiente.

En efecto, dichas entidades son las siguientes:

- Proyecto Especial Sierra, Centro, Sur.
- Proyecto Especial Bi Nacional Lago Titicaca – Puno.
- Proyecto Especial Jaén – San Ignacio y Bagua.

En ese sentido, en la tabla siguiente, sobre la base de la información recopilada del Buscador de Informes de Servicios de Control (Buscador)²⁰ de la CGR, se detallan los 38 informes emitidos como producto de las auditorías de cumplimiento ejecutadas durante los años 2017 y 2018, por los órganos de control institucional de las entidades del sector agricultura y ambiente:

²⁰ El Buscador de Informes de Control se encuentra ubicado en la siguiente dirección de internet: <https://buscadorinformes.contraloria.gob.pe/BuscadorCGR/Informes/Avanzado.html>. Respecto de este buscador, se debe precisar que anteriormente obedecía a la denominación de Sistema de Publicación de Informes de la CGR.

Tabla 2

Resumen de informes emergentes de Auditorías de Cumplimiento ejecutadas por OCI de sectores agricultura y ambiente, 2017 y 2018

Nº	AÑO	REGIÓN	ENTIDAD	INFORME Nº	DENOMINACIÓN
1	2017	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE ÁREAS NATURALES PROTEGIDAS POR EL ESTADO - SERNANP	005-2017-2-5685	EJECUCIÓN DEL PLAN MAESTRO DEL PARQUE NACIONAL DEL MANU 2013 - 2018
2	2017	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE ÁREAS NATURALES PROTEGIDAS POR EL ESTADO - SERNANP	010-2017-2-5685	CONTRATOS DE APROVECHAMIENTO DE LA RESERVA NACIONAL PACAYA SAMIRIA, PERIODO 2015 - 2016
3	2017	AYACUCHO	PROYECTO ESPECIAL SIERRA CENTRO SUR	008-2017-2-3390	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO A LA EJECUCIÓN CONTRACTUAL DE LA OBRA CONSTRUCCIÓN Y MEJORAMIENTO DEL CAMINO RURAL CABANA- SONDONDO -CHIPAO
4	2017	HUÁNUCO	PROGRAMA DE DESARROLLO PRODUCTIVO AGRARIO RURAL - AGRO RURAL	775-2017-CG/PRODE-AC	CONTRATACIONES PARA LA EJECUCIÓN Y SUPERVISIÓN DE LA OBRA: MEJORAMIENTO DE LOS CANALES DE IRRIGACIÓN DE LA MARGEN DERECHA DEL DISTRITO DE TOMAYKICHTWA - AMBO - HUÁNUCO
5	2017	PUNO	PROYECTO ESPECIAL BINACIONAL LAGO TITICACA - PUNO	004-2017-2-0804	OTORGAMIENTO DE QUINQUENIOS A PERSONAL DE LA ENTIDAD
6	2018	CAJAMARCA	PROYECTO ESPECIAL JAÉN SAN IGNACIO BAGUA	006-2018-2-3378	LICITACIÓN PÚBLICA N° 002- 2016- MINAGRI- PEJSIB- DE PARA LA EJECUCIÓN DE LA OBRA CONTINUACIÓN Y CULMINACIÓN DEL PROYECTO DE IRRIGACIÓN AMOJAO*
7	2018	PUNO	SERVICIO NACIONAL DE SANIDAD AGRARIA- SENASA (*)	028-2018-CG/DEMA-AC	PREVENCIÓN Y CONTROL DE ENFERMEDADES DE ANIMALES EN EL ÁMBITO DE LA CUENCA LLALLIMAYO, MELGAR-PUNO
8	2018	LIMA	PROGRAMA SUBSECTORIAL DE IRRIGACIONES	037-2018-CG/PROT	PROCESOS DE EXONERACIÓN PARA EL DESARROLLO DE ACTIVIDADES DE PREVENCIÓN ANTE LA OCURRENCIA DEL FENÓMENO EL NIÑO DEL AÑO 2015-2016
9	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE SANIDAD AGRARIA- SENASA	003-2018-2-4540	PROCEDIMIENTOS DE SELECCIÓN REALIZADOS PARA LA ADQUISICIÓN DE VEHÍCULOS POR REPOSICIÓN
10	2018	LIMA	INSTITUTO NACIONAL DE INNOVACIÓN AGRARIA INIA	010-2018-2-0058	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO AL PROCESO DE PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE SEMILLAS EN LA ESTACIÓN EXPERIMENTAL VISTA FLORIDA - LAMBAYEQUE
11	2018	PUNO	PROYECTO ESPECIAL BINACIONAL LAGO TITICACA - PUNO	004-2018-2-0804	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO PROYECTO ESPECIAL BINACIONAL LAGO TITICACA PUNO - CONTRATACIÓN DE PERSONAL BAJO EL RÉGIMEN DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 728, PARA LA EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN PÚBLICA
12	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE ÁREAS NATURALES PROTEGIDAS POR EL ESTADO - SERNANP	008-2018-2-5685	"EJECUCIÓN DEL PIP "CONSERVACIÓN Y PROTECCIÓN DEL SANTUARIO NACIONAL TABACONAS NAMBALLE, PROVINCIA DE SAN IGNACIO-REGIÓN CAJAMARCA" PERIODO 2015-2017"
13	2018	LIMA	ORGANISMO DE EVALUACIÓN Y FISCALIZACIÓN AMBIENTAL	017-2018-2-5684	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO A LAS ACCIONES DE EVALUACIÓN EN ZONAS DE INFLUENCIA DE EMPRESAS MINERAS Y ACCIONES DE SUPERVISIÓN A ENTIDADES DE FISCALIZACIÓN AMBIENTAL, REALIZADAS POR EL OEFA EN LA REGIÓN CUSCO
14	2018	LIMA	AUTORIDAD NACIONAL DEL AGUA	010-2018-2-5740	ADMINISTRACIONES LOCALES DE AGUA, RECAUDACIÓN DE RETRIBUCIÓN ECONÓMICA Y SUPERVISIÓN DE CUMPLIMIENTO DE METAS DE LOS PLANES DE OPERACIÓN, MANTENIMIENTO Y DESARROLLO DE LA INFRAESTRUCTURA HIDRÁULICA
15	2018	LIMA	SIERRA Y SELVA EXPORTADORA	012-2018-2-5589	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO A SIERRA Y SELVA EXPORTADORA, A LOS PROCESOS DE FORMULACIÓN, APROBACIÓN Y SEGUIMIENTO DE LOS PLANES DE NEGOCIO IMPLEMENTADOS POR LA ENTIDAD.
16	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE ÁREAS NATURALES PROTEGIDAS POR EL ESTADO - SERNANP (*)	007-2018-2-5685	OPINIONES PREVIAS TÉCNICAS VINCULANTES - OPTV EMITIDAS POR LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN DE LAS ÁREAS NATURALES PROTEGIDAS DEL SERNANP, PERIODO 2016-2017
17	2018	LIMA	ORGANISMO DE SUPERVISIÓN DE LOS RECURSOS FORESTALES Y DE FAUNA SILVESTRE - OSINFOR	009-2018-2-5312	DETERMINACIÓN DE LA DEUDA POR MULTAS ACTUALIZADAS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017
18	2018	LIMA	ORGANISMO DE SUPERVISIÓN DE LOS RECURSOS FORESTALES Y DE FAUNA SILVESTRE - OSINFOR	006-2018-2-5312	CONTRATACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS
19	2018	LIMA	ORGANISMO DE EVALUACIÓN Y FISCALIZACIÓN AMBIENTAL	021-2018-2-5684	ASIGNACIÓN Y EJECUCIÓN DE GASTOS POR LA MODALIDAD DE ENCARGOS PARA EL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES DE SUPERVISIÓN AMBIENTAL

Nota: Elaboración propia con información proveniente del Buscador.

Tabla 2

Resumen de informes emergentes de Auditorías de Cumplimiento ejecutadas por OCI de sectores agricultura y ambiente, 2017 y 2018

Nº	AÑO	REGIÓN	ENTIDAD	INFORME Nº	DENOMINACIÓN
20	2018	LIMA	INSTITUTO GEOFÍSICO DEL PERÚ	007-2018-2-0220	CONTRATACIONES DE BIENES Y SERVICIOS IGUALES O INFERIORES A OCHO (8) UIT EFECTUADAS POR EL INSTITUTO GEOFÍSICO DEL PERÚ, PERIODO 2017
21	2018	LIMA	MINISTERIO DE DESARROLLO AGRARIO Y RIEGO	007-2018-2-0052	OBRA MEJORAMIENTO DEL CANAL PLAN MERYS ORCOTUNA-SICAYA-PILCOMAYO, DEL DIST. SICAYA-PROV. HUANCAYO, DEPT. JUNIN, A CARGO DEL PSI, EJECUTADA CON FONDO MI RIEGO"
22	2018	LIMA	ORGANISMO DE EVALUACIÓN Y FISCALIZACIÓN AMBIENTAL	026-2018-2-5684	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO A LOS PROCESOS DE SUPERVISIÓN Y FISCALIZACIÓN AMBIENTAL REALIZADOS POR EL OEFA A LAS UNIDADES MENORES DE HIDROCARBUROS, DURANTE LOS AÑOS 2015, 2016 Y 2017 EN LOS DEPARTAMENTOS DE LAMBAYEQUE, JUNÍN Y AREQUIPA
23	2018	ANCASH	PROGRAMA DE DESARROLLO PRODUCTIVO AGRARIO RURAL - AGRO RURAL	004-2018-2-5741	AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO A LA EJECUCIÓN DE LA OBRA "CONSTRUCCIÓN DE MICROREPRESA TOMA Y MEJORAMIENTO DEL SISTEMA DE RIEGO TOMA MANAHUYE BAJO, DISTRITO DE MASIN HUARI - ÁNCASH"
24	2018	HUANCAVELICA	PROGRAMA DE DESARROLLO PRODUCTIVO AGRARIO RURAL - AGRO RURAL	009-2018-2-5741	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO AL PROGRAMA DE DESARROLLO PRODUCTIVO AGRARIO RURAL-AGRO RURAL A LA OBRA: "EJECUCIÓN DE LA INSTALACIÓN DEL SISTEMA DE RIEGO TUTAPAYOCC-VISTA ALEGRE-PANTEKILLA, DISTRITO DE SURCUBAMBA - TAYACAJA - HUANCAVELICA"
25	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL FORESTAL Y DE FAUNA SILVESTRE - SERFOR	012-2018-2-6043	PROCESOS DE CONTRATACIÓN DE BIENES, SERVICIOS Y OBRAS EFECTUADOS POR EL SERVICIO NACIONAL FORESTAL Y DE FAUNA SILVESTRE Y EL PROGRAMA DE DESARROLLO FORESTAL SOSTENIBLE, INCLUSIVO Y COMPETITIVO EN LA AMAZONÍA PERUANA
26	2018	LIMA	AUTORIDAD NACIONAL DEL AGUA	014-2018-2-5740	CONTRATACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS
27	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL FORESTAL Y DE FAUNA SILVESTRE - SERFOR	005-2018-2-6043	CONTROL DE LA CONSERVACIÓN Y DEL APROVECHAMIENTO FORESTAL EN LA ADMINISTRACIÓN TÉCNICA FORESTAL Y DE FAUNA SILVESTRE DE CUSCO
28	2018	LIMA	MINISTERIO DEL AMBIENTE	007-2018-2-5683	PROCESO DE RATIFICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE CONSERVACIÓN DE BOSQUES, EN EL MARCO DE LA TRANSFERENCIA DIRECTA CONDICIONADA A CARGO DE LA UNIDAD EJECUTORA 002
29	2018	LIMA	MINISTERIO DEL AMBIENTE	009-2018-2-5683	EJECUCIÓN DE FONDOS, BAJO LA MODALIDAD DE TRANSFERENCIAS FINANCIERAS CONCEDIDOS A LOS ORGANISMOS EJECUTORES PARA LA EJECUCIÓN DE PIPS, A CARGO DE LA UNIDAD EJECUTORA 004
30	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE METEOROLOGÍA E HIDROLOGÍA DEL PERÚ - SENAMHI	006-2018-2-0311	PROCEDIMIENTOS DE CONTRATACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS - EJERCICIO 2017
31	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE METEOROLOGÍA E HIDROLOGÍA DEL PERÚ - SENAMHI	002-2018-2-0311	PROCESO ADMINISTRATIVO REALIZADO EN LA DIRECCIÓN ZONAL 10 CON SEDE EN EL DEPARTAMENTO DE HUÁNUCO
32	2018	LIMA	MINISTERIO DE DESARROLLO AGRARIO Y RIEGO	008-2018-2-0052	EJECUCIÓN DE GASTOS EN LA IMPLEMENTACIÓN DE CCOCHAS; USO DE RECURSOS EN GASTOS OPERATIVOS PARA EL SEGUIMIENTO Y MONITOREO DE PROYECTOS DE INVERSIÓN PÚBLICA Y GASTOS DE CAJACHICA Y VIÁTICOS, EFECTUADOS POR EL FONDO SIERRA AZUL.
33	2018	LIMA	MINISTERIO DEL AMBIENTE	005-2018-2-5683	MANEJO DE FONDOS, BAJO MODALIDAD DE SUBVENCIÓN, CONCEDIDO A UNIDADES PRODUCTIVAS PARA LA EJECUCIÓN DE PLANES DE ECONEGOCIOS, A CARGO DE LA UNIDAD EJECUTORA 004
34	2018	LIMA	MINISTERIO DEL AMBIENTE	004-2018-2-5683	EJECUCIÓN DEL CONTRATO 001-2016-MINAM/MGAGICA-OBRA CONSTRUCCIÓN DE INFRAESTRUCTURA PARA DISPOSICIÓN FINAL DE RESIDUOS SÓLIDOS MUNICIPALES DEL SECTOR PASAMAYO, DISTRITO DE BAGUA, PROVINCIA DE BAGUA
35	2018	LIMA	MINISTERIO DE DESARROLLO AGRARIO Y RIEGO	017-2018-2-0052	PROGRAMAS PRESUPUESTALES DEL PROYECTO ESPECIAL DE DESARROLLO DEL VALLE DE LOS RÍOS APURÍMAC, ENE Y MANTARO - PROVRAEM
36	2018	LIMA	PROGRAMA SUBSECTORIAL DE IRRIGACIONES	015-2018-2-4812	PROCESO DE CONTRATACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA OBRA: INSTALACIÓN DEL SERVICIO DE AGUA DEL SISTEMA DE RIEGO SANTU MACHAY, EN LA LOCALIDAD DE CHACCHO, DISTRITO DE CHACCHO ANTONIO RAYMONDI ANCASH
37	2018	LIMA	MINISTERIO DE DESARROLLO AGRARIO Y RIEGO	016-2018-2-0052	CONTRATACIONES DE SERVICIOS Y OBRA MEJORAMIENTO E IMPLEMENTACIÓN DE LA NUEVA SEDE DEL MINAGRI EJECUTADOS POR LA SEDE CENTRAL
38	2018	LIMA	SIERRA Y SELVA EXPORTADORA	008-2018-2-5589	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO A SIERRA Y SELVA EXPORTADORA - CONTRATACIONES DE BIENES Y SERVICIOS IGUALES O INFERIORES A 8 UIT.S.

Nota: Elaboración propia con información proveniente del Buscador.

Respecto de la información contenida en la Tabla N° 2, debe indicarse que, del total de las 38 auditorías de cumplimiento desarrolladas, 24 corresponden a operaciones referidas a procesos de contrataciones del Estado, lo que equivale al 63.15%, del total de intervenciones realizadas.

De ello se advierte la importancia general que tiene la AdCaPCE, en los sectores agricultura y ambiente, resultando sumamente significativo señalar que, del total de las 24 auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado, realizadas en las entidades correspondientes al sector agricultura y ambiente, 16 auditorías, es decir el 67%, corresponden a operaciones que en forma directa o indirecta se relacionan a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios.

Teniendo en cuenta la información proveniente de la Tabla N° 2, se advierte la importancia significativa que tiene la ejecución de auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, en el sector agricultura y ambiente, esto debido a que son, precisamente las auditorías de cumplimiento, las que permiten identificar actos de corrupción que generan perjuicios económicos en contra del Estado.

En efecto, la importancia significativa que tiene la ejecución de auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, en el sector agricultura y ambiente, se hace más patente a la luz de los resultados obtenidos por Shack et al. (2021), quienes a partir de la extrapolación que realizan, afirmaron en la publicación denominada Incidencia de la corrupción y la conducta funcional en el Perú, que el daño económico que la corrupción habría causado en contra del Estado, por presuntos actos de corrupción,

superaría, a nivel de extrapolación, los 192 millones de soles en el sector agricultura y ambiente.

Dada la importancia de las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, en el sector agricultura y ambiente, se evidencia la necesidad de adoptar mecanismos de mejora en la regulación de la AudCump, de forma tal que se dote a los auditores del marco normativo adecuado que facilite, con la precisión necesaria y de forma adecuada, la ejecución de sus labores.

En las páginas precedentes, se ha sustentado la importancia que tienen, en la AdCaPCE – bienes y servicios, los PdOyEdE, habiéndose indicado dentro del problema público detectado, la ausencia de parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y que permitan, con la mayor precisión posible, determinar en qué casos, en forma objetiva, la evidencia obtenida cumple con los requisitos de ser *suficiente y apropiada*.

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, equivalen al 85% del monto examinado durante los años 2017 y 2018, en el sector agricultura y ambiente, y considerando que la base de dichas auditorías está constituida precisamente, por los PdOyEdE, se advierte en ese sentido, la necesidad de mejorar la normativa nacional.

Lo dicho cobra especial significancia si se tiene en cuenta que, según el MAC, son los propios auditores, quienes, utilizando solamente su juicio y el escepticismo profesional, deciden y/o determinan, cuando la evidencia obtenida cumple con los requisitos de ser *suficiente y apropiada*, razón por la cual, a fin de coadyuvar con y fortalecer la labor de los auditores, resulta pertinente incluir

herramientas normativas que permitan verificar, con la mayor precisión posible, el cumplimiento de los requisitos antes mencionados.

En ese escenario resulta propicio traer a colación, la existencia de experiencias producidas a nivel internacional que, si bien están referidas a distintos tipos de auditorías, resultan aplicables a la AdCaPCE – bienes y servicios, en los sectores agricultura y ambiente y que también podrían aplicarse a otros sectores, esto en el entendido de que en todos los tipos de auditorías, los resultados se basan siempre en los PdOyEdE.

Como parte de esas experiencias se puede comentar que, frente a las *fallas* detectadas en las auditorías, que también se han producido en Estados Unidos, el año 2002 se firmó la Ley Sarbanes-Oxley de responsabilidad corporativa, como una forma de respuesta a los escándalos financieros que en esa época sacudieron a la denominada nación más poderosa del mundo. Esa ley mejoró los controles federales, estableciendo la aplicación de penas más severas para castigar la corrupción y los fraudes.

Sin embargo, tal como lo sostienen Loewenstein et al. (2002), la corrupción no sería la causa principal de las malas auditorías, la causa sería el problema de sesgo inconsciente de los contadores (auditores), producido debido a que todos los seres humanos, de forma inconsciente, expresan una tendencia a dejar de lado o menospreciar los hechos que contradicen las conclusiones a las que desean llegar, lo que genera que asuman sin crítica alguna, la evidencia que sirve de apoyo para las conclusiones a las que arriban.

Por ello, aun los auditores más honestos y meticulosos podrían manipular la evidencia de forma tal que se alteren los resultados de las auditorías, problemática que, según el autor, requerirá una acción mucho más agresiva que

la que el gobierno de Estados Unidos ha tomado hasta la fecha, siendo necesaria la adopción de prácticas y regulaciones que reconozcan la existencia del sesgo y moderen sus efectos.

Guiral y Gonzalo (2008), afirman que en muchas ocasiones los errores en las auditorías pueden no deberse a la incorrecta aplicación de normas y procedimientos de auditoría, sino por el contrario a la actitud que muestran los auditores ante la evidencia que han de evaluar, y en especial a la existencia de sesgos en dicho proceso de evaluación. Dicha conducta puede generar que los auditores otorguen valor probatorio diferenciado a la evidencia, cuando esta es más consistente con la hipótesis a verificar, lo que implicaría que la evidencia no es valorada de forma objetiva, sino que su evaluación dependerá del resultado que se desea alcanzar, lo que afectará notablemente la eficiencia de la auditoría. (Ayers, 1993 como se citó en Guiral y Gonzalo, 2008)

Este proceso psicológico es conocido como motivación direccionada, y crea sesgos en el proceso de formación del juicio del auditor.

Efectivamente Guiral y Gonzalo (2008), indican literalmente lo siguiente:

En concreto, el auditor puede manifestar una tendencia en la que se tiende a aceptar más fácilmente la validez de la información consistente con la conclusión del juicio preferido (información consistente a la preferencia), frente a aquella información que es inconsistente con la conclusión preferida (información inconsistente con la preferencia). En este sentido, la comisión de sesgos en el proceso de evaluación de la evidencia puede venir explicada por el autointerés del auditor, es decir, porque éste desarrolla un proceso de evaluación de la evidencia conforme a su

propia estructura de intereses, no siendo conforme a la propia naturaleza de la evidencia (Farmer et al., 1987). De esta forma, cuando existe una alternativa preferida el individuo intenta reestructurar la evidencia que obtiene en orden a hacer que la alternativa preferida domine sobre otras opciones, tendiendo a otorgar valor comprobatorio a la evidencia consistente a la opción deseada, reduciendo el valor probatorio de la evidencia disconforme a la opción deseada. (pp 49-50)

Por su parte para Martínez Laguna (2018):

... se hace imprescindible que el auditor relacione el objetivo de su trabajo con la obtención de una evidencia suficiente, que tiene carácter cuantitativo, y adecuada, como característica cualitativa que le permita al auditor la emisión de su opinión profesional basada en su juicio. (p1)

No obstante, no basta con garantizar que la cantidad de evidencia obtenida sea suficiente, pues también se requiere asegurar que la evaluación de dicha evidencia sea adecuada para lograr la finalidad de la auditoría.

La realidad existente en el Perú, revela que la normativa puede ser objeto de mejora de forma tal que contenga modelos o lineamientos uniformes y sistemáticos para desarrollar los procesos de obtención y evaluación de evidencia, de manera que se reduzca el riesgo de sesgo en el tratamiento de la evidencia, pues tal como lo sostienen los autores Loewenstein, et al. (2002), de forma inconsciente, las personas propenden a dejar de lado los hechos que contradicen las conclusiones a las que quieren llegar, y asumen como cierta y sin crítica, la evidencia que apoya sus conclusiones.

Además, como expresan los autores citados en el párrafo precedente, los auditores pueden mostrar cierta inmunidad frente a las posibles distorsiones que pudieran presentarse, por lo que el desarrollo de auditorías a grandes empresas, compañías y también a entidades públicas, se constituyen en escenarios propicios para la propagación de los sesgos que refuerzan los propios deseos de los auditores, quienes, de forma deliberada en algunos casos o inconsciente en otros pueden alterar los resultados y las conclusiones que se obtienen como producto de la auditoría.

Por esta razón, se puede afirmar que existe la posibilidad referida a que hasta los auditores más íntegros, honestos y meticulosos puedan alterar los resultados de las auditorías que han desarrollado, logrando generar una realidad inexistente que oriente en un determinado sentido la toma de decisiones por los inversionistas, los socios y los organismos reguladores, siendo que en el caso del sector público, podría llegar a frustrarse el proceso de señalamiento y ulterior deslinde de responsabilidades de determinados gestores públicos, que podrían recibir una *pequeña ayuda* de los auditores.

También existe la posibilidad opuesta, en la que, mediante el sesgo voluntario, se señalen responsabilidades en personas que no tienen ninguna responsabilidad.

Por ello lo que se necesita son prácticas y regulaciones que reconozcan la existencia del sesgo y moderen sus efectos. La verdadera independencia del auditor requerirá cambios fundamentales en la forma como se realiza la auditoría.

En ese orden de ideas se puede afirmar la existencia del riesgo referido a la existencia del sesgo en la labor de los auditores, sesgo que puede ser de dos

tipos: el primero, como ya se dijo, inconsciente, y el segundo, voluntario, que se origina en la intención o conocimiento del auditor.

De los dos tipos de sesgo mencionados, el más pernicioso viene a ser el sesgo voluntario, pues permite al auditor que, refugiándose en la selectividad de la auditoría y en la discrecionalidad que tiene al desarrollar los procesos de obtención y evaluación de evidencia, solo en su experiencia propia, decida en forma deliberada lo siguiente:

- a) No examinar ciertas operaciones que de ser revisadas harían variar los resultados a los que se llegue.
- b) Decidir dejar de lado la obtención de tal o cual evidencia durante la auditoría.
- c) Evaluar parcialmente la evidencia obtenida durante la auditoría.
- d) Evaluar la totalidad de la evidencia obtenida, alterando el resultado al que se debería llegar como consecuencia de la evaluación objetiva de la evidencia.

La realización de las conductas descritas en los literales precedentes, se erige como grave amenaza para el ejercicio del control gubernamental, en circunstancias como las actuales, en las que la corrupción parece haber infestado indistintamente los sectores públicos y privados a nivel global.

En este contexto, el sesgo se extiende no solamente a la posibilidad de los auditores de dejar de examinar determinada operación, sino que su principal efecto está referido a la posibilidad de que los auditores a cargo de una AdCaPCE - bienes y servicios, examinen las operaciones involucradas, incluyendo deliberadamente, evidencia insuficiente e inapropiada, y que la evalúen de forma tal que se concluya sin el debido sustento, tanto en la

existencia, como en la ausencia de situaciones irregulares en las operaciones examinadas.

De lo expuesto, se advierte que la evaluación de las evidencias se realiza por los auditores utilizando su juicio y el escepticismo profesional, y su experiencia propias, en ese sentido, y dada la valía del juicio del auditor, es que resulta necesario fortalecer la labor que desarrollan los auditores, dotando a los mismos de parámetros que al establecer con la mayor precisión posible, cuando es que la evidencia cumple con los requisitos de ser *suficiente* y *apropiada*, coadyuven a garantizar, en el marco de las competencias del SNC, un examen cabal y completo de las operaciones examinadas, esto con la finalidad de mejorar el proceso de control.

La existencia de estas disimilitudes o diferencias en los procesos de obtención y evaluación de la evidencia, demuestra precisamente lo importante de contar con parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y que permitan, con la mayor precisión, desarrollar el proceso de evaluación de la evidencia.

Cabe señalar que la existencia de sesgo en la valoración de la evidencia, se extiende a casi todos los tipos de auditorías que realizan los auditores, pues la existencia de sesgo es consustancial a la naturaleza del ser humano.

Sobre la labor y la responsabilidad de los auditores internos, los autores Salas y Reyes (2015) en forma específica señalan:

En forma específica señalan que al ejercer sus funciones son responsables por la detección del fraude; sin embargo, esto no se tiene en cuenta ni en las etapas de planeamiento y planificación, ni en la etapa de ejecución de su trabajo de auditoría, resultando

sumamente importante el hecho referido a la inexistencia de reglamentos y normas que orienten al auditor interno para realizar esta labor de manera precisa. (p.580)

La inexistencia de reglamentos y normas que orienten al auditor, se constituye en un punto de inflexión importantísimo, pues la carencia de la normativa en la detección de fraude, se extiende necesariamente a la carencia de normativa para regular los procesos de obtención (cantidad y calidad) y evaluación que los auditores hacen sobre la evidencia obtenida.

En ese sentido, Salas y Reyes (2015) concluyen entre otras cosas en lo siguiente:

Los fraudes corporativos ocurridos en las organizaciones en el mercado mundial, trajeron muchos cuestionamientos sobre las responsabilidades del trabajo de auditoría y su relación con la prevención y detección del fraude. En efecto, los gobiernos, las empresas y los organismos profesionales están preocupados por la incidencia constante de fraudes y sobre todo por la no detección temprana de los mismos, lo cual evitaría incontables pérdidas económicas, financieras y sociales para todas las partes. (p. 603)

La existencia del sesgo, consciente o inconsciente de los auditores, aunado a la falta de normativa sobre los procesos de obtención y evaluación de evidencia, influyen en forma decisiva en los resultados de las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios, surgiendo por ello la necesidad de formular propuestas para enfrentar dicha problemática, justificándose la necesidad de proponer mejoras en los procesos

de obtención y evaluación de evidencia en la auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado regulada por la normativa peruana.

Lo indicado en el párrafo anterior se enmarca en lo regulado en la ISSAI 4100.94, que en sus numerales 7 y 8, de 2016, partes pertinentes, señala lo siguiente:

“7 Ejecución de una auditoría de cumplimiento y obtención de evidencia

7.1 Obtención y valoración de la evidencia

(...)

93. La suficiencia de la evidencia es un concepto cuantitativo, mientras que la pertinencia, fiabilidad e idoneidad son conceptos cualitativos. Los auditores del sector público emplearán su juicio profesional para determinar la suficiencia e idoneidad a lo largo de todo el proceso de recopilación de pruebas.

94. El proceso de recopilación de pruebas es sistemático e iterativo y comporta lo siguiente:

- a) Obtención de evidencia mediante la aplicación de procedimientos de auditoría idóneos.
- b) Evaluación de la evidencia obtenida en términos de suficiencia (cantidad) e idoneidad (calidad).
- c) Riesgo de reevaluación y obtención de pruebas adicionales en caso necesario.

95. El proceso de recopilación de pruebas proseguirá hasta que el auditor del sector público se muestre satisfecho con que existe evidencia suficiente y apropiada para fundamentar su conclusión.

(...)

8 valoración de evidencia y formación de conclusiones

8.1 Consideraciones generales sobre valoración de evidencia y formación de conclusiones

(...)

126. La evidencia obtenida se valorará en conexión con los niveles de materialidad identificados a fin de determinar la existencia de posibles actos de incumplimiento significativo. La determinación de la significación de las constataciones se funda en el concepto de materialidad expuesto anteriormente. Las constataciones obtenidas en una auditoría de cumplimiento deben situarse asimismo en su justa perspectiva, por ejemplo, los actos de incumplimiento notificados pueden haberlo sido por su número o por el importe que representan (ISSAI 400, 4.0.19). Una EFS que actúe como tribunal de cuentas podrá pronunciarse sobre aspectos contables, lo que en un caso de incumplimiento puede dar lugar a la imposición de una obligación de reembolso o de multas u otras sanciones.”

Si bien la norma internacional describe en forma general los procesos de obtención y evaluación de la evidencia, corresponde a cada país la implementación de la norma nacional correspondiente, que desarrolle dichos procesos en armonía con la norma internacional; en ese sentido, la normativa peruana actual, ha incorporado disposiciones para ajustarse al contenido de la ISSAI 4100; sin embargo, aún permanece existente la posibilidad de mejora, referida al establecimiento de parámetros estandarizados que complementen y

fortalezcan el JPAUD, y permitan establecer con la mayor precisión posible el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente y apropiada*.

Circunstancia que constituye una ocasión valiosa para que, en el desarrollo normativo nacional, se incluyan disposiciones que, al regular los procesos de obtención y evaluación de evidencia, los sistematicen, de forma tal que se eviten los riesgos de sesgo en el desarrollo de auditorías.

En esa misma línea, la sistematización de los procesos de obtención y evaluación de evidencia, se constituye en una herramienta valiosa para garantizar la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios.

Resulta pertinente indicar que el término cabal, se entiende, conforme a la consulta efectuada en el diccionario de la Real Academia Española²¹, ubicado en el portal de internet de dicha institución, como adjetivos referidos a ajustarse al peso o medida, a la excelencia en su clase, o a lo completo, exacto o perfecto.

En este entendido se puede afirmar que la LOSNCCGR cuando utiliza el término *cabal* al desarrollar el principio del carácter integral del control gubernamental, se refiere a la obligación de realizar una evaluación exacta o rigurosa de las materias sujetas a examen por los órganos conformantes del SNC.

²¹ Consulta realizada disponible en la página de internet:
<https://dle.rae.es/cabal>

2.3 Marco normativo

Los fundamentos legales de la presente investigación están constituidos por las normas siguientes:

a) Normas Internacionales:

Norma internacional ISSAI 4100.94 Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros, emitida por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).
[https://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/ISSAI_4100_S-Directrices Auditoria de Cumplimiento.pdf](https://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/ISSAI_4100_S-Directrices_Auditoria_de_Cumplimiento.pdf).

Norma Internacional de Auditoría 500 – Evidencia de Auditoría, emitida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013.
<https://www.icac.gob.es/node/72>

b) Normas Nacionales:

Exposición de motivos de la Ley de Contrataciones del Estado. (2021)
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/abastecimiento/exposicion motivos RM141 2021EF54.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/abastecimiento/exposicion_motivos_RM141_2021EF54.pdf)

Exposición de motivos del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado (2018).
<https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2018/Diciembre/31/EXP-DS-344-2018-EF.pdf>

Ley N° 27785 – Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, 23 de julio de 2003.
https://doc.contraloria.gob.pe/documentos/TILOLOC_Ley27785.pdf.

Ley N° 30025 – Ley de Contrataciones del Estado, 11 de julio de 2014.
<https://portal.osce.gob.pe/osce/sites/default/files/Documentos/legislacion/ley/Ley%2030225%20Ley%20de%20contrataciones-julio2014.pdf>

Guía para el Control Gubernamental a las contrataciones de bienes y servicios D.Leg.1017, emitida por la Contraloría General de la República en el año 2015.
https://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/Guia_Control_Gubernamental_Contratac.pdf

Guía de Técnicas de Auditoría emitida por la Contraloría General de la República el año 2015.
<https://www.gob.pe/institucion/contraloria/normas-legales/1956797-1-guia-tecnicas-de-auditoria>

Reglamento de la Ley N° 30025, Ley de Contrataciones del Estado, 31 de diciembre de 2018.
<https://portal.osce.gob.pe/osce/sites/default/files/Documentos/legislacion/ley/Ley%2030225%20Ley%20de%20contrataciones-julio2014.pdf>

Resolución de Contraloría N° 162-95-CG que aprueba las Normas de Auditoría Gubernamental, 26 de setiembre de 1995.
https://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/NAGU_normas_profesionales.pdf

Resolución de Contraloría N° 532-2005-CG que aprueba la Guía de Auditoría de las Adquisiciones y Contrataciones del Estado, 12 de enero de 2006.

<https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2357137/Resoluci%C3%B3n%20de%20Contralor%C3%ADa%20N%C2%B0532-2005-CG.pdf.pdf?v=1635882820>

Resolución de Contraloría N° 273-2014-CG que aprueba las Normas Generales de Control Gubernamental, 13 de mayo de 2014. https://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/RC_273_2014_C_G.pdf

Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG que aprueba la Directiva N° 007-2014/GCSI denominada "Auditoría de Cumplimiento" y el "Manual de Auditoría de Cumplimiento", 23 de octubre de 2014. https://apps.contraloria.gob.pe/wcm/publicaciones/principales_disposiciones_emitidas2012/pdf/RC_473_2014_CG_manual.pdf.

Resolución de Contraloría N° 295-2021-CG que aprueba las Normas Generales de Control Gubernamental, 23 de diciembre de 2021. <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2656831/Resoluci%C3%B3n%20de%20Contralor%C3%ADa%20N%C2%B0%20295-2021-CG.pdf.pdf?v=1640709097>

Resolución de Contraloría N° 001-2022-CG que aprueba la Directiva N° 001-2022-CG/NORM "Auditoría de Cumplimiento" y el "Manual de Auditoría de Cumplimiento", 7 de enero de 2022. <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2715830/Resoluci>

[%C3%B3n%20de%20Contralor%C3%ADa%20N%C2%BA%2001-2022-CG.pdf.pdf?v=1641834103](#)

Análisis histórico de la evolución normativa de la regulación de la evidencia en la normativa de control gubernamental:

Para fines de la presente investigación, el análisis histórico de la regulación de la evidencia en la normativa de control gubernamental, se considera desde el año 1995 a la fecha.

Así se tiene que, en la siguiente Tabla se realiza la descripción de la evolución normativa del tratamiento de las características o requisitos de las evidencias, siendo que el análisis detallado, se contiene en forma explícita en el anexo 1 del presente trabajo:

Tabla 3

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
1	Resolución de Contraloría Nº 162-95-CG	Normas de Auditoría Gubernamental - NAGU	27/09/1995	23/10/2014	<p>NAGU 3.40 EVIDENCIA SUFICIENTE, COMPETENTE Y RELEVANTE</p> <p>El auditor debe obtener evidencia suficiente, competente y relevante mediante la aplicación de pruebas de control y procedimientos sustantivos que le permitan fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto al organismo, programa, actividad, o función que sea objeto de auditoría.</p> <p>La evidencia deberá someterse a prueba para asegurarse que cumpla los requisitos básicos de suficiencia, competencia y relevancia. Los papeles de trabajo deberán mostrar los detalles de la evidencia y revelar la forma en que se obtuvo.</p> <hr/> <p>CARACTERÍSTICAS DE LA EVIDENCIA</p> <p>a. Suficiencia</p> <p>Es suficiente la evidencia objetiva y convincente que basta para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor. La evidencia será suficiente cuando por los resultados de la aplicación de una o varias pruebas, el auditor podrá adquirir certeza razonable que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados. Para determinar si la evidencia es suficiente se requiere aplicar el criterio profesional. Cuando sea conveniente, se podrá emplear métodos estadísticos a este propósito.</p> <hr/> <p>b. Competencia</p> <p>Para que sea competente, la evidencia deberá ser válida y confiable. A fin de evaluar la competencia de la evidencia, el auditor deberá considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de su validez o de su integridad. De ser así, deberá obtener evidencia adicional o revelar esta situación en su informe.</p> <p>Los siguientes supuestos constituyen criterios útiles para juzgar si la evidencia es competente, si bien no deberán considerarse suficientes para determinar la competencia.</p> <hr/> <p>c. Relevancia</p> <p>Se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso. La información que se utilice para demostrar o refutar un hecho será relevante si guarda una relación lógica y patente con este hecho. Si no lo hace, será irrelevante y, por consiguiente, no deberá incluirse como evidencia.</p> <p>Cuando lo estime conveniente, el auditor auditor deberá obtener de los funcionarios de la entidad auditada declaraciones por escrito respecto a la relevancia y competencia de la evidencia que haya obtenido.</p>	<p>La NAGU 3,40 EVIDENCIA SUFICIENTE, COMPETENTE Y RELEVANTE, establecía que los tres requisitos que debía cumplir eran ser <i>suficiente, competente y relevante</i>.</p> <p>Al respecto, con relación a la suficiencia, señala que la misma se determinaba aplicando el criterio profesional, en tanto que para el cumplimiento de los requisitos de ser <i>competente y relevante</i>, no estableció como se determinaba su cumplimiento. En ese sentido, se tiene que, según esta norma, el cumplimiento de los tres requisitos antes señalados, era determinado por los propios auditores, utilizando su propio criterio profesional.</p>

Nota: Elaboración propia.

Tabla 3

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
2	Resolución de Contraloría Nº 473-2014-CG	Directiva Nº 007-2014- CG/GCSII denominada "Auditoría de Cumplimiento"	02/01/2015	09/01/2022	<p>7.1.2.2. Ejecutar el plan de auditoría definitivo.- Consiste en ejecutar y documentar los procedimientos del programa de auditoría y sus resultados. Aplicación de los procedimientos de auditoría, obtención y valoración de las evidencias.- La comisión auditora aplica los procedimientos contenidos en el programa de auditoría, con la finalidad de obtener evidencias de auditoría suficiente y apropiada que fundamenta la conclusión del auditor respecto del trabajo realizado. La comisión auditora obtiene evidencias de auditoría, aplicando una o varias técnicas de auditoría según las circunstancias, tales como: comparación, observación, indagación, entrevista, tabulación conciliación, inspección, confirmación, análisis, revisiones selectivas, etc. La aplicación y resultado de dichas pruebas debe registrarse en la documentación de auditoría respectiva. La comisión auditora debe valorar la evidencia con la finalidad de reducir el riesgo de auditoría y que sirva de sustento a las conclusiones de los procedimientos contenidos en el programa de auditoría. Dicha valoración consiste en el empleo del juicio y escepticismo profesional del auditor para establecer si la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada, considerando los factores que fundamenten o contradigan la información de la materia examinada. (...) 7.1.2.3. Determinar las observaciones.- (...) Elaborar y comunicar las desviaciones de cumplimiento.- Cuando la comisión auditora, como resultado de la obtención y valoración de la evidencia suficiente y apropiada, advierte el incumplimiento o inobservancia de la normativa, procede a elaborar la desviación de cumplimiento (...) ANEXO N° 1: GLOSARIO DE TÉRMINOS 18. Evidencia Es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión y sustenta el informe de auditoría. - Suficiente Medida cuantitativa, referida a la cantidad de evidencia obtenida. - Apropiada Medida cualitativa, referida a la relevancia, fiabilidad y legalmente válida.</p>	<p>A diferencia de las NAGU que establecían tres requisitos para la evidencia (ser suficiente, competente y relevante), en esta Directiva, la evidencia debe cumplir con dos requisitos que son, ser <i>suficiente</i> (cantidad); y, <i>apropiada</i> (calidad). En el numeral 7.1.2.2. Ejecutar el plan de auditoría definitivo, se establece que la Comisión Auditora aplica los procedimientos contenidos en el programa de auditoría, con la finalidad de obtener evidencia <i>suficiente y apropiada</i>, estableciendo esta norma que, es la Comisión Auditora la que empleando el juicio y escepticismo profesional establece si la evidencia es <i>suficiente y apropiada</i>; en ese sentido, se advierte que la determinación del cumplimiento de las características de la evidencia antes mencionados, se realiza utilizando el juicio y escepticismo profesional de cada auditor, lo que determina la ausencia de parámetros objetivos para definir con la mayor precisión posible el cumplimiento de tales requisitos.</p>

Nota: Elaboración propia.

Tabla 3

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
2	Resolución de Contraloría Nº 473-2014-CG	"Manual de Auditoría de Cumplimiento"	02/01/2015	09/01/2022	<p>7.1.2.2. Ejecutar el plan de auditoría definitivo.- Consiste en ejecutar y documentar los procedimientos del programa de auditoría y sus resultados. Aplicación de los procedimientos de auditoría, obtención y valoración de las evidencias.- La comisión auditora aplica los procedimientos contenidos en el programa de auditoría, con la finalidad de obtener evidencias de auditoría suficiente y apropiada que fundamenta la conclusión del auditor respecto del trabajo realizado. La comisión auditora obtiene evidencias de auditoría, aplicando una o varias técnicas de auditoría según las circunstancias, tales como: comparación, observación, indagación, entrevista, tabulación conciliación, inspección, confirmación, análisis, revisiones selectivas, etc. La aplicación y resultado de dichas pruebas debe registrarse en la documentación de auditoría respectiva. La comisión auditora debe valorar la evidencia con la finalidad de reducir el riesgo de auditoría y que sirva de sustento a las conclusiones de los procedimientos contenidos en el programa de auditoría. Dicha valoración consiste en el empleo del juicio y escepticismo profesional del auditor para establecer si la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada, considerando los factores que fundamenten o contradigan la información de la materia examinada.</p> <p>1.4.5. La seguridad en la auditoría de cumplimiento (...) 23. En la auditoría de cumplimiento existen dos niveles de aseguramiento: • Seguridad razonable, que (...) además, comprende el análisis de riesgos, la aplicación de procedimientos para hacer frente a los riesgos analizados y una valoración de la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida. (...) (...)</p> <p>Obtención y valoración de las evidencias 96. En la valoración de las evidencias la comisión auditora emplea el juicio y escepticismo profesional y analiza los elementos de prueba que fundamenten o contradigan la existencia de posibles actos de incumplimientos, para establecer si la evidencia de auditoría es suficiente (medida cuantitativa) y apropiada (medida cualitativa, es decir con relevancia, fiabilidad y legalmente válida), lo cual permite sustentar las conclusiones de los procedimientos contenidos en el programa de auditoría y reducir el riesgo de auditoría.</p>	<p>A diferencia de las NAGU que establecían tres requisitos para la evidencia (ser suficiente, competente y relevante), en esta Directiva, la evidencia debe cumplir con dos requisitos que son, ser <i>suficiente</i> (cantidad); y, <i>apropiada</i> (calidad). En el numeral 7.1.2.2. Ejecutar el plan de auditoría definitivo, se establece que la Comisión Auditora aplica los procedimientos contenidos en el programa de auditoría, con la finalidad de obtener evidencia <i>suficiente y apropiada</i>, estableciendo esta norma que, es la Comisión Auditora la que empleando el juicio y escepticismo profesional establece si la evidencia es <i>suficiente y apropiada</i>. Al igual que la Directiva N° 007-2014- CG/GCSII en el Manual de Auditoría de Cumplimiento aprobado con Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG, se establece que la evidencia debe cumplir con los requisitos de ser suficiente (cantidad) y apropiada (calidad).</p>
					<p>97. El proceso de recopilación de evidencia es sistémico e iterativo y comporta lo siguiente: • Obtención de evidencia mediante la aplicación de procedimientos de auditoría apropiados; • Evaluación de la evidencia obtenida en forma suficiente (cantidad) y apropiada (calidad); • Riesgo de reevaluación y obtención de pruebas adicionales en caso necesario. Este proceso prosigue hasta que la comisión auditora se muestre satisfecha con que existe evidencia suficiente y apropiada para fundamentar su conclusión. En muchos casos, el muestreo es un instrumento de verificación para detectar actos de incumplimientos de las normas.</p>	<p>No obstante, en las disposiciones que refieren al cumplimiento de dichos requisitos, no se establecen los parámetros que deben ser utilizados para determinar en forma objetiva el cumplimiento de los referidos requisitos, resaltando en ese sentido lo que se establece en el numeral 96 que establece que "En la valoración de las evidencias la comisión auditora emplea el juicio y escepticismo profesional (...) para establecer si la evidencia de auditoría es suficiente (medida cuantitativa) y apropiada (medida cualitativa, es decir con relevancia, fiabilidad y legalmente válida)." En ese sentido, se advierte que con esta norma, el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser <i>suficiente</i> (cantidad) y <i>apropiada</i> (calidad), es determinado por los propios auditores, utilizando para ello su juicio profesional.</p>

Nota: Elaboración propia.

Tabla 3

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
3	Resolución de Contraloría Nº 001-2022-CG	Directiva Nº 001-2022-CG/NORM "Auditoría de Cumplimiento"	10/01/2022	Hasta la fecha	<p>7.1.2.1. Desarrollar los procedimientos de auditoría</p> <p>La Comisión Auditora desarrolla los procedimientos contenidos en el Plan de Auditoría, con la finalidad de obtener evidencias de auditoría suficientes y apropiadas que fundamentan las conclusiones de los integrantes de la Comisión Auditora respecto del trabajo realizado.</p> <p>(...)</p> <p>La Comisión Auditora, aplicando el juicio profesional y el escepticismo, valora las evidencias recolectadas para llegar a una conclusión.</p> <p>(...)</p> <p>7.1.2.2. Determinar las desviaciones de cumplimiento y evaluar los comentarios o aclaraciones</p> <p>(...)</p> <p>a) Elaborar la Matriz de Desviaciones de Cumplimiento</p> <p>Como resultado del desarrollo de los procedimientos de auditoría incluidos en el Plan de Auditoría y con la obtención y valoración de la evidencia de auditoría suficiente y apropiada, los integrantes de la Comisión Auditora elaboran y registran en la Matriz de Desviaciones de Cumplimiento todos los hechos advertidos como desviaciones de cumplimiento.</p> <p>(...)</p> <hr/> <p>Anexo Nº 1: Glosario de Términos</p> <p>Constituyen conceptos básicos para efectos de esta Directiva, los siguientes:</p> <p>8. Evidencia</p> <p>Es la información utilizada por la Comisión Auditora para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión y sustenta el Informe de Auditoría. La evidencia debe cumplir con los requisitos siguientes:</p> <p>a) Suficiente</p> <p>Medida cuantitativa, referida a la cantidad de evidencia obtenida.</p> <p>b) Apropiada</p> <p>Medida cualitativa, referida a la relevancia, fiabilidad y legalmente válida. (...)</p>	<p>La Directiva Directiva Nº 001-2022-CG/NORM, aprobada con Resolución de Contraloría Nº 001-2022-CG, se establece que la evidencia debe cumplir con los requisitos de ser <i>suficiente</i> (cantidad) y <i>apropiada</i> (calidad), estableciéndose asimismo que es la Comisión Auditora, aplicando el juicio profesional y el escepticismo, la que valora las evidencias recolectadas para llegar a una conclusión. En ese sentido, la evaluación del cumplimiento de los requisitos de evidencia se hace sin contar con parámetros objetivos que sirvan de herramienta para determinar con la mayor precisión posible cuando es que la evidencia obtenida cumple con los requisitos de ser suficiente (cantidad) y apropiada (calidad).</p>

Nota: Elaboración propia.

Tabla 3

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
3	Resolución de Contraloría Nº 001-2022-CG	"Manual de Auditoría de Cumplimiento"	10/01/2022	Hasta la fecha	<p>83. Para cubrir el alcance de la auditoría, el auditor debe decidir cuándo la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada. La suficiencia y la adecuación están interrelacionadas. Es necesario ejercer el juicio profesional y el escepticismo al momento de examinar la cantidad (suficiente) y la calidad (apropiado) de la evidencia, en particular al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que se aplicarán.</p> <p>La Comisión Auditora, con frecuencia, necesitará combinar y comparar evidencia procedente de diferentes fuentes para cumplir con los requisitos de suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría. La naturaleza y las fuentes de la evidencia de auditoría necesarias están determinadas por:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El nivel de seguridad limitada • Los criterios • La materialidad • La materia de control y, • El alcance de la auditoría. <p>(...)</p> <p>El proceso de recopilación de evidencias continúa hasta que el auditor tenga confianza suficiente de que existe evidencia, suficiente y apropiada, para respaldar su conclusión.</p> <p>(...)</p> <p>Valoración de la evidencia de auditoría</p> <p>105. Con base a los procedimientos establecidos, el auditor reúne evidencias de auditoría suficientes y apropiadas, el siguiente paso en la auditoría es valorar o evaluar la evidencia de auditoría y formular conclusiones como parte de la ejecución de la auditoría.</p> <p>El auditor debe comparar la evidencia de auditoría obtenida con los criterios fijados para llegar a las conclusiones de auditoría, y de ser el caso, establecer las desviaciones de cumplimiento que correspondan.</p> <p>Aplicando el juicio profesional y el escepticismo, el auditor valora las evidencias recolectadas, así como las opiniones recibidas de la entidad o dependencia auditada. En el proceso de evaluación, el auditor examina si existe evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, para llegar a una conclusión.</p> <p>A los efectos de tener una visión equilibrada y objetiva, el proceso de evaluación implica analizar todas las evidencias obtenidas en relación con desviaciones de cumplimiento que pudieran haberse identificado. Al examinar el alcance del trabajo realizado, el auditor determina si está en capacidad de arribar a una conclusión que responda a los objetivos de la auditoría. Si el alcance del trabajo es insuficiente, el auditor puede considerar la posibilidad de realizar procedimientos adicionales de auditoría o modificar la opinión debido a una limitación del alcance. Al valorar la evidencia, el auditor considera la materialidad.</p> <p>(...)</p>	<p>En forma similar a lo establecido en la Directiva Directiva Nº 001-2022-CG/NORM, aprobada con Resolución de Contraloría Nº 001-2022-CG, el Manual de Auditoría de Cumplimiento, también establece que los requisitos que debe cumplir la evidencia son ser <i>suficiente</i> (cantidad) y <i>apropiada</i> (calidad).</p> <p>Sin embargo, en el desarrollo de este Manual, en los numerales 83 y 105, se establece que son los auditores, con base a su propio juicio profesional y escepticismo, quienes deciden cuándo es que la evidencia cumple con dichos requisitos, decidiendo también sobre la posibilidad de obtener mayor cantidad de evidencia o no.</p> <p>En ese sentido, se advierte que son los propios auditores quienes con base a su juicio profesional propio, deciden en qué casos las evidencias obtenidas son suficientes y apropiadas, siendo los propios auditores quienes en el que caso de que el alcance del trabajo es insuficiente, con base a su juicio profesional, determinan si se debe o no realizar procedimientos adicionales para obtener mayor evidencia.</p>

Nota: Elaboración propia.

Con base a la Tabla anterior se identifican 2 períodos en los que los requisitos de la evidencia han sufrido variación:

Primer período: Este período corresponde a la vigencia de las NAGU, que estuvieron vigentes desde el 27 de setiembre de 1995 al 01 de enero de 2015.

Durante este período, en la NAGU 3.40 EVIDENCIA SUFICIENTE, COMPETENTE Y RELEVANTE, se establecieron las características de la evidencia, las cuales posteriormente, pasarían a ser consideradas como requisitos, y que eran los siguientes:

- a. Suficiencia, según la cual la evidencia suficiente era aquella que cumplía con ser objetiva y convincente, y que bastaba para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor, siendo que la determinación de esta característica se relacionaba con la aplicación de una o varias pruebas, mediante las cuales el auditor podrá adquirir certeza razonable que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados. Según esta norma, la determinación del cumplimiento de la característica de la evidencia de ser suficiente, se realizaba aplicando el criterio profesional, y métodos estadísticos según fuera conveniente.
- b. Competencia: Esta característica establecía que, la evidencia debía ser válida y confiable, para cuyo efecto, el auditor debía tener en consideración la existencia de razones para dudar de su validez o de su integridad, siendo que ante ello debía obtener evidencia adicional o revelar esta situación en su informe.
- c. Relevancia: Este requisito se entendía como la relación que debía de existir entre la evidencia y el uso de la misma, siendo empleada la evidencia para demostrar o refutar un hecho, mediante la relación lógica

y patente existente entre la evidencia y el correspondiente hecho, a saber, ser: *suficiente, competente y relevante*.

Debe señalarse que, en este período, el cumplimiento de las tres características antes mencionadas, era determinado por los auditores utilizando su juicio profesional.

Segundo Período: El segundo período va desde el 02 de enero de 2015, hasta la actualidad, y se caracteriza por la incorporación de cambios normativos mediante los cuales, las antes denominadas características de la evidencia, pasan a ser los requisitos de la evidencia que son ser:

- a. *Suficiente*: Medida cuantitativa, referida a la cantidad de evidencia obtenida.
- b. *Apropiada*: Medida cualitativa, referida a la relevancia, fiabilidad y legalmente válida.

Así se tiene que, en virtud de la Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG, el 02 de enero de 2015, entran en vigencia tanto la Directiva Anterior, como el Manual Anterior.

En torno a los requisitos de la evidencia de auditoría, la Directiva Anterior, en su numeral -7.1.2.2. Ejecutar el plan de auditoría definitivo-, establecía que la Comisión Auditora aplica los procedimientos contenidos en el programa de auditoría, con la finalidad de obtener evidencia *suficiente y apropiada*, estableciendo esta norma que, es la Comisión Auditora la que empleando el juicio y escepticismo profesional establece si la evidencia es *suficiente y apropiada*.

En ese sentido, se advierte que, durante la vigencia de esta norma, la determinación del cumplimiento de los requisitos de la evidencia antes mencionados, se realiza utilizando el juicio y escepticismo profesional de cada

auditor, lo que determina la posibilidad de incorporar parámetros objetivos para definir con la mayor precisión posible el cumplimiento de tales requisitos.

En concordancia con la Directiva anterior, el MAC anterior establece que la evidencia debe cumplir con los requisitos de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad). No obstante, en las disposiciones que refieren al cumplimiento de dichos requisitos, no se establecen los parámetros que deben ser utilizados para determinar en forma objetiva el cumplimiento de los referidos requisitos, resaltando en ese sentido lo que se establece en el numeral 96 que establece que para al valorar la evidencia de auditoría para establecer si esta es *suficiente* (medida cuantitativa) y *apropiada* (medida cualitativa, es decir con relevancia, fiabilidad y legalmente válida), la comisión auditora utiliza el juicio y el escepticismo profesional.

De lo dicho, se advierte que, con esta norma, el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad), es determinado por los propios auditores, utilizando para ello su juicio profesional.

Posteriormente, la Directiva anterior y el MAC anterior, fueron dejados sin efecto mediante la Resolución de Contraloría N° 001-2022-CG, que dispone la entrada en vigencia de la Directiva y el MAC desde el 10 de enero de 2022.

La Directiva establece que la evidencia debe cumplir con los requisitos de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad), prescribiendo que es la Comisión Auditora, aplicando el juicio profesional y el escepticismo, la que valora las evidencias recolectadas para llegar a una conclusión. En ese sentido, se verifica que existe la posibilidad de incorporar parámetros objetivos que sirvan de herramienta para determinar con la mayor precisión posible cuando es que la evidencia obtenida cumple con los requisitos de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad).

En forma similar a lo establecido en la Directiva, el MAC también establece que los requisitos que debe cumplir la evidencia son ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad); sin embargo, en su desarrollo, el MAC, en los numerales 83 y 105, establece que son los auditores, con base a su propio juicio profesional y escepticismo, quienes deciden cuándo es que la evidencia cumple con dichos requisitos, decidiendo también sobre la posibilidad de obtener mayor cantidad de evidencia o no.

Del análisis del MAC, se advierte que son los propios auditores quienes, con base a su juicio profesional propio, deciden en qué casos las evidencias obtenidas son *suficientes* y *apropiadas*, siendo los propios auditores quienes en el que caso de que el alcance del trabajo es insuficiente, con base a su juicio profesional, determinan si se debe o no realizar procedimientos adicionales para obtener mayor evidencia.

Por ello, al igual que en el caso de la Directiva, para el caso del MAC se verifica que existe la posibilidad de incorporar parámetros objetivos que sirvan de herramienta para determinar con la mayor precisión posible cuando es que la evidencia obtenida cumple con los requisitos de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad).

En ese sentido, desde el 02 de enero de 2015, a la fecha, los requisitos que debe cumplir la evidencia que se obtiene en la AudCump son, ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad); advirtiéndose que, a lo largo de la evolución normativa, la verificación del cumplimiento de dichos requisitos la realizan los auditores empleando para ello, como única herramienta, su juicio y escepticismo profesional.

El análisis realizado, permite evidenciar la particular importancia que revisten el juicio, el escepticismo y la experiencia profesional de los auditores en los siguientes procesos: (i) en la obtención de evidencia; (ii) en la verificación del cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente y apropiada*; y, (iii) en la evaluación de la evidencia obtenida.

En igual sentido y con base al análisis realizado, se verifica que existe la posibilidad de fortalecer la labor de los auditores mediante la incorporación de parámetros objetivos que sirvan de herramienta para determinar con la mayor precisión posible cuando es que la evidencia obtenida cumple con los requisitos de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad).

Cabe señalar que el MAC, extienden sus alcances a todas las materias o procesos que son evaluados mediante la AudCump; por lo que las materias que son examinadas mediante dicho tipo de auditoría, son múltiples y variadas, debiéndose precisar que, como ya se ha dicho, el presente trabajo se circunscribe específicamente a la AdCaPCE, en lo referido a bienes y servicios, en los sectores agricultura y ambiente, procesos que como se ha detallado y se detallará seguidamente, tienen alta importancia en nuestro país.

En ese sentido, y con base a los resultados obtenidos al realizar el análisis de la evolución histórica de la regulación de la evidencia en la normativa de control gubernamental, se confirma la hipótesis general referida a que *“los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores Agricultura y Ambiente en el período 2017 – 2018, son pasibles de mejora para adecuarse con precisión a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94.”*

c) Manuales Internacionales:

Manual de Implementación de las ISSAI Auditoría de Cumplimiento, de 2018 emitido por el INTOSAI - Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

<https://www.idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-en-espanol/825-compliance-audit-issai-implementation-handbook-version-0-spanish/file>.

CAPÍTULO III. METODOLOGÍA

3.1 Tipo de investigación

En lo concerniente al tipo de investigación, se debe señalar que la investigación desarrollada corresponde a un Trabajo de Investigación Aplicada (TIA), cuyo objetivo es determinar si los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios, garantizan la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente, en el período 2017 – 2018, y a partir de ello formular una propuesta de mejora en el cumplimiento de las funciones asignadas al SNC.

Para ello, a partir de la obtención de la información correspondiente a la ejecución de auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, en los años 2017 y 2018, correspondientes al sector agricultura y ambiente, y que se encuentra contenida en la Tabla N° 2, se ha desarrollado un estudio de caso centrado en la información obtenida proveniente de auditores expertos de la SGCAA y del personal auditor experto de los OCI de la SGCAA, habiendo empleado un enfoque de investigación mixto analizando las variables de estudio de forma cuantitativa y cualitativa. A tal efecto, se han aplicado cuestionarios a los expertos de la SGCAA y a los expertos de los OCI bajo la competencia de la SGCAA, logrando resumir el problema público detectado e identificando la oportunidad de mejora.

Cabe destacar que la población de estudio está compuesta por auditores expertos de la SGCAA y por auditores expertos de los OCI del ámbito de competencia de la SGCAA, en ese sentido, como se verá más adelante, la selección de la muestra es no probabilística.

Considerando que el método de análisis se debe adaptar al planteamiento del problema público, así como al alcance de la investigación y al planteamiento de la hipótesis, para el presente trabajo se ha optado por aplicar la investigación no experimental, de carácter descriptivo-analítica, exponiéndose el sustento de la información en una serie histórica o longitudinal, tomando como referencia el periodo comprendido entre los años 2017 y 2018.

Sobre el tipo de investigación conviene precisar que conforme a lo señalado por Sampieri et al. (2014), un estudio puede ser clasificado en experimental y no experimental, desdoblándose la investigación no experimental en longitudinal y transeccional o transversal, siendo que en el presente trabajo de investigación se ha optado por el tipo de investigación no experimental, analítica y longitudinal.

3.2 Tipo de conocimiento

El presente estudio -como ya ha sido señalado- corresponde a una investigación analítica, toda vez que se establecen relaciones de causalidad entre las variables que intervienen en los procesos de obtención y evaluación de la evidencia que se obtiene en la AdCaPCE - bienes y servicios, en el alcance establecido para tal fin.

Por ello, se busca formular una propuesta de mejora que redunde en el mejor y más adecuado ejercicio de las funciones del SNC, específicamente en la ejecución de auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios.

3.3 Estrategia de investigación

Para fines de la presente investigación, se ha adoptado una estrategia basada en el análisis de casos o serie de casos, a efectos de identificar la relación de causalidad existente entre los PdOyEdE en la AdCaPCE – bienes y servicios; la adecuación de los procesos de obtención y evaluación de evidencia a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94; y la evaluación completa y cabal de las operaciones examinadas, de forma tal que se mejore la intervención del SNC en el tipo de servicio de control posterior antes mencionado.

En el contexto de la presente investigación, la principal variable de estudio está referida al *cumplimiento de los requisitos de la evidencia en auditoría*, cuyas dimensiones coinciden con los requisitos de la evidencia en general, los cuales están referidos a dos elementos esenciales: ser *suficiente* (cantidad) y ser *apropiada* (calidad).

Tal como se ha mencionado en los capítulos anteriores, el cumplimiento de los *requisitos de la evidencia de ser suficiente y apropiada*, inciden decisivamente en el desarrollo de la AdCaPCE - bienes y servicios.

En ese sentido la estrategia de investigación utilizada, es la que mejor se acomoda a los objetivos de la presente investigación, resultando por ello adecuada para tal efecto.

3.4 Método de investigación

Teniendo en cuenta que el método de análisis se debe adaptar al planteamiento del problema público, así como al alcance de la investigación y al planteamiento de la hipótesis, para el presente TIA se decidió aplicar la investigación no experimental, de carácter descriptivo-analítico, exponiéndose el

sustento de la información en una serie histórica o longitudinal, tomando como referencia el periodo comprendido entre los años 2017 y 2018.

Por ello y considerando que el presente TIA se caracteriza por ser propositivo y analítico, se utilizará el método observacional, por lo que se realizará la observación del objeto de estudio tal como lo aplican en la realidad los auditores expertos consultados tomando como referencia el periodo comprendido entre los años 2017 y 2018, acotándose el objeto de estudio al personal auditor de la SGCAA y de los OCI bajo la competencia de esta.

Para ello se ha desarrollado un estudio de caso cuyo núcleo proviene de la información obtenida de auditores expertos de la SGCAA y del personal auditor experto de los OCI de la SGCAA, habiéndose empleado un enfoque de investigación mixto analizando las variables de estudio de forma cuantitativa y cualitativa, para cuyo efecto, se han aplicado cuestionarios a los expertos de la SGCAA y a los expertos de los OCI bajo la competencia de la SGCAA, lográndose resumir el problema público detectado, identificando la oportunidad de mejora.

La participación de expertos en la ejecución de AudCump, resulta crucial debido a la naturaleza de la información a obtenerse, y que al provenir de expertos garantiza que los datos proporcionados por los expertos, provienen de su ejercicio profesional, radicando en ello el aporte de dichos expertos a la presente investigación, toda vez que para la AudCum es muy importante la participación de personal con experiencia en dicho tipo de intervenciones.

3.5 Evidencias de investigación

Para fines del presente TIA se ha aplicado la Metodología Mixta, toda vez que los instrumentos de recojo de datos están constituidas por cuestionarios que abordan los aspectos cualitativos del objeto de estudio, pero que al ser aplicados a un número determinado de expertos, que corresponden a una muestra no probabilística, permite cuantificar los resultados obtenidos, de forma tal que la información obtenida permite mostrar los resultados tanto en forma cualitativa como en forma cuantitativa.

3.6 Tipos de fuentes de información

En la presente investigación se han utilizado fuentes primarias y secundarias, tanto de origen interno como externo.

Fuentes primarias:

A los efectos de validar la hipótesis y lograr los objetivos del presente estudio, se ha utilizado como fuente de carácter primario, la realización de una encuesta a personal auditor del ámbito de la SGCAA.

Fuentes secundarias de origen interno:

Tal como se advierte en la Tabla N° 2, se han recopilado datos del Buscador, en el que se ha encontrado un total de 38 informes de AudCump emitidos por la SGCAA y los OCI de su ámbito de competencia, correspondientes a los años 2017 y 2018. De dicho total, 24 corresponden a operaciones referidas a procesos de contrataciones del Estado, lo que equivale al 63.15%, del total de intervenciones realizadas.

De las 24 auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado, desarrolladas en las entidades correspondientes al sector agricultura y ambiente, en 16, es decir en el 67%, se examinan operaciones que en forma directa o indirecta se relacionan con las contrataciones que realiza el Estado para adquirir bienes y servicios.

3.7 Instrumentos de recopilación de información

Tal como se señala en la sección precedente, el desarrollo de la investigación implicó la utilización, de diversas fuentes, para lo cual se utilizaron las herramientas siguientes:

a) Búsqueda y revisión de bases de datos existentes.

En este caso se ha recurrido a la base de datos existente en la Biblioteca de la ENC; repositorios virtuales diversos, como el de DIALNET, Google Académico, entre otros para la obtención de literatura especializada.

Asimismo, se ha recurrido al Buscador que es una base de datos administrada por la CGR, que ha permitido la ubicación de un total de 38 informes de AudCump emitidos por la SGCAA y los OCI de su ámbito de competencia, correspondientes a los años 2017 y 2018.

b) Revisión y análisis de la normativa

Mediante esta herramienta, se ha procedido a la revisión de la normativa internacional y nacional relacionada con el objeto de estudio, y que a su vez tiene relación directa con el problema público detectado, habiendo

logrado encontrar información útil para los fines de la presente investigación.

c) Herramienta cualitativa

Se aplicó la modalidad de consulta a expertos respecto a las características y alcance de la propuesta de solución del problema público detectado, consistente en un conjunto de medidas para garantizar el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de auditoría de ser *suficiente* y *apropiada*. A tal efecto, se identificó a un conjunto de cinco expertos en control gubernamental a quienes se les consultó la propuesta que se consigna en el capítulo V del presente informe de investigación.

d) Herramienta cuantitativa

Para el recojo de información cuantitativa se diseñó un cuestionario cuyas preguntas están directamente relacionadas a los objetivos de la investigación. Este se aplicó a un conjunto de cuarenta y cinco personas que desarrollan labores de auditoría y que para tal efecto conformaron la muestra seleccionada.

3.8 Población de estudio y muestra

La población materia de estudio, basada en los datos recopilados al mes de mayo del año 2021, está constituida por 150 personas, quienes tienen a su cargo el desarrollo de labores de auditoría en el ámbito de la SGCAA y de los 14 OCI que

se encuentran bajo el ámbito de competencia de dicha dependencia. Dicha población total, está dividida en 12 expertos provenientes de la CGR, específicamente en la SGCAA y 138 que prestan servicios en los OCI del ámbito de competencia de la SGCAA, tal como se puede observar en la Tabla siguiente.

Tabla 4

Población Objeto de Estudio

Personal auditor que presta servicios en la SGCAA	12
Personal auditor que presta servicios en los OCI	138
Total Población	150

Nota: Elaborado con información proporcionada por la SGCAA.

Cabe señalar que por sus características de expertos, la selección de la muestra resulta no probabilística, toda vez que la única forma de asegurar que los expertos reúnan su calidad de tales, es seleccionar la muestra de forma arbitraria, restringiéndola únicamente a aquellos sujetos que por su experiencia y conocimientos cumplen con la condición de ser expertos, siendo por ello que la muestra está compuesta por Personal auditor que presta servicios en la SGCAA, y Personal auditor que presta servicios en los OCI.

En este contexto, se han aplicado los instrumentos metodológicos que proporciona la ENC a través de los asesores metodológicos, siendo que dichos instrumentos incluyen algoritmos que se utilizan para el cálculo del tamaño de la muestra, esto a efectos de realizar la encuesta a través de la plataforma Google Forms.

De la aplicación de los algoritmos antes mencionados, se ha obtenido una muestra de 48 individuos, considerando un nivel de confianza de 90% y un margen de error del 10%. Estos parámetros se consideran válidos, dado que la población

de estudio es bastante homogénea, en razón de que está compuesta por personal de la SGCAA y de los OCI del ámbito de competencia de esta.

En ese sentido, la muestra seleccionada ha sido determinada mediante la aplicación de los métodos de determinación de muestras para poblaciones finitas, y corresponde al muestreo no probabilístico, en el marco de los criterios aplicados por la ENC y que ha sido proporcionada para tal fin por la Subdirección de Postgrado.

En la sección de anexos, se ofrece el detalle de los cálculos efectuados para la determinación del tamaño de la muestra, así como también el texto del cuestionario aplicado a través de la plataforma Google Forms.

3.9 Matriz de consistencia y operacionalización de variables

Seguidamente se muestra la matriz de consistencia y la operacionalización de variables correspondientes a la presente investigación:

Tabla 5
Matriz de consistencia

Problema	Objetivos	Hipótesis	Sistema de Variables	Metodología
<p>Pregunta general</p> <p>¿Los procesos de obtención y evaluación de la evidencia, utilizados en la AdCaPCE - bienes y servicios, - garantizan la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente, en el período 2017 - 2018?</p> <p>Preguntas Específicas</p> <ul style="list-style-type: none"> - ¿Cómo se desarrolla el proceso de obtención de evidencias en la AdCaPCE - bienes y servicios? - ¿Cómo se determina que la evidencia obtenida en AdCaPCE - bienes y servicios, cumple con los requisitos de ser <i>suficiente</i> y <i>apropiada</i>? - ¿Cómo se desarrolla el proceso de evaluación de evidencias en la AdCaPCE - bienes y servicios? - ¿Cómo se garantiza que en la AdCaPCE - bienes y servicios, se realiza la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente? 	<p>Objetivo General</p> <p>Determinar si los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios, garantizan la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente, en el período 2017 - 2018.</p> <p>Objetivos Específicos</p> <ul style="list-style-type: none"> - Determinar cómo se desarrolla el proceso de obtención de evidencias en la AdCaPCE – bienes y servicios. - Establecer cómo se determina que la evidencia obtenida en la AdCaPCE - bienes y servicios, cumple con los requisitos de ser <i>suficiente</i> y <i>apropiada</i>. - Determinar cómo se desarrolla el proceso de evaluación de evidencias en la AdCaPCE - bienes y servicios. - Determinar si los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios, garantizan la evaluación cabal y completa en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente. 	<p>Hipótesis General</p> <p>Los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores Agricultura y Ambiente en el período 2017 – 2018, son pasibles de mejora para adecuarse con precisión a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94.</p> <p>Hipótesis Específicas</p> <ul style="list-style-type: none"> - El proceso de obtención de evidencias en la AdCaPCE – bienes y servicios puede desarrollarse, incorporando parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD - El cumplimiento de los requisitos de ser suficientes y apropiadas de las evidencias obtenidas en las AdCaPCE - bienes y servicios, puede ser determinado incorporando parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD. - El proceso de evaluación de evidencias en la AdCaPCE - bienes y servicios, puede desarrollarse incorporando parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD. - Los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios, pueden ser mejorados, incorporando parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, a fin de garantizar la evaluación cabal y completa de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC. 	<p>Variable de análisis:</p> <p>PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios.</p>	<p>Tipo:</p> <p>Descriptiva.</p> <p>Según la finalidad:</p> <p>Aplicada.</p> <p>Según su naturaleza:</p> <p>Mixta.</p> <p>Línea de investigación:</p> <p>Las EFS y la sanción efectiva a servidores públicos.</p> <p>Población de estudio:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Personal auditor de la Subgerencia de Control del Sector Agricultura y Ambiente y de los OCI del ámbito de competencia de dicha unidad orgánica. - Informes de Control período 2017 y 2018 emitidos por la Subgerencia de Control del Sector Agricultura y Ambiente y los OCI del ámbito de competencia de dicha unidad orgánica - Expertos del tema.

Nota: Elaboración propia.

Tabla 6

Operacionalización de Variables

Variable	Hipótesis	Dimensión (Preguntas Específicas)	Ítems	Tipo	Escala	Valores
Variable: (Pregunta general) Procesos de obtención y evaluación de la evidencia, utilizados en la AdCaPCE - bienes y servicios.	Hipótesis General Los PdOyEDE en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores Agricultura y Ambiente en el período 2017 – 2018, son pasibles de mejora para adecuarse con precisión a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94. Hipótesis Específicas - El proceso de obtención de evidencias en la AdCaPCE – bienes y servicios puede desarrollarse, incorporando parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD. - El cumplimiento de los requisitos de ser suficientes y apropiadas de las evidencias obtenidas en la AdCaPCE - bienes y servicios, puede ser determinado incorporando parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD. - El proceso de evaluación de evidencias en la AdCaPCE - bienes y servicios, puede desarrollarse incorporando parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD.	Pregunta 1: ¿Cómo se desarrolla el proceso de obtención de evidencias en la AdCaPCE - bienes y servicios? Pregunta 2: ¿Cómo se determina que la evidencia obtenida en la AdCaPCE - bienes y servicios, cumple con los requisitos de ser <i>suficiente y apropiada</i> ?	1. La normativa de control gubernamental establece la unidad de medida para la cantidad de evidencia de auditoría.	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			2. La cantidad mínima de evidencia de auditoría está establecida en la normativa de control gubernamental.	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			3. La cantidad máxima de evidencia de auditoría está establecida en la normativa de control gubernamental.	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			4. La cantidad de evidencia que se obtiene proporciona toda la información necesaria para la auditoría.	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			5. El aseguramiento de la cantidad de evidencia de auditoría está establecido en la normativa de control gubernamental.	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			6. La normativa de control gubernamental incluye el aseguramiento de la cantidad de evidencia para mejorar la auditoría	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			7. El aseguramiento de la cantidad de evidencia es parte de la auditoría	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			8. El aseguramiento de la cantidad de evidencia de la auditoría está sistematizado	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			9. La cantidad de evidencia que se obtiene garantiza la evaluación completa y cabal de las operaciones auditadas	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			10. Las normas de control gubernamental sistematizan la obtención de evidencia de auditoría	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			11. La normativa de control gubernamental establece parámetros de medición para la calidad de evidencia de auditoría	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			12. La normativa de control gubernamental establece indicadores para determinar la calidad de la evidencia en auditoría	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			13. La normativa de control gubernamental establece los niveles de calidad de la evidencia de auditoría	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert

Variable	Hipótesis	Dimensión (Preguntas Específicas)	Ítems	Tipo	Escala	Valores
	- Los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios, pueden ser mejorados, incorporando parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, a fin de garantizar la evaluación cabal y completa de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC.		14. La calidad de la evidencia de auditoría está normada	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			15. El aseguramiento de la calidad de la evidencia de auditoría está establecido en la normativa de control gubernamental	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			16. Se realiza el aseguramiento de la calidad de la evidencia en la auditoría	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			17. El aseguramiento de la calidad de la evidencia es parte de la auditoría	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			18. El aseguramiento de la calidad de la evidencia en la auditoría está regulado	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			19. La normativa de control gubernamental incluye el aseguramiento de la calidad de la evidencia para mejorar la auditoría	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
		Pregunta 3: ¿Cómo se desarrolla el proceso de evaluación de evidencias en la AdCaPCE - bienes y servicios?	20. El aseguramiento de la calidad de la evidencia de la auditoría está sistematizado	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			21. La calidad de la evidencia que se obtiene garantiza la evaluación completa y cabal de las operaciones auditadas	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
		Pregunta 4: ¿Cómo se garantiza que en la AdCaPCE - bienes y servicios, se realiza la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en el Sector Agricultura y Ambiente?	22. Las normas de control gubernamental sistematizan la evaluación de la evidencia de auditoría	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert
			23. Las normas de control gubernamental garantizan la evaluación objetiva de la evidencia de auditoría	Cualitativa	Nominal politómica	Escala de Likert

Nota: Elaboración propia.

CAPÍTULO IV. RESULTADOS

El presente capítulo contiene la exposición detallada de los resultados obtenidos al desarrollarse el proceso de recopilación de información, a cuyo efecto se ha recurrido a las fuentes referidas de un lado a la obtención y análisis de información proveniente del Buscador; y del otro a la aplicación de una encuesta al personal que realiza labores de auditoría tanto en la SGCAA como en los OCI del ámbito de competencia de dicha unidad orgánica de la CGR, detallándose a continuación, los resultados obtenidos:

4.1 Resultado del análisis de la información de recopilada del Buscador sobre auditorías a los procesos de contrataciones del Estado: bienes y servicios en los sectores agricultura y ambiente durante los años 2017 y 2018:

La CGR cuenta con una base de datos sistematizada en la que se encuentran publicados los informes de control emitidos por los órganos conformantes del SNC, denominándose dicha base de datos el Buscador, que está alojado en la dirección de internet: <https://buscadorinformes.contraloria.gob.pe/BuscadorCGR/Informes/Avanzado.html>.

Como producto del empleo del Buscador, se ubicaron 38 auditorías de cumplimiento realizadas durante los años 2017 y 2018 en el ámbito de competencia de las Entidades del sector agricultura y ambiente, información que en forma preliminar ha sido objeto de mención en la Tabla N° 2, y que seguidamente, se desarrolla en forma más específica en la Tabla N° 7, que contiene información detallada de las auditorías de cumplimiento desarrolladas, así como los montos del presupuesto examinado en cada una de ellas:

Tabla 7

Informes emergentes de Auditorías de Cumplimiento ejecutadas por los OCI de los sectores agricultura y ambiente, 2017 y 2018

Nº	AÑO	REGIÓN	ENTIDAD	INFORME Nº	DENOMINACIÓN	DETERMINACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DE LA EVIDENCIA DE SER SUFICIENTE Y APROPIADA	MONTO EXAMINADO SI/
1	2017	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE ÁREAS NATURALES PROTEGIDAS POR EL ESTADO - SERNANP	005-2017-2-5685	EJECUCIÓN DEL PLAN MAESTRO DEL PARQUE NACIONAL DEL MANU 2013 - 2018	POR LOS AUDITORES	264.142.100,00
2	2017	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE ÁREAS NATURALES PROTEGIDAS POR EL ESTADO - SERNANP	010-2017-2-5685	CONTRATOS DE APROVECHAMIENTO DE LA RESERVA NACIONAL PACAYA SAMIRIA PERIODO 2015 - 2016	POR LOS AUDITORES	4.535.302,00
3	2017	AYACUCHO	PROYECTO ESPECIAL SIERRA CENTRO SUR	008-2017-2-3390	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO A LA EJECUCIÓN CONTRACTUAL DE LA OBRA CONSTRUCCIÓN Y MEJORAMIENTO DEL CAMINO RURAL CABANA - SONDONDO -CHIPAO	POR LOS AUDITORES	6.200.596,57
4	2017	HUÁNUCO	PROGRAMA DE DESARROLLO PRODUCTIVO AGRARIO RURAL - AGRO RURAL	775-2017-CG/PRODE-AC	CONTRATACIONES PARA LA EJECUCIÓN Y SUPERVISIÓN DE LA OBRA: MEJORAMIENTO DE LOS CANALES DE IRRIGACIÓN DE LA MARGEN DERECHA DEL DISTRITO DE TOMAYKICHWA - AMBO - HUÁNUCO	POR LOS AUDITORES	2.328.739.320,00
5	2017	PUNO	PROYECTO ESPECIAL BINACIONAL LAGO TITICACA - PUNO	004-2017-2-0804	OTORGAMIENTO DE QUINQUENIOS A PERSONAL DE LA ENTIDAD	POR LOS AUDITORES	431.172,38
6	2018	CAJAMARCA	PROYECTO ESPECIAL JAÉN SAN IGNACIO BAGUA	006-2018-2-3378	LICITACIÓN PÚBLICA N° 002- 2016- MINAGRI- PEJSIB- DE PARA LA EJECUCIÓN DE LA OBRA CONTINUACIÓN Y CULMINACIÓN DEL PROYECTO DE IRRIGACIÓN AMOJAO"	POR LOS AUDITORES	131.352.829,15
7	2018	PUNO	SERVICIO NACIONAL DE SANIDAD AGRARIA SENASA (*)	028-2018-CG/DEMA-AC	PREVENCIÓN Y CONTROL DE ENFERMEDADES DE ANIMALES EN EL ÁMBITO DE LA CUENCA LLALLIMAYO, MELGAR-PUNO	POR LOS AUDITORES	0,00
8	2018	LIMA	PROGRAMA SUBSECTORIAL DE IRRIGACIONES	037-2018-CG/PROT	PROCESOS DE EXONERACIÓN PARA EL DESARROLLO DE ACTIVIDADES DE PREVENCIÓN ANTE LA OCURRENCIA DEL FENÓMENO EL NIÑO DEL AÑO 2015-2016	POR LOS AUDITORES	50.585.127,48
9	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE SANIDAD AGRARIA SENASA	003-2018-2-4540	PROCEDIMIENTOS DE SELECCIÓN REALIZADOS PARA LA ADQUISICIÓN DE VEHÍCULOS POR REPOSICIÓN	POR LOS AUDITORES	2.865.172,60
10	2018	LIMA	INSTITUTO NACIONAL DE INNOVACIÓN AGRARIA INIA	010-2018-2-0058	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO AL PROCESO DE PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE SEMILLAS EN LA ESTACIÓN EXPERIMENTAL VISTA FLORIDA - LAMBAYEQUE	POR LOS AUDITORES	8.090.694,58
11	2018	PUNO	PROYECTO ESPECIAL BINACIONAL LAGO TITICACA - PUNO	004-2018-2-0804	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO PROYECTO ESPECIAL BINACIONAL LAGO TITICACA PUNO - CONTRATACIÓN DE PERSONAL BAJO EL RÉGIMEN DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 728, PARA LA EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN PÚBLICA	POR LOS AUDITORES	42.154,03

Nota: Elaborado con información proveniente del Buscador.

(*) Monto no incluido en el Buscador.

Tabla 7

Informes emergentes de Auditorías de Cumplimiento ejecutadas por los OCI de los sectores agricultura y ambiente, 2017 y 2018

Nº	AÑO	REGIÓN	ENTIDAD	INFORMENº	DENOMINACIÓN	DETERMINACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DE LA EVIDENCIA DE SER SUFICIENTE Y APROPIADA	MONTO EXAMINADO S/
12	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE ÁREAS NATURALES PROTEGIDAS POR EL ESTADO - SERNANP	008-2018-2-5685	"EJECUCIÓN DEL PIP "CONSERVACIÓN Y PROTECCIÓN DEL SANTUARIO NACIONAL TABACONAS NAMBALLE, PROVINCIA DE SAN IGNACIO-REGIÓN CAJAMARCA" PERIODO 2015-2017"	POR LOS AUDITORES	116.294.860,00
13	2018	LIMA	ORGANISMO DE EVALUACIÓN Y FISCALIZACIÓN AMBIENTAL	017-2018-2-5684	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO A LAS ACCIONES DE EVALUACIÓN EN ZONAS DE INFLUENCIA DE EMPRESAS MINERAS Y ACCIONES DE SUPERVISIÓN A ENTIDADES DE FISCALIZACIÓN AMBIENTAL, REALIZADAS POR EL OEFA EN LA REGIÓN CUSCO	POR LOS AUDITORES	894.372,96
14	2018	LIMA	AUTORIDAD NACIONAL DEL AGUA	010-2018-2-5740	ADMINISTRACIONES LOCALES DE AGUA RECAUDACIÓN DE RETRIBUCIÓN ECONÓMICA Y SUPERVISIÓN DE CUMPLIMIENTO DE METAS DE LOS PLANES DE OPERACIÓN, MANTENIMIENTO Y DESARROLLO DE LA INFRAESTRUCTURA HIDRÁULICA	POR LOS AUDITORES	13.108.364,72
15	2018	LIMA	SIERRA Y SELVA EXPORTADORA	012-2018-2-5589	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO A SIERRA Y SELVA EXPORTADORA, A LOS PROCESOS DE FORMULACIÓN, APROBACIÓN Y SEGUIMIENTO DE LOS PLANES DE NEGOCIO IMPLEMENTADOS POR LA ENTIDAD.	POR LOS AUDITORES	1.356.061,00
16	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE ÁREAS NATURALES PROTEGIDAS POR EL ESTADO - SERNANP (*)	007-2018-2-5685	OPINIONES PREVIAS TÉCNICAS VINCULANTES - OPTV EMITIDAS POR LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN DE LAS ÁREAS NATURALES PROTEGIDAS DEL SERNANP, PERIODO 2016-2017	POR LOS AUDITORES	0,00
17	2018	LIMA	ORGANISMO DE SUPERVISIÓN DE LOS RECURSOS FORESTALES Y DE FAUNA SILVESTRE - OSINFOR	009-2018-2-5312	DETERMINACIÓN DE LA DEUDA POR MULTAS ACTUALIZADAS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017	POR LOS AUDITORES	7.563.900,00
18	2018	LIMA	ORGANISMO DE SUPERVISIÓN DE LOS RECURSOS FORESTALES Y DE FAUNA SILVESTRE - OSINFOR	006-2018-2-5312	CONTRATACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	POR LOS AUDITORES	3.707.789,45
19	2018	LIMA	ORGANISMO DE EVALUACIÓN Y FISCALIZACIÓN AMBIENTAL	021-2018-2-5684	ASIGNACIÓN Y EJECUCIÓN DE GASTOS POR LA MODALIDAD DE ENCARGOS PARA EL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES DE SUPERVISIÓN AMBIENTAL	POR LOS AUDITORES	1.034.372,10
20	2018	LIMA	INSTITUTO GEOFÍSICO DEL PERÚ	007-2018-2-0220	CONTRATACIONES DE BIENES Y SERVICIOS IGUALES O INFERIORES A OCHO (8) UIT EFECTUADAS POR EL INSTITUTO GEOFÍSICO DEL PERÚ, PERIODO 2017	POR LOS AUDITORES	428.020,44
21	2018	LIMA	MINISTERIO DE DESARROLLO AGRARIO Y RIEGO	007-2018-2-0052	OBRA MEJORAMIENTO DEL CANAL PLAN MERYS ORCOTUNA-SICAYA-PILCOMAYO, DEL DIST. SICAYA-PROV. HUANCAYO, DEPT. JUNIN, A CARGO DEL PSI, EJECUTADA CON FONDO MI RIEGO"	POR LOS AUDITORES	10.535.479,64
22	2018	LIMA	ORGANISMO DE EVALUACIÓN Y FISCALIZACIÓN AMBIENTAL	026-2018-2-5684	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO A LOS PROCESOS DE SUPERVISIÓN Y FISCALIZACIÓN AMBIENTAL REALIZADOS POR EL OEFA A LAS UNIDADES MENORES DE HIDROCARBUROS, DURANTE LOS AÑOS 2015, 2016 Y 2017 EN LOS DEPARTAMENTOS DE LAMBAYEQUE, JUNÍN Y AREQUIPA	POR LOS AUDITORES	1.515.643,00

Nota: Elaborado con información proveniente del Buscador.

(*) Monto no incluido en el Buscador.

Tabla 7

Informes emergentes de Auditorías de Cumplimiento ejecutadas por los OCI de los sectores agricultura y ambiente, 2017 y 2018

Nº	AÑO	REGIÓN	ENTIDAD	INFORME Nº	DENOMINACIÓN	DETERMINACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DE LA EVIDENCIA DE SER SUFICIENTE Y APROPIADA	MONTO EXAMINADO S/
23	2018	ANCASH	PROGRAMA DE DESARROLLO PRODUCTIVO AGRARIO RURAL - AGRO RURAL	004-2018-2-5741	AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO A LA EJECUCIÓN DE LA OBRA "CONSTRUCCIÓN DE MICROREPRESA TOMA Y MEJORAMIENTO DEL SISTEMA DE RIEGO TOMA MANAHUIE BAJO, DISTRITO DE MASIN HUARI - ANCASH"	POR LOS AUDITORES	2.905.732,82
24	2018	HUANCAVELICA	PROGRAMA DE DESARROLLO PRODUCTIVO AGRARIO RURAL - AGRO RURAL	009-2018-2-5741	AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO AL PROGRAMA DE DESARROLLO PRODUCTIVO AGRARIO RURAL- AGRO RURAL A LA OBRA "EJECUCIÓN DE LA INSTALACIÓN DEL SISTEMA DE RIEGO TUTAPAYOCC - VISTA ALEGRE-PANTEKILLA, DISTRITO DE SURCUBAMBA - TAYACAJA - HUANCAVELICA"	POR LOS AUDITORES	8.868.484,95
25	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL FORESTAL Y DE FAUNA SILVESTRE - SERFOR	012-2018-2-6043	PROCESOS DE CONTRATACIÓN DE BIENES, SERVICIOS Y OBRAS EFECTUADOS POR EL SERVICIO NACIONAL FORESTAL Y DE FAUNA SILVESTRE Y EL PROGRAMA DE DESARROLLO FORESTAL SOSTENIBLE, INCLUSIVO Y COMPETITIVO EN LA AMAZONÍA PERUANA	POR LOS AUDITORES	6.008.113,78
26	2018	LIMA	AUTORIDAD NACIONAL DEL AGUA	014-2018-2-5740	CONTRATACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	POR LOS AUDITORES	6.672.756,20
27	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL FORESTAL Y DE FAUNA SILVESTRE - SERFOR	005-2018-2-6043	CONTROL DE LA CONSERVACIÓN Y DEL APROVECHAMIENTO FORESTAL EN LA ADMINISTRACIÓN TÉCNICA FORESTAL Y DE FAUNA SILVESTRE DE CUSCO	POR LOS AUDITORES	1.136.392,00
28	2018	LIMA	MINISTERIO DEL AMBIENTE	007-2018-2-5683	PROCESO DE RATIFICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE CONSERVACIÓN DE BOSQUES, EN EL MARCO DE LA TRANSFERENCIA DIRECTA CONDICIONADA A CARGO DE LA UNIDAD EJECUTORA 002	POR LOS AUDITORES	1.561.730,00
29	2018	LIMA	MINISTERIO DEL AMBIENTE	009-2018-2-5683	EJECUCIÓN DE FONDOS, BAJO LA MODALIDAD DE TRANSFERENCIAS FINANCIERAS CONCEDIDOS A LOS ORGANISMOS EJECUTORES PARA LA EJECUCIÓN DE PIPS, A CARGO DE LA UNIDAD EJECUTORA 004	POR LOS AUDITORES	32.500.000,00
30	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE METEOROLOGÍA E HIDROLOGÍA DEL PERÚ - SENAMHI	006-2018-2-0311	PROCEDIMIENTOS DE CONTRATACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS - EJERCICIO 2017	POR LOS AUDITORES	3.543.884,00
31	2018	LIMA	SERVICIO NACIONAL DE METEOROLOGÍA E HIDROLOGÍA DEL PERÚ - SENAMHI	002-2018-2-0311	PROCESO ADMINISTRATIVO REALIZADO EN LA DIRECCIÓN ZONAL 10 CON SEDE EN EL DEPARTAMENTO DE HUÁNUCO	POR LOS AUDITORES	1.071.894,46
32	2018	LIMA	MINISTERIO DE DESARROLLO AGRARIO Y RIEGO	008-2018-2-0052	EJECUCIÓN DE GASTOS EN LA IMPLEMENTACIÓN DE CCOCHAS; USO DE RECURSOS EN GASTOS OPERATIVOS PARA EL SEGUIMIENTO Y MONITOREO DE PROYECTOS DE INVERSIÓN PÚBLICA Y GASTOS DE CAJA CHICA Y VIÁTICOS, EFECTUADOS POR EL FONDO SIERRA AZUL.	POR LOS AUDITORES	2.446.200,00
33	2018	LIMA	MINISTERIO DEL AMBIENTE	005-2018-2-5683	MANEJO DE FONDOS, BAJO MODALIDAD DE SUBVENCIÓN, CONCEDIDO A UNIDADES PRODUCTIVAS PARA LA EJECUCIÓN DE PLANES DE ECONEGOCIOS, A CARGO DE LA UNIDAD EJECUTORA 004	POR LOS AUDITORES	2.969.699,00
34	2018	LIMA	MINISTERIO DEL AMBIENTE	004-2018-2-5683	EJECUCIÓN DEL CONTRATO 001-2016-MINAM/MG/GICA-OBRA CONSTRUCCIÓN DE INFRAESTRUCTURA PARA DISPOSICIÓN FINAL DE RESIDUOS SÓLIDOS MUNICIPALES DEL SECTOR PASAMAYO, DISTRITO DE BAGUA, PROVINCIA DE BAGUA	POR LOS AUDITORES	3.255.983,61
35	2018	LIMA	MINISTERIO DE DESARROLLO AGRARIO Y RIEGO	017-2018-2-0052	PROGRAMAS PRESUPUESTALES DEL PROYECTO ESPECIAL DE DESARROLLO DEL VALLE DE LOS RÍOS APURÍMAC, ENE Y MANTARO - PROVRAEM	POR LOS AUDITORES	5.068.100,00
36	2018	LIMA	PROGRAMA SUBSECTORIAL DE IRRIGACIONES	015-2018-2-4812	PROCESO DE CONTRATACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA OBRA: INSTALACIÓN DEL SERVICIO DE AGUA DEL SISTEMA DE RIEGO SANTU MACHAY, EN LA LOCALIDAD DE CHACCHO, DISTRITO DE CHACCHO ANTONIO RAYMONDI ANCASH	POR LOS AUDITORES	8.960.200,43
37	2018	LIMA	MINISTERIO DE DESARROLLO AGRARIO Y RIEGO	016-2018-2-0052	CONTRATACIONES DE SERVICIOS Y OBRA MEJORAMIENTO E IMPLEMENTACIÓN DE LA NUEVA SEDE DEL MINAGRI EJECUTADOS POR LA SEDE CENTRAL	POR LOS AUDITORES	72.968.611,10
38	2018	LIMA	SIERRA Y SELVA EXPORTADORA	008-2018-2-5589	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO A SIERRA Y SELVA EXPORTADORA - CONTRATACIONES DE BIENES Y SERVICIOS IGUALES O INFERIORES A 8 UIT.S.	POR LOS AUDITORES	761.560,15
TOTAL S/							3114122674,60

Nota: Elaborado con información proveniente del Buscador.

(*) Monto no incluido en el Buscador.

Respecto de la información contenida en la Tabla precedente, se observa que, del total de las 38 auditorías de cumplimiento desarrolladas, 24 corresponden a operaciones referidas a procesos de contrataciones del Estado, lo que equivale al 63.15%, del total de intervenciones realizadas, siendo este el primer criterio de inclusión utilizado para la presente investigación, toda vez que la misma se centra en las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado.

En ese sentido, al examinarse la información con más detalle se tiene que del total de las 24 las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado, correspondientes a los sectores agricultura y ambiente, 16, es decir el 67%, corresponden a operaciones que en forma directa o indirecta se relacionan con las contrataciones que realiza el Estado para adquirir bienes y servicios, siendo por tanto incluidas en el presente estudio, únicamente las auditorías referidas a los procesos de contrataciones del Estado para adquirir bienes y servicios.

La inclusión de las auditorías a los procesos de contrataciones del Estado referidas únicamente a las adquisiciones de bienes y servicios, permite evidenciar la importancia significativa de dichas intervenciones, en los sectores agricultura y ambiente.

En efecto, el total del monto examinado mediante auditorías de cumplimiento equivale a S/ 3114'122674,60, de los cuales la suma que corresponde a auditorías a los procesos de contrataciones del Estado en general, es de S/ 2816'713 158,19, por lo que utilizando el criterio de inclusión referido a considerar únicamente las auditorías a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, se tiene que S/ 2653' 594 051,45, corresponden

al monto examinado mediante auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios en el sector agricultura y ambiente.

Al comparar el monto examinado mediante las auditorías de cumplimiento en general, con el monto examinado mediante auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, en los sectores agricultura y ambiente, se advierte que del 100%, el 85% del monto examinado, que en presupuesto equivale a S/ 2653' 594 051,45, corresponde precisamente a dicho tipo específico de auditorías, lo que determina la importancia crucial de las mismas.

Al examinarse los datos contenidos en los párrafos anteriores, a la luz de los resultados a los que se ha arribado al realizarse el análisis de la evolución de la normativa de control, cuyo desarrollo se ha hecho previamente, se advierte que el total de las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, en los sectores agricultura y ambiente, durante los años 2018 y 2019, se han desarrollado aplicando la normativa que establece que los requisitos que debe cumplir la evidencia son ser de un lado *suficiente* y del otro ser *apropiada*.

Advirtiéndose del mismo modo que, la verificación del cumplimiento de dichos requisitos, ha sido realizada por los auditores, utilizando para ello su juicio, escepticismo y experiencia profesional propios, utilizando dichas herramientas; asimismo, para realizar la evaluación de las evidencias obtenidas.

En ese sentido, se advierte la posibilidad de incorporar mejoras en la labor que los auditores realizan, de forma tal que el juicio, escepticismo y experiencia profesional de los auditores, sea fortalecido mediante la dotación de

herramientas que permitan, con la mayor precisión posible determinar el cumplimiento de las características de la evidencia de ser *suficiente y apropiada*, herramientas que a su vez podrá mejorar el proceso de evaluación de las evidencias.

De lo dicho, se confirma la hipótesis de la presente investigación que plantea que *“Los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores Agricultura y Ambiente en el período 2017 – 2018, son pasibles de mejora para adecuarse con precisión a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94.”*

4.2 Resultados del proceso de recopilación de información

El presente capítulo contiene la exposición detallada de los resultados obtenidos al desarrollarse el proceso de recopilación de información, a cuyo efecto se ha aplicado una encuesta al personal que realiza labores de auditoría tanto en la SGCAA como en los OCI del ámbito de competencia de dicha unidad orgánica de la CGR.

Debe señalarse que la estructura de la encuesta ha sido diseñada teniendo en cuenta el planteamiento contenido en el marco conceptual y en el diseño metodológico, de modo tal que la encuesta, en su estructura, contiene el desarrollo de las dimensiones, lo que a su vez permite la obtención de información relacionada a la temática específica y a las hipótesis materia de la presente investigación. Esta información no solo ha servido para contrastar las hipótesis, sino que también, una vez obtenida, ha sido tomada como insumo para la formulación de la propuesta de solución que se expone en el capítulo V.

En ese entendido, debe señalarse que el diseño metodológico operacional de la encuesta corresponde al denominado estudio Delphi, también

denominado como consenso de expertos, método que permite obtener la opinión consensuada de un conjunto de expertos a quienes se les ha aplicado la encuesta que contiene afirmaciones o enunciados, sobre los cuales los expertos consultados emiten su opinión mediante la selección de alternativas de respuesta elaboradas utilizando la escala de Likert.

Al haberse utilizado la escala de Likert, se posibilita que los resultados obtenidos, puedan ser cuantificados, lo que se logra en virtud de que el método Delphi resulta el procedimiento de recopilación de información más adecuado cuando las variables analizadas son de naturaleza cualitativa.

En este contexto, resulta necesario precisar que, para la aplicación de la encuesta, se ha utilizado como soporte informático el aplicativo Google Forms, procediéndose al recojo de datos en el período comprendido entre el 11 de abril al 18 de mayo de 2021. De este modo, se ha logrado que un total de 45 expertos completen la encuesta, siendo la composición de dicho panel detallada en la Tabla 5, debiéndose indicar que las preguntas formuladas, que componen el cuestionario correspondiente, forman parte de los anexos del presente documento (anexo 2).

Tabla 8

Conformación del Panel de Expertos

Labor de auditoría desempeñada por el experto	Cantidad de expertos
Jefe de OCI	9
Supervisor	8
Jefe de Comisión	10
Especialista	12
Integrante	6
Total	45

Nota: Información proveniente de la encuesta aplicada mediante Google Forms.

Naturaleza de las evidencias

Tal como se ha sustentado en el Capítulo II de la presente investigación, la normativa nacional establece que la evidencia que sirve de base para el desarrollo de la AdCaPCE - bienes y servicios, debe cumplir con los requisitos de ser *suficiente* que corresponde a la cantidad de la evidencia obtenida y *apropiada* concerniente a la calidad de la misma.

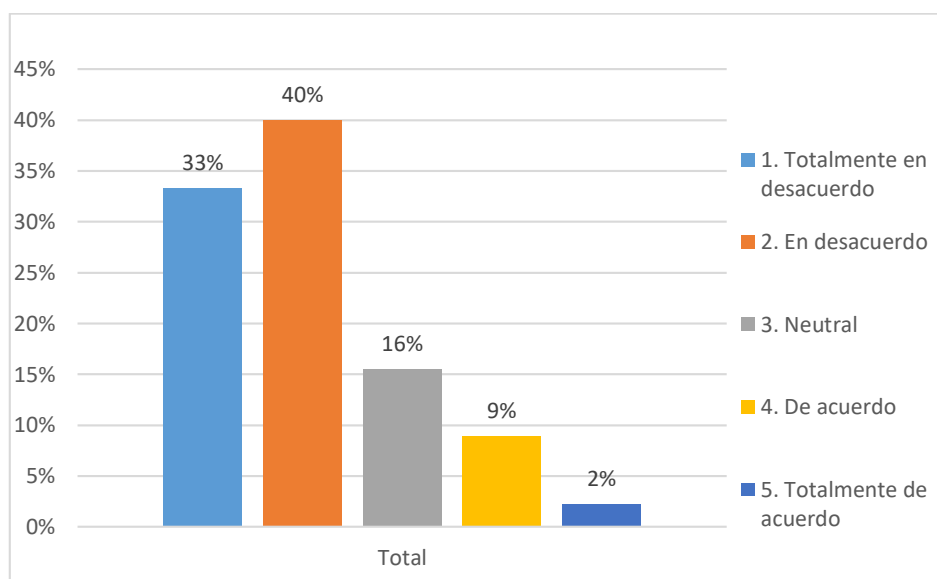
Bajo esa perspectiva, y con la finalidad de cumplir los cuatro objetivos específicos del presente TIA, en el instrumento de recojo de datos se incluyeron veintitrés preguntas, que tienen por finalidad recopilar información respecto del cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente* y *apropiada*. Se han incluido, asimismo, preguntas destinadas a recopilar información respecto del proceso de evaluación de la evidencia que se ha logrado recolectar durante la AudCump. Los resultados obtenidos se detallan a continuación.

Cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *suficiente*:

Con relación al cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *suficiente*, entendido este como la cantidad de evidencia obtenida, los expertos consultados, en su mayoría consideran que la normativa nacional, no contiene parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y que con la mayor precisión posible, permitan determinar en forma objetiva cuando es que efectivamente, la evidencia obtenida cumple con el requisito de ser *suficiente*; así tenemos los resultados que se muestran seguidamente.

Figura 1

La normativa de control gubernamental establece la unidad de medida para la cantidad de evidencia de auditoría



Nota: El título es la proposición respecto de la cual los encuestados opinaron mediante una escala de Likert²².

Mediante la pregunta N° 1, se busca conocer si la normativa de control gubernamental establece la unidad de medida para la cantidad de evidencia de auditoría, obteniéndose como resultado que el 40% se muestra en desacuerdo, mientras que el 33% está totalmente en desacuerdo, lo indica que el 73% de los consultados opinan que la normativa de control gubernamental no establece la unidad de medida para la cantidad de evidencia de auditoría.

En el otro extremo, frente a la pregunta N° 1, el 9% de los encuestados opta por estar de acuerdo y el 2% está totalmente de acuerdo, por ello, el 11% de los encuestados, considera que la normativa de control gubernamental si

²² Esta nota es válida para todas las figuras del presente capítulo, dada la naturaleza del instrumento utilizado, que es una encuesta que recoge la opinión de un conjunto de expertos respecto de ciertas proposiciones planteadas por el investigador.

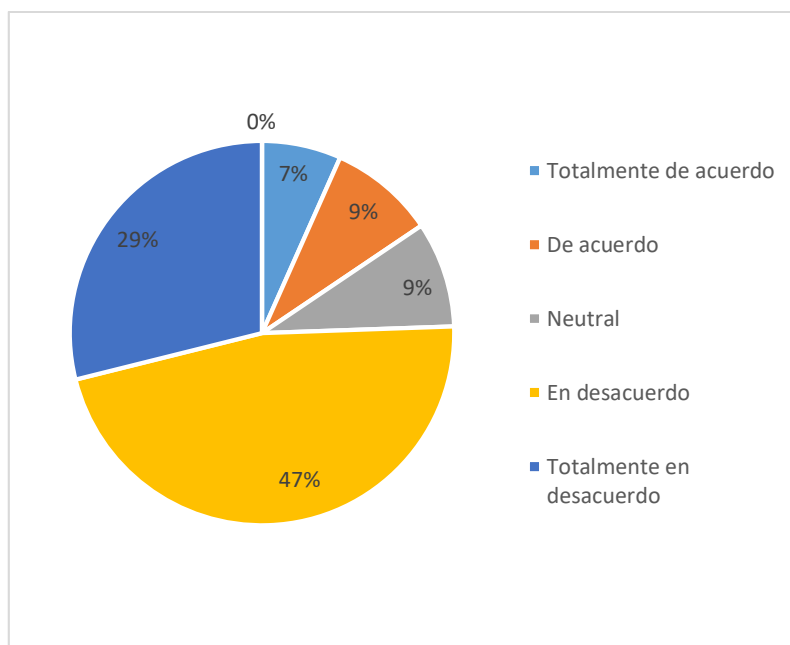
establece la unidad de medida para la cantidad de evidencia de auditoría, permaneciendo el 16% neutral.

Siguiendo el razonamiento implícito en la pregunta anterior, en la pregunta N° 2 se consultó si la cantidad mínima de evidencia de auditoría está establecida en la normativa de control gubernamental, obteniéndose como respuesta que el 47% se muestra en desacuerdo y el 29% en total desacuerdo, lo que evidencia que el 76% opina que la cantidad mínima de evidencia no está regulada.

Por el contrario, el 9% se muestran de acuerdo y un 7% totalmente de acuerdo, lo que refiere que el 16% de encuestados considera que la cantidad mínima de evidencia si está regulada, permaneciendo neutral el 9% tal como se muestra en la Figura 2.

Figura 2

La cantidad mínima de evidencia de auditoría está establecida en la normativa de control gubernamental



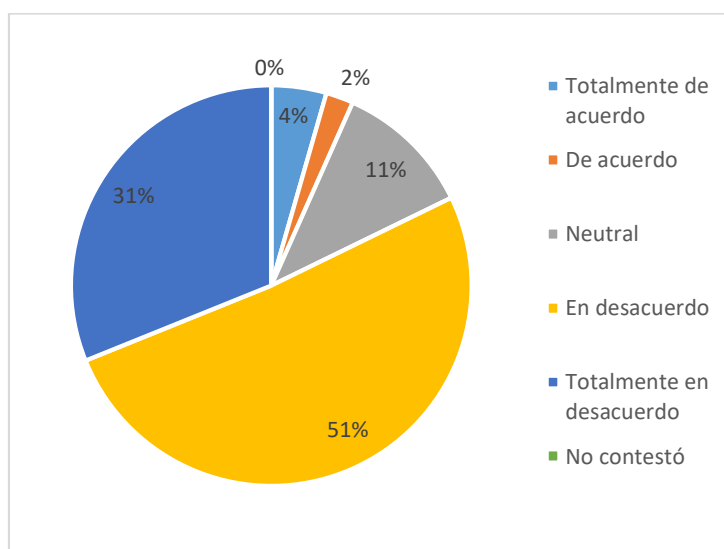
Cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *suficiente*: Sobre la cantidad máxima de evidencia a obtener

A continuación, en la pregunta 3, se consultó si la cantidad máxima de evidencia de auditoría está establecida en la normativa de control gubernamental, obteniéndose como respuesta que el 51% de los consultados se muestra en desacuerdo, siendo que el 31% está totalmente en desacuerdo, con lo que el 82% de consultados que opina que la cantidad máxima de evidencia no está establecida en la normativa de control gubernamental.

En sentido contrario, el 2% está de acuerdo y el 4% totalmente de acuerdo con lo preguntado, de lo que se tiene que solo el 6% son del parecer que la cantidad máxima de evidencia si está establecida en la normativa de control gubernamental, permaneciendo neutral el 11% de encuestados, tal como se ve en la Figura N° 3.

Figura 3

La cantidad máxima de evidencia de auditoría está establecida en la normativa de control gubernamental



Los resultados de las preguntas N° 1, 2 y 3, permiten establecer que, en forma mayoritaria, el personal auditor consultado, opina que la normativa de control gubernamental no establece un parámetro mínimo a partir del cual se pueda establecer que la cantidad de evidencia obtenida cumple con el requisito de ser *suficiente*.

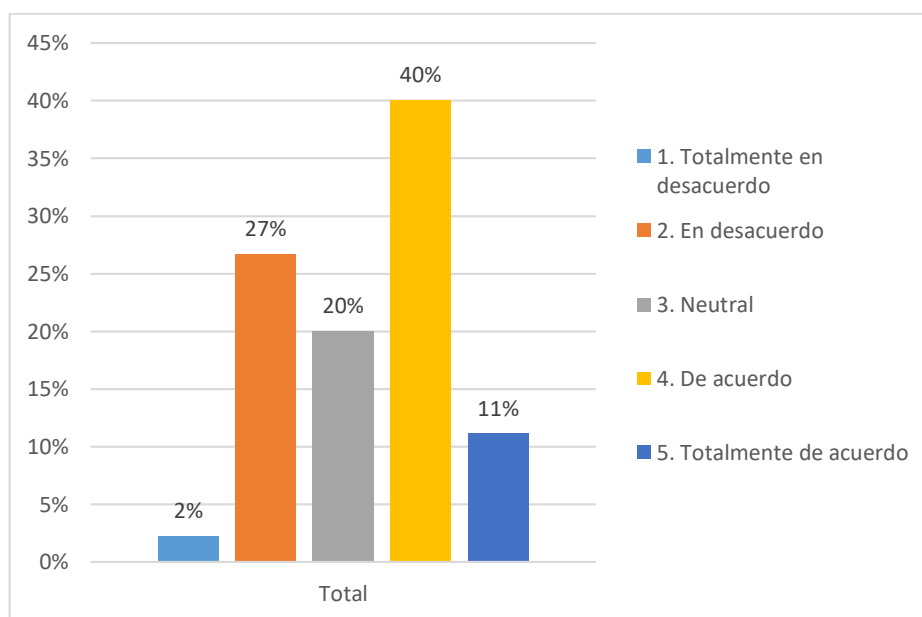
En ese sentido, los resultados de las preguntas N° 1, 2 y 3, confirman la hipótesis específica que plantea que *“El cumplimiento de los requisitos de ser suficientes y apropiadas de las evidencias obtenidas en las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios, puede ser determinado incorporando parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD”*.

Siguiendo con la recopilación de datos, se formuló la pregunta N° 4, que busca conocer si la cantidad de evidencia que se obtiene proporciona toda la información necesaria para la auditoría, mostrando los resultados obtenidos que el 40% está de acuerdo, siendo que el 11% manifiesta estar totalmente de acuerdo, en tanto que un 20% asume una respuesta neutral.

En el otro extremo, el 27% se manifiesta en desacuerdo y el 2% totalmente en desacuerdo, lo que demuestra que el 51% considera que la cantidad de evidencia que se obtiene proporciona toda la información necesaria para la auditoría, siendo que el 29% opta por una posición contraria a la mayoría, como se ve en la Figura N° 4.

Figura 4

La cantidad de evidencia que se obtiene proporciona toda la información necesaria para la auditoría



Al comparar los resultados obtenidos en las preguntas N° 1, 2 y 3, con la información obtenida correspondiente a la pregunta N° 4, se observa que, de un lado, la mayoría del personal auditor consultado considera que la normativa de control gubernamental no establece ni la unidad de medida ni los parámetros mínimos de la cantidad de evidencia a obtenerse en la AudCump, por lo que se demuestra la ausencia de parámetros objetivos a partir de los cuales se pueda establecer el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *suficiente*.

Sin embargo, ante la pregunta N° 3, el 11% está totalmente de acuerdo y el 40% de acuerdo, por lo que el 51% de los consultados consideran que la cantidad de evidencia que se obtiene proporciona toda la información necesaria para la auditoría.

Los resultados de la pregunta N° 4 demuestran entonces que, pese a la ausencia de precisión en la normativa de control gubernamental respecto del establecimiento de la unidad de medida para determinar objetivamente en qué

circunstancias la evidencia obtenida cumple con el requisito de ser *suficiente*, son los propios auditores que, de modo propio, y basándose en su juicio profesional, determinan el cumplimiento de dicho requisito.

En tal sentido, la comparación entre los resultados obtenidos en las preguntas N° 1, 2 y 3 y los resultados emergentes de la pregunta N° 4, permite establecer que son los propios auditores quienes, en virtud a su propio juicio, criterio y experiencia determinan la cantidad de la evidencia a obtenerse, siendo ellos mismos quienes establecen si la evidencia obtenida cumple con el requisito de ser *suficiente*.

De los resultados correspondientes a las preguntas 1 a la 4, fluye como conclusión que existe la posibilidad de dotar a los auditores de herramientas normativas que, complementando y fortaleciendo el juicio profesional y la experiencia de los auditores, establezcan con la mayor precisión posible, el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *suficiente*.

En ese sentido, se corroboran las hipótesis planteadas en la presente investigación, que postulan lo siguiente:

- “El cumplimiento de los requisitos de ser *suficientes* y *apropiadas* de las evidencias obtenidas en las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios, puede ser determinado obteniendo evidencia por cada uno de los procesos y subprocesos que conforman la operación evaluada, a fin de complementar y fortalecer el JPAUD.”
- “Los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios, pueden ser mejorados, a fin de garantizar la evaluación cabal y completa de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC,

verificando, respecto de la evidencia obtenida, qué se demuestra, cómo se demuestra y porqué.”

Aseguramiento del cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *suficiente*:

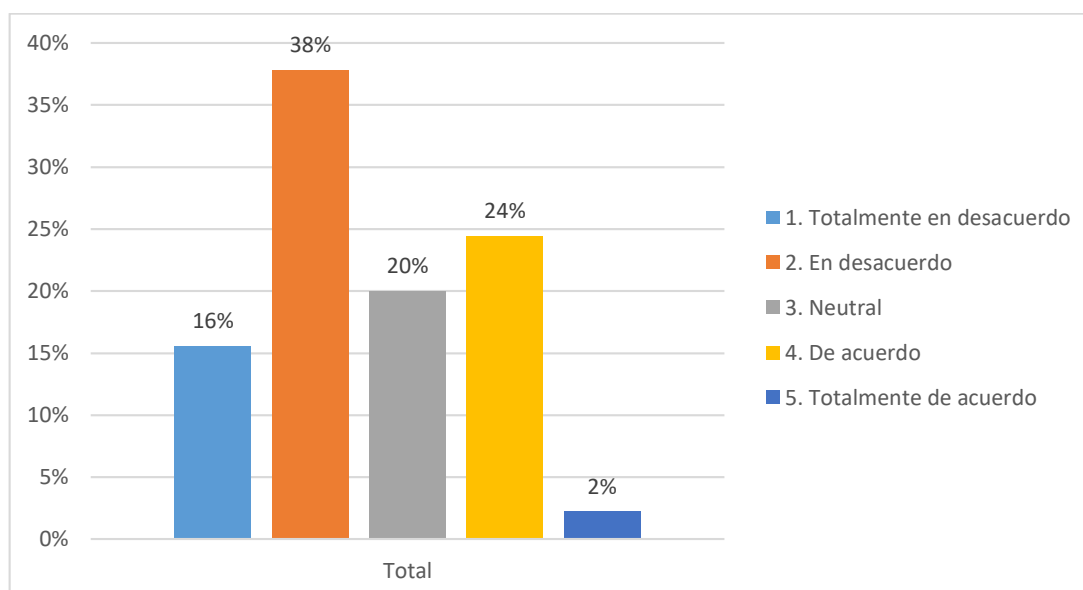
La ausencia de parámetros normativos estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, que ha sido detectada en función a los resultados obtenidos, permite demostrar la necesidad de incorporar mejoras en la normativa para garantizar el cumplimiento uniforme del requisito de ser *suficiente* de la evidencia que se obtiene en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores agricultura y ambiente.

En ese entendido, se aprecia la necesidad de que la normativa proporcione a los auditores, la herramienta adecuada para determinar el parámetro mínimo de la cantidad de evidencia a obtener, lo que impactará positivamente en el aseguramiento del cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *suficiente*, afirmación que se basa en las respuestas obtenidas respecto de las preguntas N° 5, 6, 7 y 8.

Efectivamente, en la pregunta N° 5, se busca explorar si el aseguramiento de la cantidad de evidencia de auditoría está establecido en la normativa de control gubernamental. Al respecto, como se observa en la Figura N° 5, el 16% se inclina por estar totalmente en desacuerdo, estando el 38% en desacuerdo, mientras que el 20% se mantiene neutral, estando de acuerdo el 24% y totalmente de acuerdo el 2%.

Figura 5

El aseguramiento de la cantidad de evidencia de auditoría está establecido en la normativa de control gubernamental



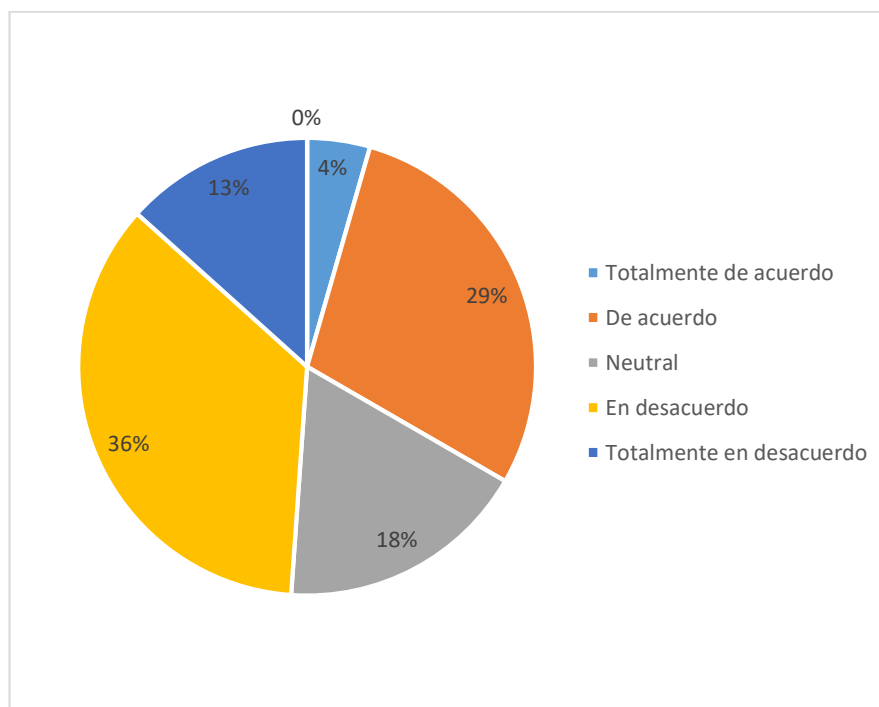
En consecuencia, el 54% de la población manifiesta que el aseguramiento de la cantidad de evidencia de auditoría no se encuentra establecido en la normativa de control gubernamental, siendo el 26% los que consideran que la normativa si incluye el aseguramiento de la cantidad de evidencia que se obtiene.

En la misma línea, a la pregunta N° 6, en la que se consulta si la normativa de control gubernamental incluye el aseguramiento de la cantidad de evidencia para mejorar la auditoría; el 29% opina que está de acuerdo y el 4% se inclina por estar totalmente de acuerdo, por lo que las respuestas afirmativas equivalen en total al 33%.

Contrariamente el porcentaje de la población que considera que la normativa de control gubernamental no incluye el aseguramiento de la cantidad de evidencia para mejorar la auditoría, equivale al 49%, toda vez que el 13% está totalmente en desacuerdo y el 36% está en desacuerdo, mientras que el 18% permanece neutral, tal como se observa en la Figura N° 6.

Figura 6

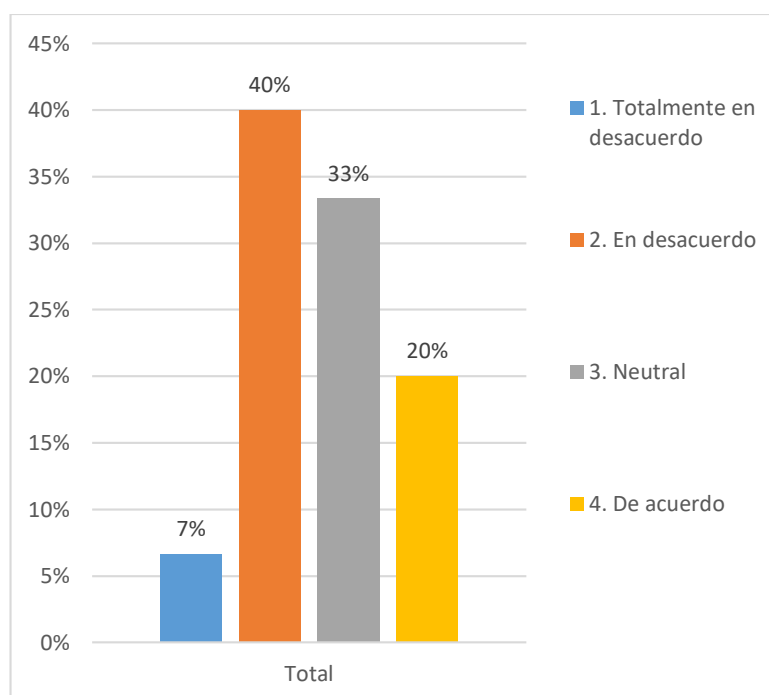
La normativa de control gubernamental incluye el aseguramiento de la cantidad de evidencia para mejorar la auditoría



Siguiendo con la recopilación de información sobre el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *suficiente*, mediante la pregunta N° 8, se consultó si el aseguramiento de la cantidad de evidencia en la auditoría está sistematizado, obteniéndose que el 47% de consultados opinan en sentido negativo, toda vez que el 7% está totalmente en desacuerdo y el 40% en desacuerdo. En sentido contrario, el 20% está de acuerdo con lo preguntado, mientras que quienes se mantienen neutrales son el 33%, siendo que los que están totalmente de acuerdo son el 0%; en ese sentido, las respuestas obtenidas se observan en la Figura N° 7.

Figura 7

El aseguramiento de la cantidad de evidencia de la auditoría está sistematizado

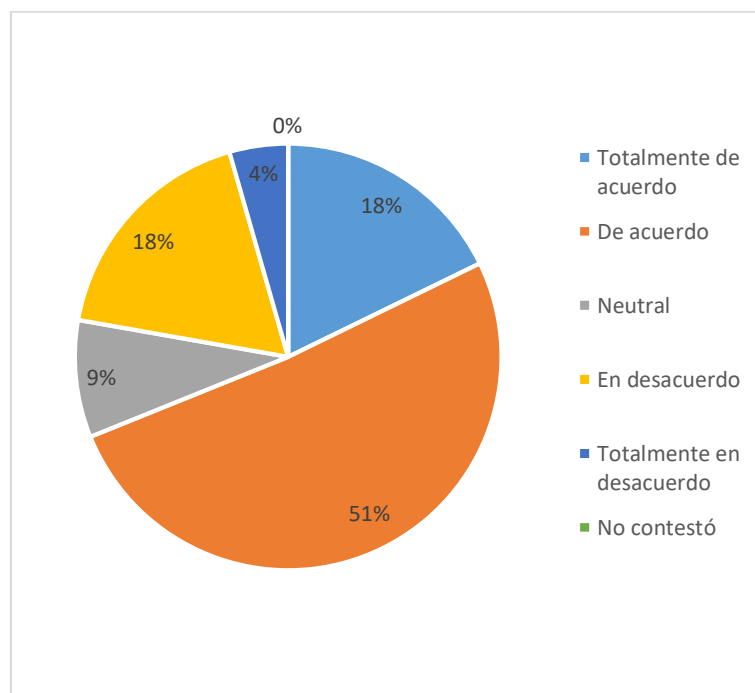


Los resultados obtenidos en las preguntas N° 5, 6 y 8, muestran que la mayoría de la población opina que la normativa que regula la AdCaPCE - bienes y servicios, no incluye disposiciones destinadas a asegurar la cantidad de la evidencia que se obtiene.

Sin embargo, ante la pregunta N° 7, que tiene por objeto conocer si el aseguramiento de la cantidad de evidencia es parte de la auditoría, un contundente 51% está de acuerdo, mientras que el 18% está totalmente de acuerdo, manifestando el 18% estar en desacuerdo, y el 4% estar totalmente en desacuerdo, permaneciendo neutral el 9%, tal como se aprecia en la Figura N° 8.

Figura 8

El aseguramiento de la cantidad de evidencia es parte de la auditoría



Los resultados de la pregunta N° 7, revelan que el 69% de los preguntados consideran que el aseguramiento de la cantidad de evidencia es parte de la auditoría, en tanto que los resultados correspondientes a las preguntas N° 5, 6, y 8, permiten establecer que el aseguramiento de la cantidad de evidencia que se obtiene en la auditoría no está regulado en la normativa vigente, toda vez que al no haberse establecido el parámetro mínimo de la cantidad de evidencia a obtenerse, no se cuenta con un criterio o parámetro objetivo cuyo cumplimiento garantice el aseguramiento de la cantidad de evidencia que se obtiene, resultando por ello necesario complementar y fortalecer el JPAUD, incorporando parámetros estandarizados que fortalezcan y complementen la labor de los auditores.

En tal sentido, al compararse los resultados obtenidos de la aplicación de las preguntas N° 5, 6, y 8 con el resultado de la pregunta N° 7, se advierte que, pese a la ausencia de parámetros objetivos a partir de los cuales se pueda determinar el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *suficiente*, el aseguramiento del cumplimiento de dicho requisito, entendido como el aseguramiento de la cantidad de evidencia a obtenerse, es realizado entonces por los propios auditores, quienes llevan a cabo dicha actividad conforme a su juicio profesional y experiencia propios, lo que determina que el aseguramiento de la cantidad de evidencia a obtenerse no se realice de manera uniforme.

En ese sentido, los resultados obtenidos correspondientes a las preguntas 5, 6, 7 y 8, permiten demostrar que existe la posibilidad de incorporar mejoras en la normativa de control gubernamental, mediante la incorporación de parámetros a partir de los cuales se determine en forma objetiva el cumplimiento del requisito de la evidencia de auditoría de ser *suficiente*.

De lo expuesto se tiene entonces que, los resultados obtenidos con base a las preguntas 5, 6, 7 y 8, confirman la hipótesis específica que postula que *“El proceso de obtención de evidencias en la AdCaPCE – bienes y servicios puede desarrollarse, identificando los procesos y subprocesos que conforman la operación evaluada, a fin de complementar y fortalecer el JPAUD.”*

Cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *suficiente* y evaluación completa y cabal de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC, en los sectores agricultura y ambiente:

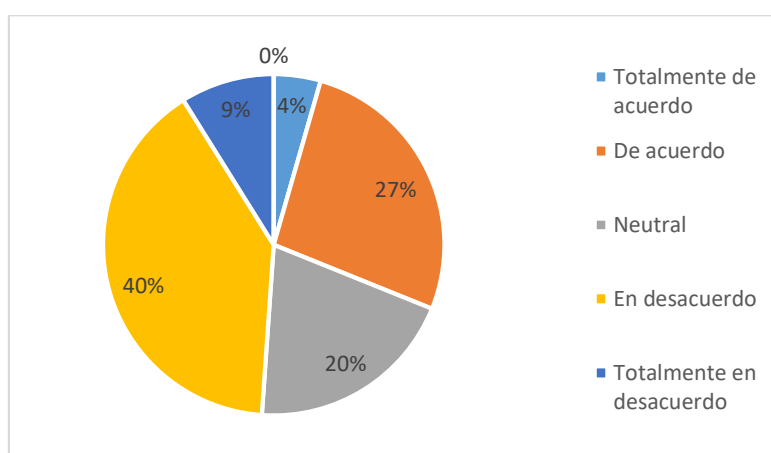
Siguiendo con el cuestionario, ante la pregunta N° 10, cuyo objeto es conocer si las normas de control gubernamental sistematizan la obtención de

evidencia de auditoría, el 27% se muestra de acuerdo y el 4% se inclina por estar totalmente de acuerdo, por lo que el porcentaje que responde favorablemente a lo preguntado equivale al 31%.

En sentido contrario, ante la pregunta de si las normas de control gubernamental sistematizan la obtención de evidencia de auditoría, el 40% de los preguntados opina estar en desacuerdo y el 9% expresa estar totalmente en desacuerdo, de lo que se extrae que el 49% opina que las normas de control gubernamental no sistematizan la obtención de evidencia en auditoría, debiéndose señalar que el 20% de los encuestados permanece neutral, tal como se muestra en la Figura N° 9.

Figura 9

Las normas de control gubernamental sistematizan la obtención de evidencia de auditoría



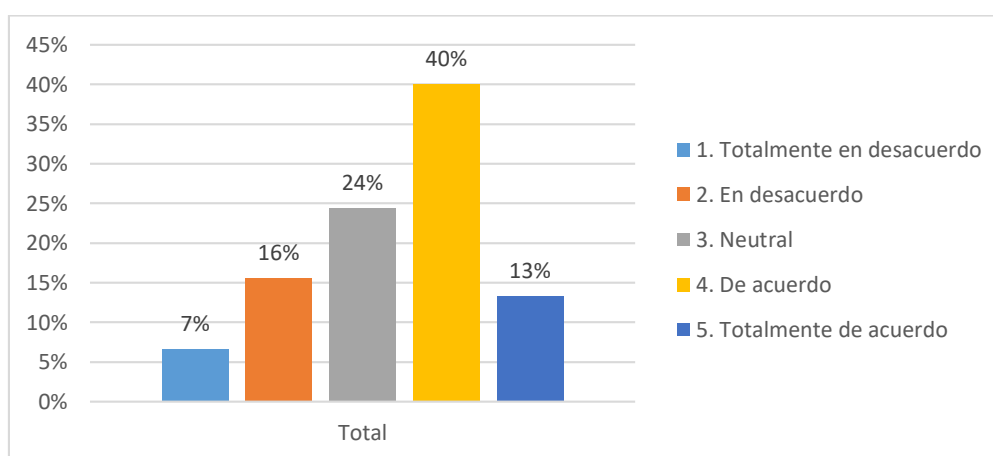
Los resultados obtenidos permiten comprobar que son los propios auditores quienes determinan según sus propios juicio profesional y criterio, los parámetros mínimos de la cantidad de evidencia, siendo también los mismos auditores quienes realizan el aseguramiento de la cantidad de evidencia que se obtiene, lo que confirma la existencia del problema público detectado, cuya

presencia cobra más vigencia a la luz de los resultados obtenidos con relación a la pregunta N° 9.

En la pregunta N° 9, se explora si la cantidad de evidencia que se obtiene garantiza la evaluación completa y cabal de las operaciones auditadas, siendo que el 53% de los consultados, opina en sentido afirmativo, pues el 40% está de acuerdo y el 13% afirma estar totalmente de acuerdo. Frente a estas respuestas, el 16% está en desacuerdo y el 7% totalmente en desacuerdo, en tanto que el 24% opina en sentido neutral, tal como se visualiza en la Figura N° 10.

Figura 10

La cantidad de evidencia que se obtiene garantiza la evaluación completa y cabal de las operaciones auditadas



Como se aprecia en la Figura N° 10, frente a la pregunta N° 9, el 13% está totalmente de acuerdo, y el 40 % de acuerdo, por lo que el 53% del personal que desarrolla labores de auditoría, al que se le aplicó el cuestionario, ha opinado que la cantidad de evidencia que se obtiene garantiza la evaluación completa y cabal de las operaciones auditadas.

En sentido contrario, el 16% está en desacuerdo; y el 7% totalmente en desacuerdo, estando neutral el 24%, resultados que aunados a la ya demostrada ausencia de parámetros normativos que con la mayor precisión posible, permitan

definir objetivamente que la evidencia obtenida es realmente *suficiente*, permite demostrar que son los propios auditores quienes en virtud a su juicio, criterio y a su experiencia profesional determinan que la cantidad de evidencia obtenida garantiza la evaluación cabal y completa de las operaciones que examinan, en el marco de las competencias del SNC.

En esa línea, los resultados obtenidos de la aplicación de las preguntas N° 1 a la 10, confirman que la normativa de control gubernamental, en lo concerniente al cumplimiento del requisito de ser *suficiente* (aspecto cuantitativo) de la evidencia, puede ser objeto de mejora de forma tal que incluya disposiciones para incorporar parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y permitan establecer la cantidad mínima de la evidencia a obtener, incluyendo asimismo disposiciones para la sistematización de la obtención de la evidencia, lo que posibilitará el aseguramiento del cumplimiento de dicho requisito.

En ese orden de ideas debe señalarse que, tal como se ha descrito al realizarse el análisis de la evolución de la normativa de control gubernamental, en la presente investigación se reconoce la importancia crucial que tienen el empleo del juicio profesional, del escepticismo profesional, y de la experiencia profesional en el proceso integral de auditoría en sí mismo, en ese sentido, a partir de la investigación realizada, es que fluye la necesidad de fortalecer el juicio de los auditores, a través de herramientas normativas que contengan criterios o parámetros que con la mayor precisión posible, permitan establecer y asegurar el cumplimiento objetivo del requisito de la evidencia de ser *suficiente*.

En efecto, al ser los auditores quienes establecen cuando se cumple con el requisito de la evidencia de ser *suficiente*, en base a su propio criterio y

experiencia profesional, existirán entonces tantos criterios como auditores existan para determinar que la evidencia obtenida es *suficiente*, por ello la incorporación de herramientas que permitan determinar objetivamente cuando es que la evidencia obtenida es realmente *suficiente*, servirá para reducir los riesgos referidos a contarse con evidencia insuficiente para realizar la evaluación de las operaciones bajo examen, fortaleciendo de esa forma la labor realizada por los auditores.

Por ello, en virtud de los resultados obtenidos de la aplicación de las preguntas N° 9 y 10, se confirma la hipótesis específica que plantea que *“Los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios, pueden ser mejorados, a fin de garantizar la evaluación cabal y completa de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC, verificando, respecto de la evidencia obtenida, qué se demuestra, cómo se demuestra y porqué.”*

Cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada*

Como se ha manifestado líneas arriba, la normativa nacional que rige el control gubernamental establece que la evidencia que sirve de base para el desarrollo de la AdCaPCE - bienes y servicios, además de cumplir con el requisito de *suficiente* (cantidad), necesariamente también debe cumplir con el requisito de *apropiada*, concerniente este último a la calidad de la misma.

Por ello, en concordancia con los objetivos específicos del presente TIA, el cuestionario utilizado para la obtención de información incluye preguntas cuya finalidad es explorar el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada*, requisito que como ya se dijo se refiere en forma intrínseca a la calidad de la evidencia que se obtiene.

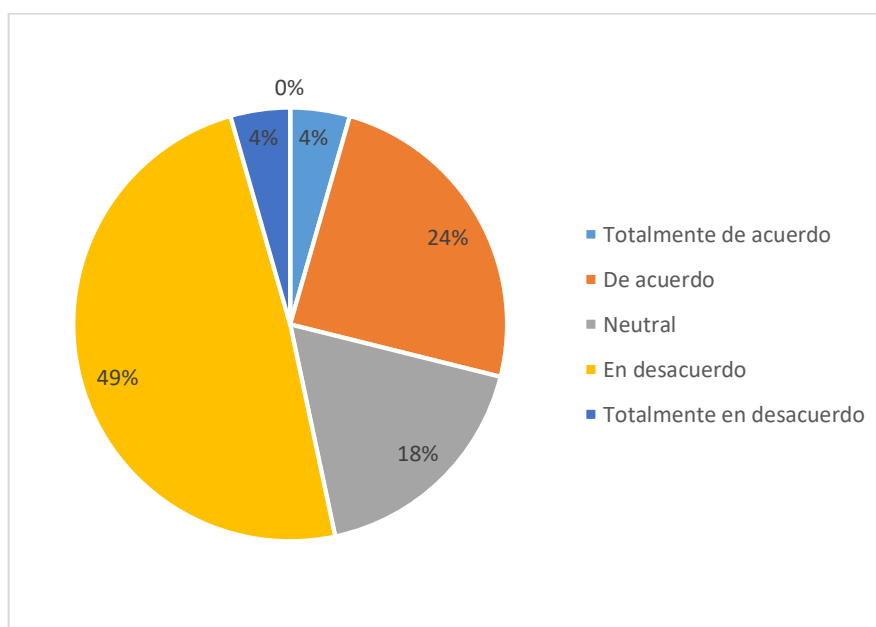
La pregunta N° 11 se centra en obtener información sobre si la normativa de control gubernamental establece parámetros de medición para la calidad de evidencia de auditoría, ante lo cual, el 49% expresa estar en desacuerdo y el 4% manifiesta estar totalmente en desacuerdo. En consecuencia, el porcentaje de personas que consideran que la normativa de control gubernamental no establece parámetros de medición para la calidad de evidencia de auditoría, asciende al 53%.

Por otro lado, ante la pregunta N° 11, el 24% está de acuerdo y el 4% está totalmente de acuerdo, siendo que ambos porcentajes sumados llegan al 28% de personas que consideran que la normativa de control gubernamental establece parámetros de medición para la calidad de evidencia de auditoría, manteniéndose neutral el 18%.

Los resultados se muestran en la Figura N° 11.

Figura 11

La normativa de control gubernamental establece parámetros de medición para la calidad de evidencia de auditoría

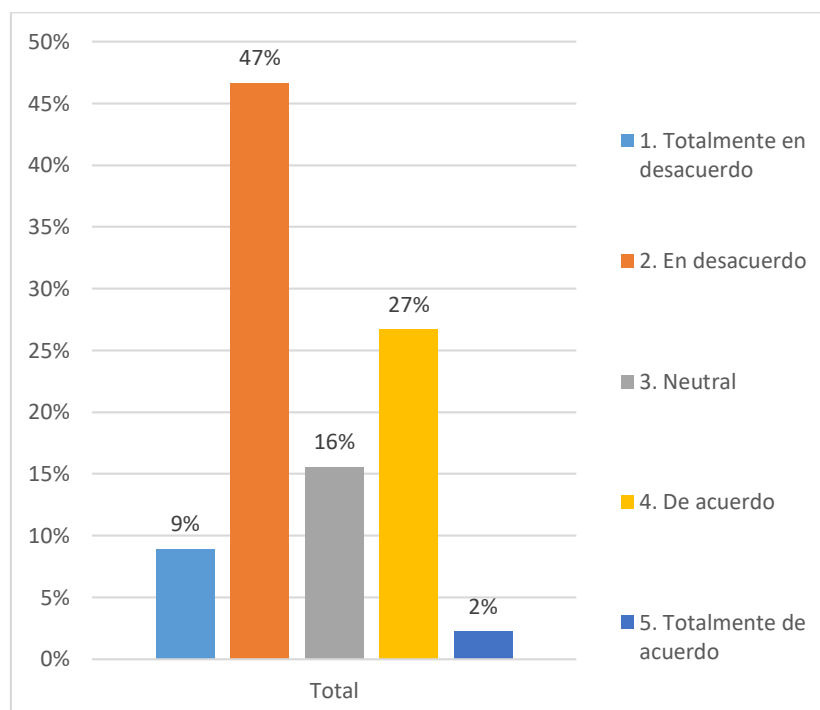


Continuando con el recojo de información, se advierte que ante la pregunta N° 12, orientada a conocer la opinión de los auditores sobre si la normativa de control gubernamental establece indicadores para determinar la calidad de la evidencia en auditoría, las respuestas obtenidas indican que el 47% manifiesta estar en desacuerdo, estando totalmente en desacuerdo el 9%, con lo que el porcentaje del personal auditor que considera que la normativa de control gubernamental no establece indicadores para determinar la calidad de la evidencia en auditoría equivale al 56%.

En sentido contrario, se constata que el 27% indica estar de acuerdo, a lo que se suma el 2% que manifiesta estar totalmente de acuerdo, optando el 16% por permanecer neutral, tal como se ve en la Figura N° 12.

Figura 12

La normativa de control gubernamental establece indicadores para determinar la calidad de la evidencia en auditoría



Según los resultados de la pregunta N° 12, la normativa de control gubernamental no establece indicadores para determinar la calidad de la evidencia en auditoría, lo cual resulta determinante, pues se demuestra que la normativa no contiene parámetros objetivos a partir de los cuales se pueda determinar el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada*.

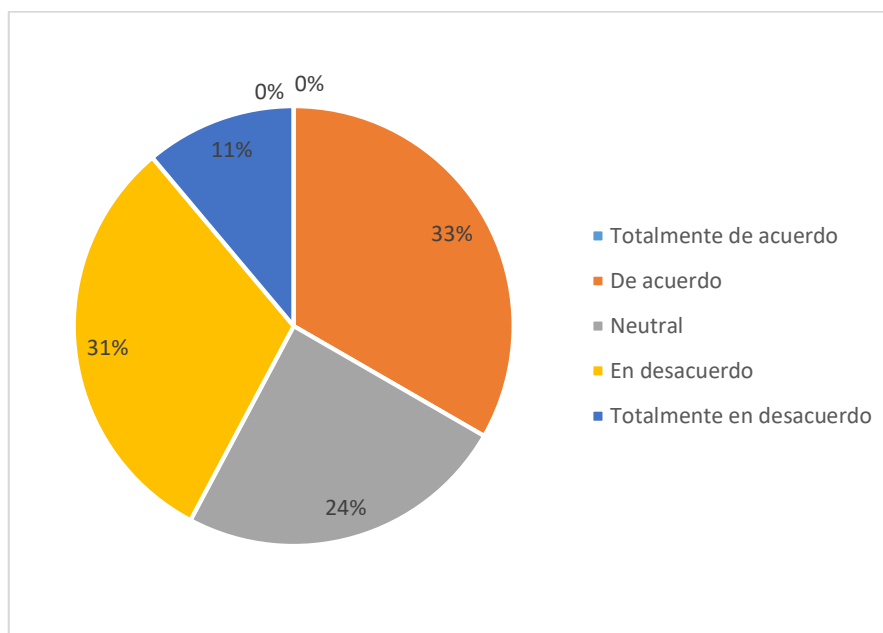
Sin embargo, ante la pregunta N° 13, en la que se interroga sobre si la normativa de control gubernamental establece los niveles de calidad de la evidencia de auditoría, el 33% manifiesta estar de acuerdo, lo que demuestra que, pese a que la normativa de control no cuenta con indicadores para determinar la calidad de la evidencia, como se ha mostrado en la pregunta N° 12, un porcentaje importante de la población consultada opina que la norma si establece los niveles de calidad de la evidencia de auditoría.

La contrastación de los resultados de las preguntas N° 12 y 13 permite establecer que, al igual que en el caso del cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *suficiente*, en el caso del requisito de la evidencia de ser *apropiada*, también son los propios auditores que, conforme a su juicio, criterio y experiencia profesional personal, determinan cuándo es que la evidencia cumple con el requisito de ser *apropiada*.

Contrariamente al porcentaje de auditores que opina favorablemente ante la pregunta N° 13, la cantidad de auditores que ante esta pregunta manifiestan estar en desacuerdo llega al 31%, inclinándose el 11% por estar totalmente en desacuerdo, lo que implica que el 42% de los consultados opina que la normativa de control gubernamental no establece los niveles de calidad de la evidencia de auditoría, permaneciendo neutral el 24%, estando en desacuerdo el 31%, con un 0% totalmente en desacuerdo, tal como se aprecia en la Figura N° 13.

Figura N° 13

La normativa de control gubernamental establece los niveles de calidad de la evidencia de auditoría



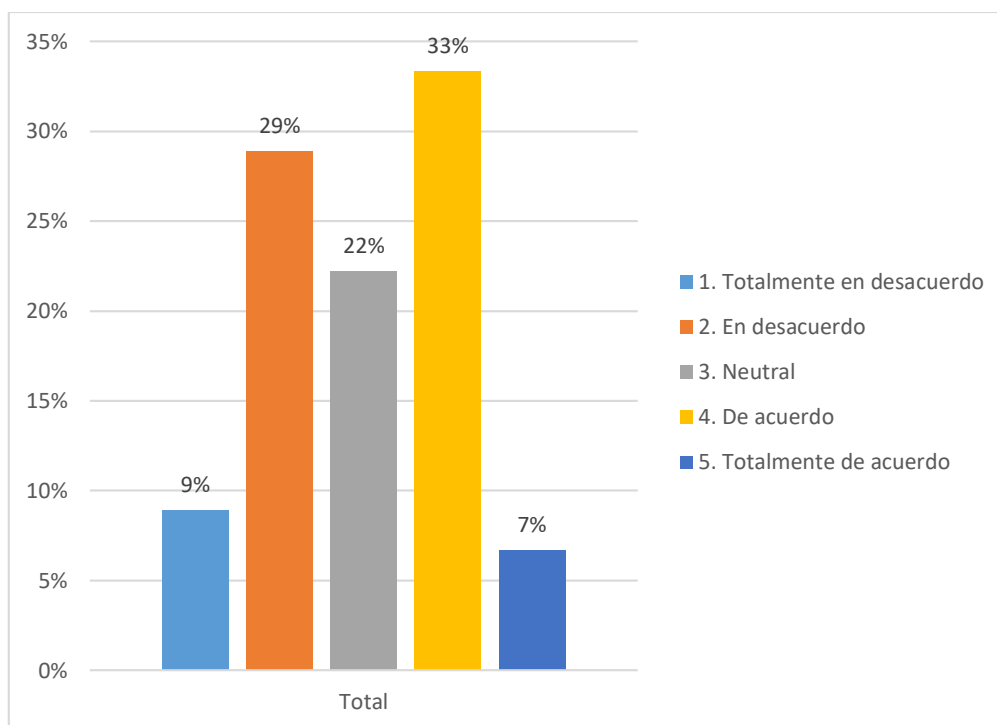
Siguiendo con la revisión de los resultados de la encuesta, ante la interrogante contenida en la pregunta N° 14, orientada a conocer si la calidad de la evidencia de auditoría está normada, los resultados obtenidos de los porcentajes de consultados que opinan a favor y en contra, son bastante ajustados.

En efecto, la población que indica estar de acuerdo corresponde al 33%, mientras que el 7% se muestra totalmente de acuerdo, por lo que el porcentaje de encuestados que considera que la calidad de la evidencia de auditoría está normada, equivale al 40%.

Frente a ello, el 29% opina estar en desacuerdo, en tanto que el 9% está totalmente en desacuerdo, con lo que el porcentaje que considera que la calidad de la evidencia de auditoría no está normada asciende al 38%, mostrándose neutral el 22%, tal como se visualiza en la Figura N° 14.

Figura 14

La calidad de la evidencia de auditoría está normada



Lo ajustado de los resultados obtenidos ante la pregunta N° 14, resulta significativo, pues, demuestra que la regulación de la calidad de la evidencia de auditoría en la normativa nacional podría contener cierto grado de imprecisión. De allí que la distancia entre quienes creen que la calidad de la evidencia de auditoría si está normada, frente a los que opinan lo contrario, es de solo el 2%.

Comparando estos resultados con los obtenidos en las preguntas N° 11 y 12, se puede afirmar que, son los propios auditores quienes establecen los parámetros de medición e indicadores para determinar la calidad de la evidencia en auditoría, lo que equivale a decir que el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada* es determinado por los propios auditores utilizando para ello su juicio y experiencia profesional propios.

- De lo expuesto hasta este punto se tiene que los resultados de las preguntas 11, 12, 13 y 14, permiten confirmar la hipótesis específica

formulada en el presente trabajo que postula que *“El cumplimiento de los requisitos de ser suficientes y apropiadas de las evidencias obtenidas en las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios, puede ser determinado obteniendo evidencia por cada uno de los procesos y subprocesos que conforman la operación evaluada, a fin de complementar y fortalecer el JPAUD.”*

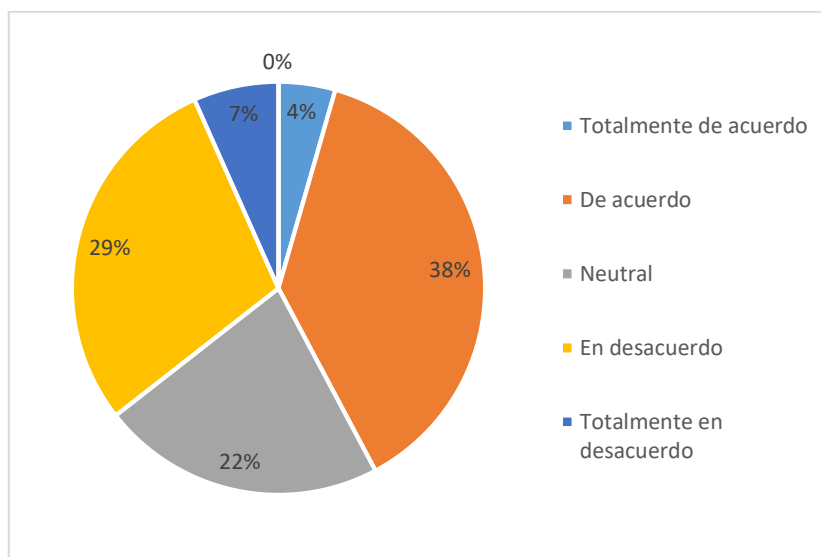
Aseguramiento del cumplimiento del requisito de la evidencia de ser apropiada:

Siguiendo con la aplicación del cuestionario, se procedió a la aplicación de la pregunta N° 15 que busca conocer si el aseguramiento de la calidad de la evidencia de auditoría está establecido en la normativa de control gubernamental, siendo que las respuestas obtenidas arrojan que el 38% opta por estar de acuerdo y el 4% por estar totalmente de acuerdo, porcentajes que sumados dan un total de 42% de personas que consideran que el aseguramiento de la calidad de la evidencia de auditoría está establecido en la normativa de control gubernamental.

Por otro lado, el porcentaje de encuestados que opinan en contra equivale al 36%, de los cuales el 29% está en desacuerdo, en tanto que el 7% está totalmente en desacuerdo, siendo que el 22% opta por una posición de neutralidad, tal como se aprecia en la Figura N° 15.

Figura 15

El aseguramiento de la calidad de la evidencia de auditoría está establecido en la normativa de control gubernamental



Teniendo en cuenta que los resultados de las preguntas N° 11 y 12 evidencian que la normativa de control gubernamental no establece parámetros de medición ni indicadores para determinar la calidad de la evidencia en auditoría, los resultados de la pregunta N° 15 demuestran que el aseguramiento de la calidad de la evidencia depende del juicio, la experiencia y el criterio profesional personal de los auditores, siendo posible por ello, fortalecer y complementar el juicio y la experiencia profesional de los auditores, mediante la incorporación de parámetros objetivos que, con la mayor precisión posible permitan determinar el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada* (la calidad de la evidencia en auditoría).

En ese sentido, los parámetros señalados en el párrafo precedente, al ser incorporados en la normativa, servirán de base asimismo para realizar el

aseguramiento del cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada*, entendido este como la calidad de la evidencia en auditoría.

Efectivamente, para realizar el aseguramiento de la calidad de la evidencia que se obtiene en la auditoría, deberían conocerse los parámetros de medición y los indicadores para determinar la calidad de la misma, toda vez que la verificación del cumplimiento de los parámetros de medición o indicadores proveerá de insumos mínimos a ser utilizados como la base a partir de la cual se realice el aseguramiento de la calidad de la evidencia en auditoría.

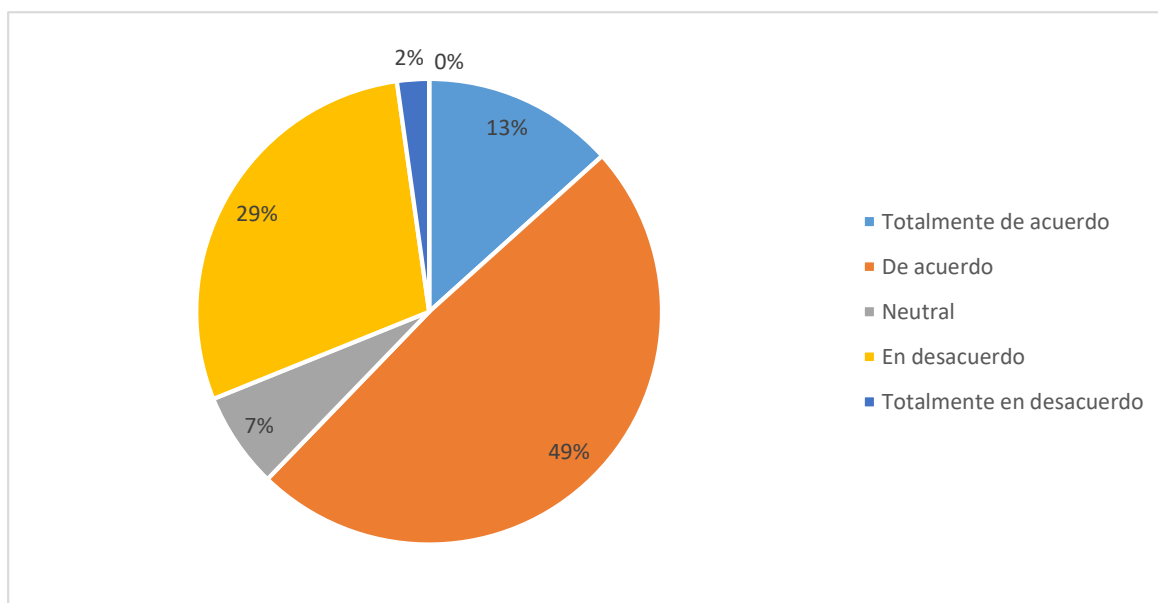
En tal sentido, el proceso de aseguramiento de la calidad también toma como base principalmente el juicio y el criterio profesional; así como la experiencia personal de quienes estén a cargo de su realización.

Prosiguiendo con el cuestionario, en la pregunta N° 16, se interroga a los auditores sobre si se realiza el aseguramiento de la calidad de la evidencia en la auditoría, ante lo cual, el 49% de los encuestados se muestra de acuerdo, estando el 13% totalmente de acuerdo, por lo que el porcentaje que opina que el aseguramiento de la calidad de la evidencia en auditoría si se realiza, asciende al 62%.

Por el contrario, el 29% de los encuestados opta por estar en desacuerdo, en tanto que el 2% manifiesta estar totalmente en desacuerdo, por lo que el 31% opina que no se realiza el aseguramiento de la calidad de la evidencia en auditoría, en tanto que el 7% se muestra neutral, tal como se puede apreciar en la Figura N° 16.

Figura 16

Se realiza el aseguramiento de la calidad de la evidencia en la auditoría



Respecto de la pregunta N° 16, la mayoría de consultados (62%) manifiesta que se realiza el aseguramiento de la calidad de la evidencia en la auditoría, y estando a que los mismos consultados también consideran que la normativa de control gubernamental no incluye los parámetros de medición y los indicadores para determinar la calidad de la evidencia obtenida en la auditoría, se advierte entonces que el aseguramiento de la calidad de la evidencia en auditoría, también se realiza partiendo del juicio, criterio y experiencia profesional personal de los auditores.

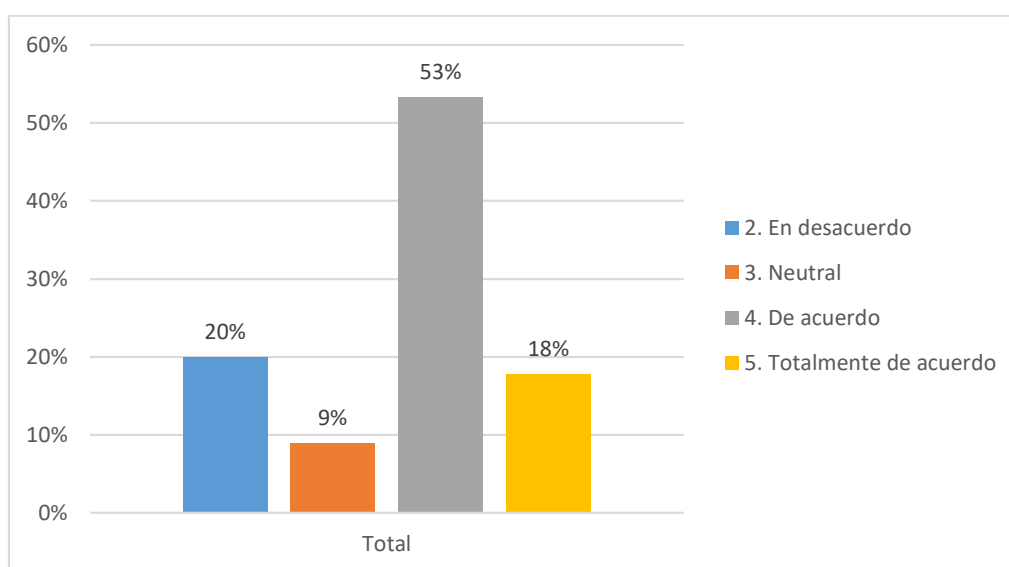
Siguiendo la línea de la presente investigación, ante la formulación de la pregunta N° 17, que busca información respecto de si el aseguramiento de la calidad de la evidencia es parte de la auditoría, se obtiene como resultados que el 53% de los consultados están de acuerdo, el 18% totalmente de acuerdo, el

20% está en desacuerdo, el 0% totalmente en desacuerdo, y el 9% permanece neutral.

En consecuencia, el 71% de los preguntados opina que el aseguramiento de la calidad de la evidencia si es parte de la auditoría, tal como se visualiza en la Figura N° 17.

Figura 17

El aseguramiento de la calidad de la evidencia es parte de la auditoría



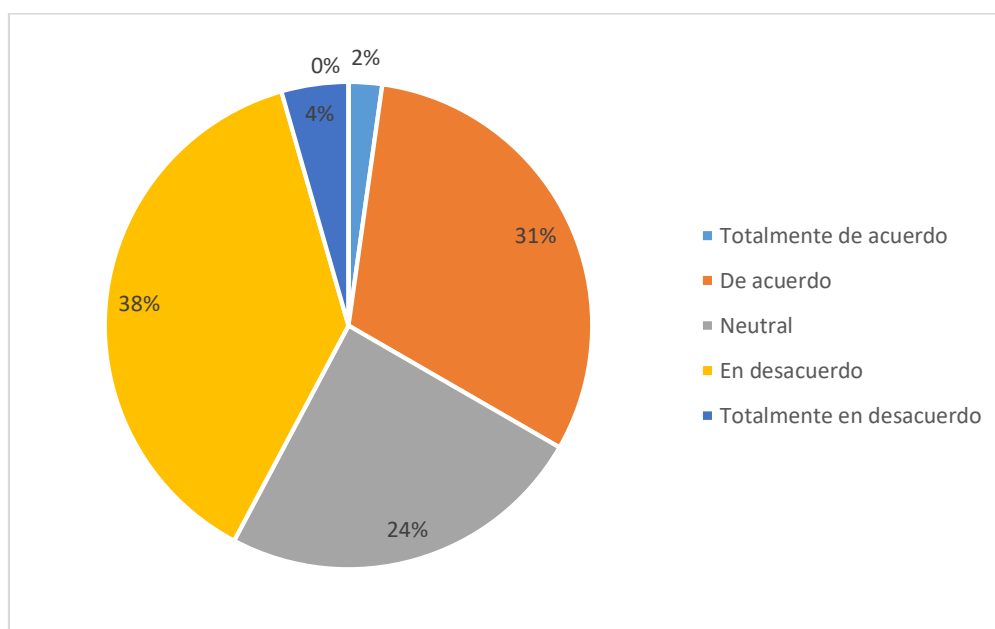
A la luz de los resultados previos obtenidos que demuestran que existe la posibilidad de incorporar en la normativa de control gubernamental los parámetros de medición e indicadores para determinar el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada*, los resultados de la pregunta N° 17 permiten demostrar que en lo concerniente al aseguramiento del cumplimiento de dicho requisito, también existe la posibilidad de incorporar en la normativa de control gubernamental los parámetros de medición e indicadores para determinar el cumplimiento del requisito antes mencionado.

La afirmación contenida en el párrafo precedente, se refuerza con los resultados obtenidos al aplicarse la pregunta N° 18, por medio de la cual se busca conocer si el aseguramiento de la calidad de la evidencia en la auditoría está regulado. Ante esta pregunta, el 4% manifiesta que está totalmente en desacuerdo, el 38% en desacuerdo y el 24% neutral; mientras que el 31% opta por estar de acuerdo y el 2% totalmente de acuerdo.

En consecuencia, la mayoría, equivalente al 42%, considera que el aseguramiento de la calidad de la evidencia en la auditoría no está regulado, tal como se aprecia en la Figura N° 18.

Figura 18

El aseguramiento de la calidad de la evidencia en la auditoría está regulado



Los resultados de la pregunta N° 18 demuestran que el aseguramiento de la calidad de la evidencia en la auditoría no está regulado, en tanto que los resultados anteriores demuestran que el aseguramiento de la calidad de la evidencia se realiza tomando como base únicamente el juicio profesional, la experiencia y el criterio personal de los auditores, existiendo por ello la

posibilidad de incorporar parámetros de medición e indicadores que se utilicen para determinar que la evidencia obtenida cumple con el requisito de ser *apropiada* (la calidad de la evidencia obtenida).

En consecuencia, la suma de ambos resultados muestra que, en lo concerniente al aseguramiento de la calidad de la evidencia, son los propios auditores quienes realizan el aseguramiento de la evidencia utilizando a tal efecto sus propios juicio, criterio y experiencia profesional.

Hasta este punto, los resultados obtenidos de la aplicación de las preguntas 15, 16, 17 y 18, confirman la hipótesis específica que plantea que: *“El proceso de obtención de evidencias en la AdCaPCE – bienes y servicios puede desarrollarse, identificando los procesos y subprocesos que conforman la operación evaluada, a fin de complementar y fortalecer el JPAUD.”*

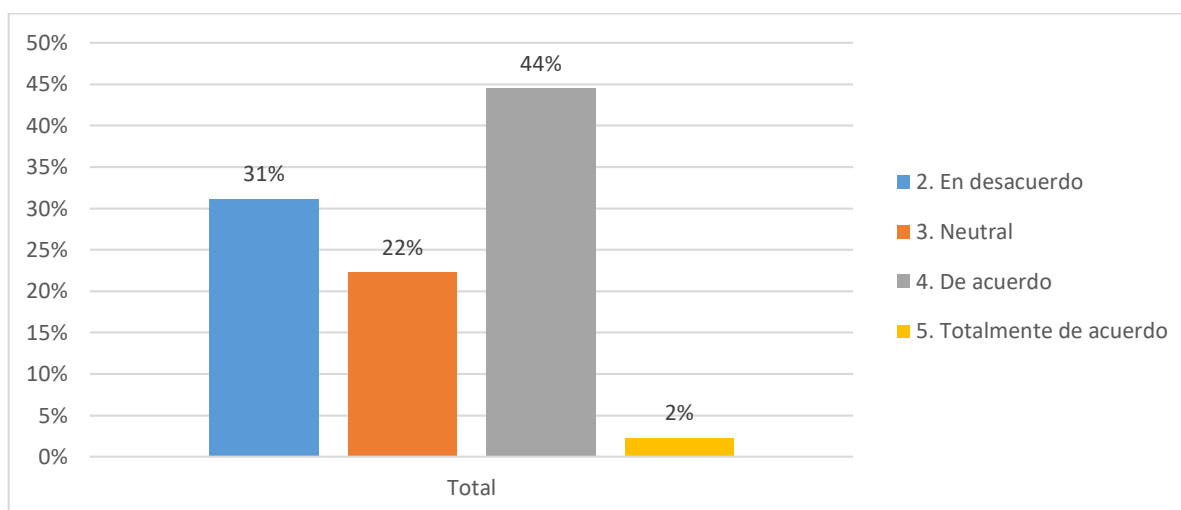
Cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada* y sistematización del proceso de obtención de evidencia:

Continuando con el recojo de información, por medio de la pregunta N° 19, se recopila información respecto de si la normativa de control gubernamental incluye el aseguramiento de la calidad de la evidencia para mejorar la auditoría, obteniéndose como resultados que el 2% de los interrogados se muestra totalmente de acuerdo y el 44% está de acuerdo, con lo que el porcentaje que expresa que la normativa de control gubernamental incluye el aseguramiento de la calidad de la evidencia para mejorar la auditoría asciende al 46%.

En sentido contrario el 31% de encuestados opina estar en desacuerdo, estando el 0% en total desacuerdo, mientras que el 22% se muestra neutral tal como se ve en la Figura N° 19.

Figura 19

La normativa de control gubernamental incluye el aseguramiento de la calidad de la evidencia para mejorar la auditoría



Considerando que los resultados de las preguntas previas permiten afirmar que para fines de realizar el aseguramiento del cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada* (calidad de la evidencia), existe la posibilidad de incorporar parámetros e indicadores que coadyuven a dicha labor, los resultados de la pregunta N° 19 demuestran que el aseguramiento de la calidad de la evidencia para mejorar la auditoría, también puede ser objeto de mejora, de forma tal que el juicio, el criterio y la experiencia profesional personal de los responsables de dicha tarea, se fortalezcan y complementen.

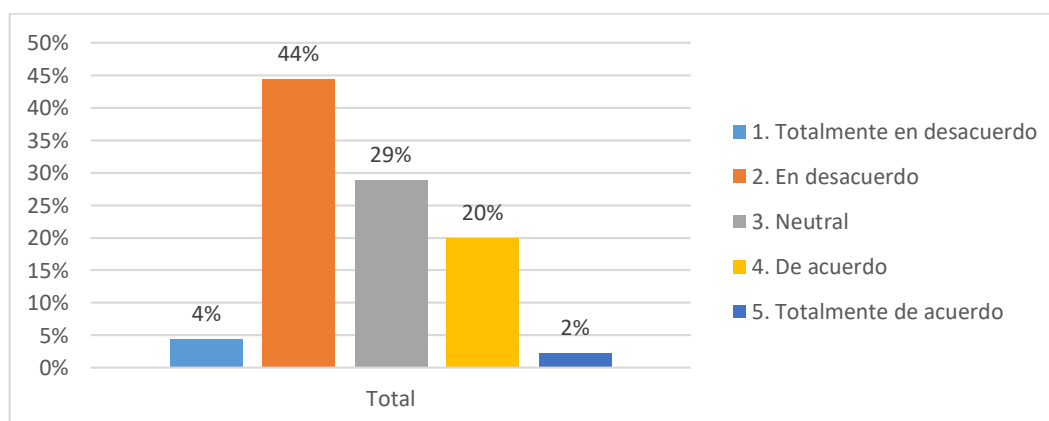
Los resultados obtenidos en las preguntas anteriores, cobran mayor importancia a la luz de los resultados obtenidos al aplicarse la pregunta N° 20 referida a conocer si el aseguramiento de la calidad de la evidencia de la auditoría está sistematizado.

Al respecto, el 4% de encuestados manifiesta estar totalmente en desacuerdo, inclinándose el 44% por estar en desacuerdo, con lo que el 48% considera que el aseguramiento de la calidad de la evidencia de la auditoría no está sistematizado.

Frente a ello, el 2% de encuestados indica estar totalmente de acuerdo y el 20% señala estar totalmente de acuerdo, porcentajes que sumados totalizan un 22% de encuestados que opinan que el aseguramiento de la calidad de la evidencia de la auditoría si está sistematizado, manteniéndose neutral el 29%, tal como se ve en la Figura N° 20.

Figura 20

El aseguramiento de la calidad de la evidencia de la auditoría está sistematizado



Los resultados obtenidos al aplicarse la pregunta N° 20, demuestran que el aseguramiento de la calidad no está sistematizado, lo que impacta directamente en la auditoría a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios, toda vez que el proceso de aseguramiento de la calidad resulta crucial para la labor de auditoría a desarrollarse, pues la evidencia de calidad es el sustento de una auditoría exitosa.

De esta forma, la ausencia de sistematización de este proceso permite demostrar la necesidad de incorporar mejoras en la normativa de control, de

forma tal que se dote a los auditores de herramientas que no solo complementen la labor que realizan, sino que tiendan a la uniformización del proceso de control.

En efecto, los resultados de las preguntas anteriores han demostrado que existe la posibilidad de incorporar parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y que, con la mayor precisión posible que permitan medir y/o determinar en forma objetiva el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada*, referido este a la calidad de la evidencia obtenida, lo que a su vez impacta en el proceso de aseguramiento de la calidad de la evidencia.

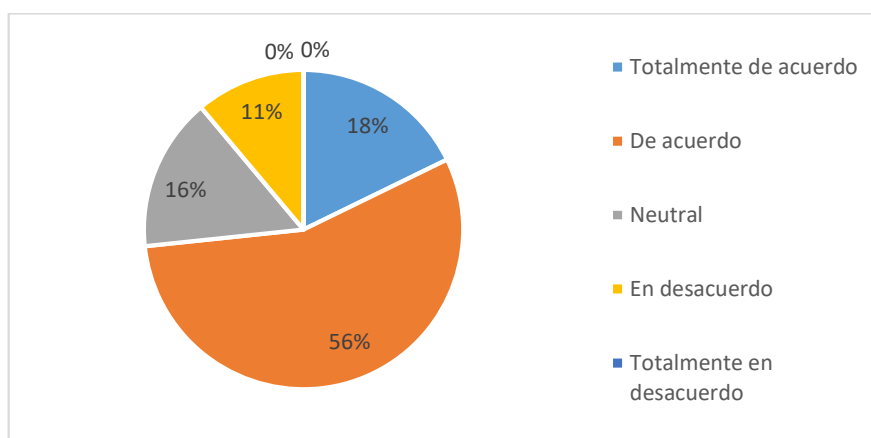
Resulta lógico señalar que para realizar el aseguramiento del cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada* (la calidad de la evidencia), se requiera contar en forma previa con una medida o indicador mínimo cuyo cumplimiento precisamente sería lo primero que debería asegurarse, para luego proceder a asegurar otros aspectos de la calidad de la evidencia, de forma tal que se garantice que el proceso de aseguramiento de la calidad de la evidencia se realice en forma objetiva, y con estándares uniformes.

Prosiguiendo con el desarrollo del cuestionario, ante la pregunta N° 21, mediante la cual se consulta si la calidad de la evidencia que se obtiene garantiza la evaluación completa y cabal de las operaciones auditadas, se obtiene como resultado que el 18% de encuestados está totalmente de acuerdo y el 56% está de acuerdo, por lo que el porcentaje de los encuestados que manifiestan que la calidad de la evidencia que se obtiene si garantiza la evaluación completa y cabal de las operaciones auditadas equivale al 74%.

En oposición, solo el 11% opta por estar en desacuerdo, el 0% totalmente en desacuerdo; en tanto que el 16% permanece neutral, tal como se ve en la Figura N° 21.

Figura 21.

La calidad de la evidencia que se obtiene garantiza la evaluación completa y cabal de las operaciones auditadas



Considerando que el 74% de los encuestados manifiesta que la calidad de la evidencia que se obtiene si garantiza la evaluación completa y cabal de las operaciones auditadas, resulta necesario analizar estos resultados de cara a la información obtenida mediante la aplicación de las preguntas anteriores.

En este contexto, los resultados de la pregunta N° 21, demuestran que son los propios auditores, quienes determinan que la calidad de la evidencia que han obtenido garantiza la evaluación completa y cabal, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones auditadas.

En ese sentido, se demuestra que son los propios auditores con base a su juicio profesional y experiencia, determinan el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada*, existiendo por ello la posibilidad de incorporar parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD para el cumplimiento de la referida tarea.

Estos resultados demuestran entonces que la garantía de realizarse la evaluación completa y cabal, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones auditadas, en la AdCaPCE - bienes y servicios, recae únicamente en el juicio, criterio y experiencia profesional propios de los auditores, resultando necesario por ello, incorporar parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el juicio y el escepticismo profesional del auditor.

De lo expuesto hasta aquí, se tiene que los resultados obtenidos de la aplicación de las preguntas N° 19, 20 y 21, permiten confirmar que la normativa de control gubernamental, en lo concerniente al cumplimiento del requisito de ser *apropiada* (aspecto cualitativo) de la evidencia, puede ser objeto de mejora, de forma tal que se establezcan indicadores que garanticen, con la mayor precisión posible, la calidad de la evidencia obtenida, mejorando también el proceso de aseguramiento de la calidad de la evidencia mediante la incorporación de parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y que con la mayor precisión posible, permitan el aseguramiento de la calidad.

No obstante, debe señalarse que, tal como se ha descrito al realizarse el análisis de la evolución de la normativa de control gubernamental, en la presente investigación se reconoce la importancia crucial que tienen el empleo del juicio profesional, del escepticismo profesional, y de la experiencia profesional en el proceso integral de auditoría en sí mismo, en ese sentido, a partir de la investigación realizada, es que fluye la necesidad de fortalecer el juicio de los auditores, a través de herramientas normativas que contengan criterios normativos que con la mayor precisión posible, permitan establecer y asegurar el cumplimiento objetivo del requisito de la evidencia de ser *apropiada*.

En efecto, si la normativa de control establece que las operaciones materia de examen deben ser evaluadas en forma completa y cabal, en el marco de las competencias del SNC, uno de los medios para garantizar la evaluación completa y cabal de las operaciones, es precisamente el contar con evidencia *apropiada*, cuya calidad sustente objetivamente las conclusiones de los auditores.

Por ello al incorporarse parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y que con la mayor precisión posible, permitan asegurar la calidad de la evidencia, se tenderá a garantizar la evaluación completa y cabal de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC limitándose así en lo posible, la existencia de subjetividad en la determinación del cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada*, entendido este como la calidad de la evidencia obtenida.

Del mismo modo, la incorporación de los parámetros señalados en el párrafo anterior, permitirá fortalecer el juicio profesional de los auditores para establecer el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada*, toda vez que, sin dejar de lado el juicio profesional de los auditores, permitirá a estos contar con el punto de referencia mínimo para determinar el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada*, constituyéndose dichos parámetros en complementos de la experiencia y criterio profesional personal de los auditores, lo que a su vez propenderá a uniformizar la labor de control.

En tal sentido, los resultados obtenidos confirman la hipótesis planteada referida a que *“Los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios, pueden ser mejorados, a fin de garantizar la evaluación cabal y completa de las operaciones*

examinadas, en el marco de las competencias del SNC, verificando, respecto de la evidencia obtenida, qué se demuestra, cómo se demuestra y porqué”.

Del proceso de evaluación de la evidencia:

Teniendo en cuenta que la presente investigación incide en los procesos de obtención y evaluación de evidencia en la AdCaPCE en el ámbito de la SGCAA período 2017 - 2018, siguiendo con la recopilación de información, en el cuestionario de recojo de datos se han incluido preguntas relacionadas al proceso de evaluación de la evidencia obtenida en la auditoría, esto en concordancia con la lógica que plantea la ISSAI 4100.94, que precisa que el proceso de recopilación (obtención de evidencia), es sistemático y reiterativo, e involucra la evaluación de la evidencia obtenida de manera *suficiente* y *apropiada*, así como la reevaluación del riesgo y la recopilación de mayor evidencia como sea necesario, para lo cual resulta necesario que el proceso de evaluación de la evidencia se encuentre sistematizado, como medio para garantizar la evaluación objetiva de la evidencia obtenida.

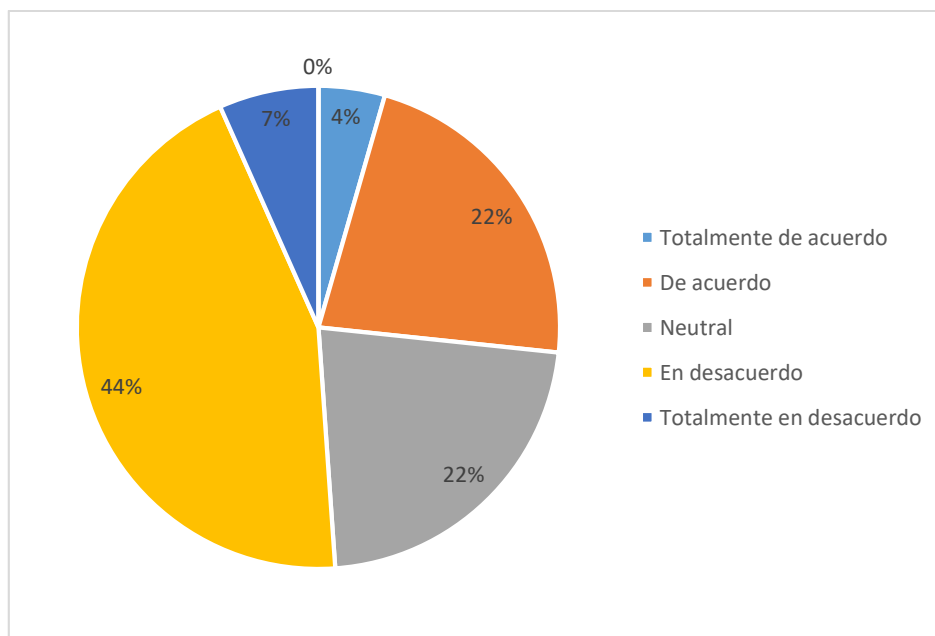
Mediante la pregunta N° 22, se interroga sobre si las normas de control gubernamental sistematizan la evaluación de la evidencia de auditoría, ante lo cual, el 4% de los preguntados se muestran totalmente de acuerdo, mientras que el 22% está de acuerdo, con lo que el porcentaje de preguntados que consideran que las normas de control gubernamental sistematizan la evaluación de la evidencia de auditoría, totalizan el 26%.

En forma contraria, el 7% está totalmente en desacuerdo, en tanto que el 44% está en desacuerdo, de lo que se desprende que el 51% de los preguntados entiende que las normas de control gubernamental no sistematizan la evaluación

de la evidencia de auditoría. Por otro lado, el 22% de los encuestados prefiere mostrarse neutral, tal como se ve en la Figura N° 22.

Figura 22.

Las normas de control gubernamental sistematizan la evaluación de la evidencia de auditoría



Conforme a los resultados de la pregunta N° 22, se tiene que la normativa de control gubernamental no contiene disposiciones orientadas a sistematizar el proceso de evaluación de la evidencia obtenida, lo que indica que la evidencia podría estar siendo evaluada sin recurrir a ninguna clase de sistematización, o que sean los propios auditores quienes, conforme a su criterio y experiencia profesional personal, realicen la sistematización del proceso de evaluación de la evidencia, lo que podría poner en riesgo el proceso de evaluación de la evidencia.

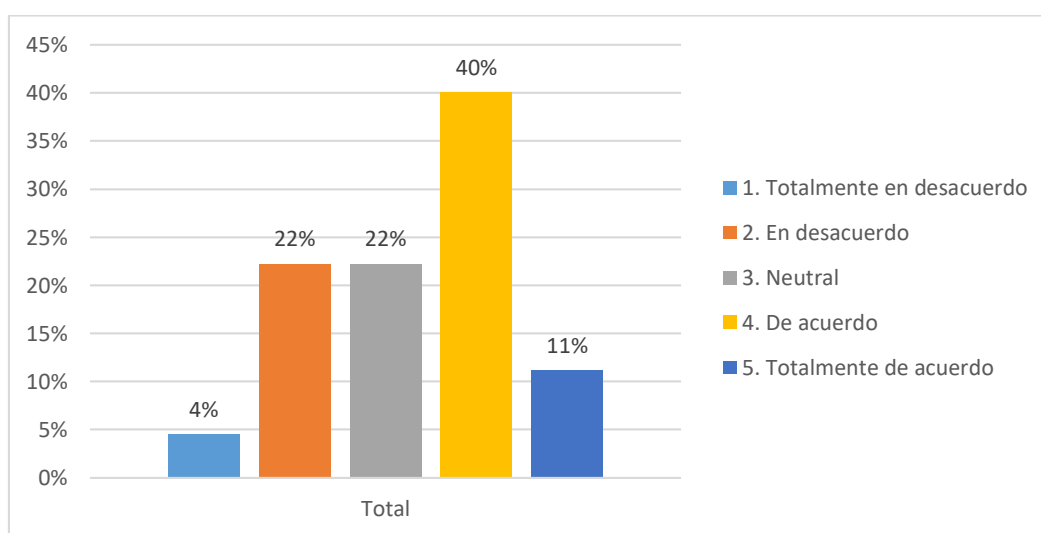
Prosiguiendo con el cuestionario, mediante la pregunta N° 23, se busca conocer si las normas de control gubernamental garantizan la evaluación objetiva de la evidencia de auditoría, obteniéndose como resultados que el 11% de encuestados se muestran totalmente de acuerdo, en tanto que el 40%

manifiesta estar de acuerdo, con lo que el porcentaje de preguntados que considera que las normas de control gubernamental garantizan la evaluación objetiva de la evidencia de auditoría, asciende al 51%.

En forma contraria, el 4% expresa estar totalmente en desacuerdo y el 22% indica estar en desacuerdo, porcentajes que sumados permiten establecer que el 26% de los encuestados no creen que las normas de control gubernamental garantizan la evaluación objetiva de la evidencia de auditoría; en tanto que el 22% se mantiene neutral, tal como se observa en la Figura N° 23.

Figura 23

Las normas de control gubernamental garantizan la evaluación objetiva de la evidencia de auditoría.



En consecuencia, a partir de la lectura conjunta de los resultados de las preguntas N° 22 y N° 23, se tiene que, pese a la ausencia normativa referida a la sistematización del proceso de evaluación de la evidencia, son los propios auditores quienes, al realizar la evaluación de la evidencia obtenida, sistematizan dicho procedimiento, o simplemente evalúan la evidencia, sin sistematizar el proceso de evaluación.

Lo señalado en el párrafo precedente, lleva a afirmar entonces la existencia de la necesidad de dotar a los auditores de herramientas normativas que permitan superar la situación detectada, propendiéndose de tal forma al cumplimiento de la obligación legal de realizar la evaluación completa y cabal, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas, obligación que está supeditada a la evaluación de la evidencia que los auditores realizan.

En ese sentido, la evaluación de la evidencia que los auditores realizan con base a su propio juicio, criterio y experiencia profesional personal, será fortalecida al dotarse a estos de parámetros o medidas estandarizadas que coadyuven a la labor que se realiza, garantizando así que, en el marco de las competencias del SNC, la evaluación de las operaciones examinadas se ha realizado en forma completa y cabal.

Por ello el análisis de los resultados obtenidos permite comprobar la hipótesis específica de la presente investigación, que postula que: *“El proceso de evaluación de evidencias en la AdCaPCE - bienes y servicios, puede desarrollarse obteniendo evidencias fiables, relevantes y legalmente válidas, por cada uno de los procesos y subprocesos que conforman la operación evaluada, a fin de complementar y fortalecer el JPAUD”*.

4.3 Análisis de los resultados obtenidos

Como se ha dicho, para la formulación del instrumento de recojo de datos, se utilizó el método Delphi, que engloba en sí mismo, la metodología del consenso de expertos, a los que se han aplicado preguntas formuladas mediante

el uso de la escala de Likert, de forma tal que se ha posibilitado cuantificar los resultados de las opiniones obtenidas.

En ese sentido, al haberse comprobado las hipótesis específicas formuladas, los resultados obtenidos, a nivel general, permiten confirmar que la normativa nacional, que regula la AdCaPCE, puede ser mejorada, de forma tal que incluya parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y que con la mayor precisión y claridad posibles, permitan determinar y asegurar, en forma objetiva el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente* y *apropiada*; asimismo, se confirma que la mejora propuesta extenderá sus efectos al proceso de aseguramiento de la cantidad (*suficiente*) y de la calidad (*apropiada*) de la evidencia obtenida.

Asimismo, se confirma que la normativa de control también puede ser mejorada en lo concerniente a la sistematización tanto de la obtención de la evidencia, como de la evaluación de la misma.

Por ello, los resultados obtenidos de la aplicación de la encuesta, confirman la hipótesis general planteada referida a que para garantizar la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en la AdCaPCE - bienes y servicios, existe la posibilidad de incorporar mejoras en la normativa nacional específica que regula los PdOyEdE, propendiendo a que dicha normativa se adecúe con mayor precisión a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94

CAPÍTULO V. DISEÑO DE LA PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Los resultados obtenidos, que han sido reseñados e interpretados en el Capítulo IV, han permitido verificar la hipótesis general planteada, la cual sostiene que “los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores Agricultura y Ambiente en el período 2017 – 2018, son pasibles de mejora para adecuarse con precisión a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94.”

En este escenario surge la necesidad de formular alternativas de solución destinadas a coadyuvar a la superación de la situación advertida.

5.1 Objetivo de la propuesta

Tomando en consideración los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de recopilación de información, se ha formulado la presente propuesta de mejora, orientada a la emisión de Lineamientos de aplicación progresiva a nivel de los Sectores Agricultura y Ambiente que, en concordancia tanto con la Directiva como con el MAC, incluyan disposiciones destinadas a mejorar los PdOyEdE de forma tal que se logre garantizar la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores antes mencionados.

5.2 Descripción de alternativas

Habiéndose comprobado la hipótesis planteada, se advierte la necesidad de plantear la emisión de Lineamientos de aplicación progresiva a nivel de los Sectores Agricultura y Ambiente que, en concordancia tanto con la Directiva

como con el MAC, incluyan disposiciones destinadas a mejorar los PdOyEdE de forma tal que se logre garantizar la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores antes mencionados.

En este contexto, se advierte que la LOSNCCGR, en diversos artículos, confiere a tanto a la CGR como al Contralor General de la República facultades, competencias y prerrogativas de regulación respecto del ejercicio del control gubernamental por el SNC y para propugnar la capacitación de funcionarios y servidores públicos en materias de administración y control gubernamental, así como facultades referidas a la administración del personal de la CGR, pudiendo incluso preceptuar políticas y procedimientos de control de calidad que tienen por finalidad brindar confiabilidad sobre los resultados de la Auditoría Gubernamental.

Por ello y tomando en consideración las facultades, competencias y prerrogativas antes mencionadas, se han identificado las alternativas siguientes:

Alternativa A: Mejoramiento del capital humano

Los resultados obtenidos demuestran que el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad), así como el aseguramiento del cumplimiento de dichos requisitos (la cantidad y de la calidad de la evidencia), se basan únicamente en el criterio y experiencia profesional de los auditores que intervienen tanto en la obtención de la evidencia, como en el aseguramiento de la cantidad y calidad de la misma.

Del mismo modo, se ha constatado que la evaluación de la evidencia obtenida se realiza de forma no sistematizada, o utilizando la sistematización que cada auditor implementa voluntariamente para tal efecto.

Estos resultados, a su vez, conducen a establecer que la normativa que regula los procesos de obtención y evaluación de evidencia en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores Agricultura y Ambiente, es pasible de mejora de forma tal que se tienda a garantizar la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas, tal como lo señala la LOSNCCGR.

En tal sentido, la primera alternativa de solución identificada consiste en el mejoramiento del capital humano de la CGR y de los OCI, en los sectores agricultura y ambiente, toda vez que como se ha mencionado precedentemente, la garantía de realizar la evaluación cabal y completa de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC, recae en los auditores, que precisamente forman parte del capital humano de la CGR y de los OCI, y cuyo mejoramiento, impactaría directamente en la labor que estos realizan.

La alternativa referida a la mejora del capital humano se desglosa en los componentes siguientes, que serán detallados en la sección correspondiente:

1. Capacitación del personal.
2. Mejoramiento del sistema de supervisión y monitoreo del personal.
3. Mejoramiento de la asignación de personal.

En el marco de esta alternativa, se incide en la formación de capital humano, es decir en la capacitación y entrenamiento de los auditores, en el

entendido que precisamente el capital humano es el factor principal de realización de las auditorías de cumplimiento.

Alternativa B: Emisión de Lineamientos destinados a la mejora de los procesos de obtención y evaluación de evidencias en el sector agricultura y ambiente

Como segunda alternativa se plantea la formulación de y emisión de Lineamientos de aplicación progresiva a nivel de los Sectores Agricultura y Ambiente que, en concordancia tanto con la Directiva como con el MAC, incluyan disposiciones destinadas a mejorar los PdOyEdE de forma tal que se logre garantizar la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores antes mencionados.

Dichos Lineamientos se orientan al fortalecimiento de la labor que realizan los auditores en el sector agricultura y ambiente, permitiendo enfrentar la problemática referida a que en la actualidad no se cuenta con parámetros que con la mayor precisión posible permitan asegurar el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad), problema que se extiende al aseguramiento de la cantidad y calidad de la evidencia, y que para ser enfrentando requiere de que se brinde a los auditores, herramientas destinadas a fortalecer y mejorar la labor que realizan.

En ese sentido, se propone que se emitan Lineamientos de aplicación progresiva a nivel de los Sectores Agricultura y Ambiente que, en concordancia tanto con la Directiva como con el MAC, se orienten a establecer parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, que se utilicen para

la verificación del cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente* y *apropiada*; y cuyos alcances se extiendan asimismo a mejorar la regulación del proceso de evaluación de la evidencia obtenida, de esta forma se busca mejorar la regulación de los procesos de obtención y evaluación de evidencia en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores Agricultura y Ambiente, garantizando la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas.

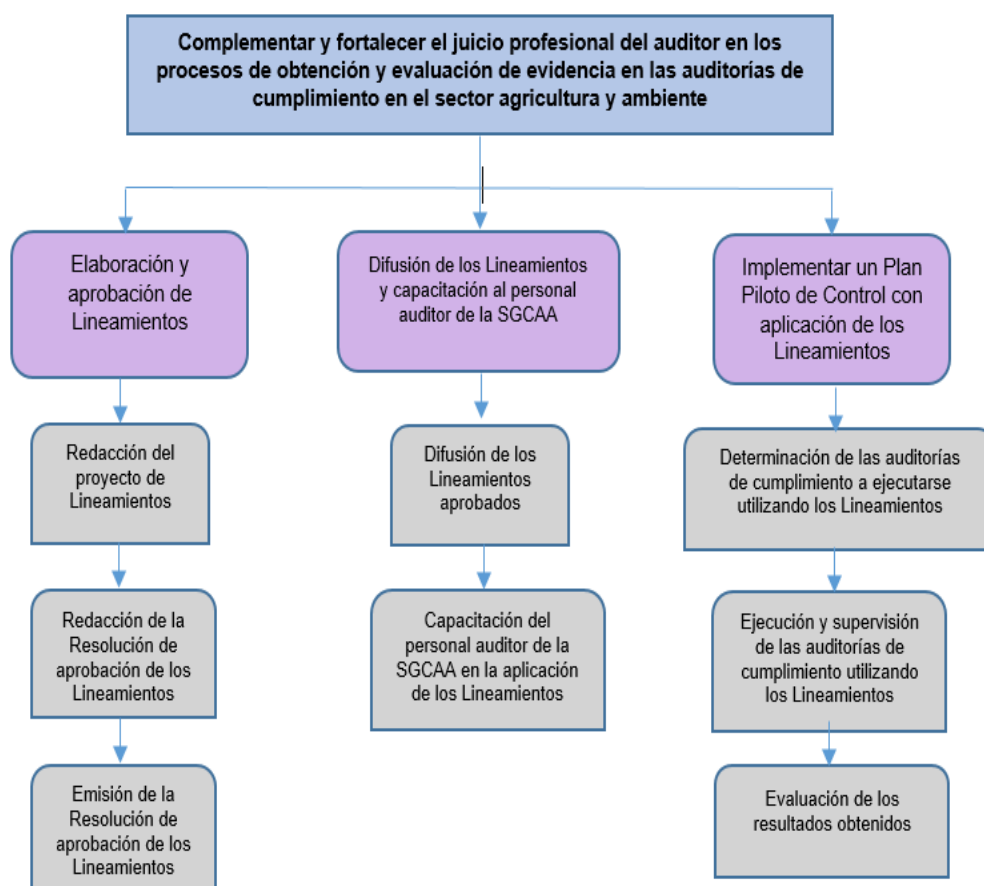
Por ello, la segunda alternativa de solución identificada, consta de los componentes siguientes, que serán detallados en la sección correspondiente:

1. Elaboración y aprobación de Lineamientos que, en concordancia con la Directiva y el MAC, mejoren los PdOyEdE en las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado que se realicen en los sectores agricultura y ambiente.
2. Difusión y capacitación del personal auditor (CGR y OCI) del sector agricultura y ambiente, en el uso y empleo de los Lineamientos aprobados.
3. Desarrollo de un programa piloto de implementación de los Lineamientos aprobados, en la SGCAA y OCI de su ámbito de competencia.

En la figura siguiente se muestran el objetivo, los componentes y principales actividades necesarias para implementar la propuesta de solución:

Figura 24

Árbol de objetivos y alternativas



Nota: Elaboración propia.

5.3 Análisis de las alternativas

Seguidamente se realiza el análisis de las alternativas identificadas, luego de lo cual se procede a determinar aquella que resulta más adecuada para la solución de problemática encontrada.

Alternativa A: Mejoramiento del capital humano

Esta alternativa consta de los tres componentes que se desarrollan seguidamente:

Componente 1: Capacitación del personal

La LOSNCCGR señala en su artículo 15° literal b) que, para propugnar la capacitación de funcionarios y servidores públicos en materias de administración y control gubernamental, la CGR, por medio de la Escuela Nacional de Control (ENC), ejerce un rol tutelar en el desarrollo de programas y eventos de capacitación. (Ley N° 27785 –2018).

En esa línea, a efectos de garantizar la evaluación completa y cabal, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores Agricultura y Ambiente, la CGR al contar con la ENC posee la infraestructura administrativa y educativa necesarias para diseñar y ejecutar cursos, eventos y programas de capacitación dirigidos al personal auditor de la CGR y de los OCI.

En dichos eventos de capacitación, se deberían abordar los temas siguientes:

- Importancia del cumplimiento de los requisitos de la evidencia obtenida de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad).
- Importancia del aseguramiento del cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad).
- Importancia de la obtención de evidencia que cumpla objetivamente con los requisitos de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad), para garantizar la evaluación completa y cabal, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas.

- Importancia de la evaluación sistematizada de la evidencia *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad) obtenida, para garantizar la evaluación completa y cabal, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas.

Si bien con el componente de capacitación del personal, se puede lograr sensibilizar al personal auditor sobre la situación encontrada y sobre el impacto de la misma en la labor de auditoría, la sola sensibilización no resultará suficiente para enfrentar la problemática detectada, toda vez que al no introducirse mejoras en la normativa, la garantía de realizar la evaluación completa y cabal de las operaciones examinadas, seguirá recayendo únicamente en la experiencia y criterio profesional propios de los auditores que intervienen en todas las etapas de la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores agricultura y ambiente.

En tal sentido, la capacitación antes indicada puede resultar viable desde la perspectiva administrativa; sin embargo, no garantiza la solución de la problemática detectada, razón por la cual, no es posible tener certeza de que los gastos en que se incurran para dichas capacitaciones, sirvan para enfrentar exitosamente la situación presentada actualmente.

Componente 2: Mejoramiento del sistema de supervisión y monitoreo del personal

Este componente se orienta a mejorar y fortalecer el sistema de supervisión y monitoreo respecto del desarrollo de las labores de auditoría por el personal que interviene en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores

agricultura y ambiente, para lo cual, se podrán establecer diversos mecanismos internos para dicho fin.

Entre los mecanismos internos se tienen los siguientes:

- Reuniones periódicas constantes entre el supervisor y los integrantes de las comisiones auditoras.
- Reuniones periódicas constantes entre los supervisores y los gerentes y/o subgerentes competentes.
- Establecer la retroalimentación constante en los procesos de supervisión y monitoreo.

Sin embargo, la mejora que se prevé lograr es limitada, toda vez que al no contarse con parámetros objetivos que establezcan objetivamente en qué casos la evidencia debe ser considerada como *suficiente y apropiada*, los supervisores no contarán con criterios que con la mayor precisión posible permitan evaluar objetivamente el cumplimiento de los mencionados requisitos.

Componente 3: Mejoramiento de la asignación de personal

Este componente consistiría en establecer lineamientos internos que regulen los criterios para la asignación del personal a cargo de realizar la auditoría a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios.

Estos lineamientos internos podrían establecer como requisito para la selección del personal auditor la verificación previa de la experiencia profesional, así como de las capacitaciones con las que ellos cuentan y sobre esta base

definir la conformación de las comisiones auditoras y el establecimiento de los roles o funciones en las mismas.

La utilización de lineamientos para la asignación de personal puede resultar beneficiosa, toda vez que con ello se lograría conformar equipos homogéneos en su rendimiento profesional, asignando a cada profesional el rol que mejor pueda desempeñar en base a su experiencia y a sus capacitaciones, lo que a su vez permitirá la formación de nuevos cuadros profesionales, haciendo posible que personal sin mucha experiencia integre comisiones a nivel de asistentes de auditoría, que al ser dirigidos por personal con más experiencia, permitiría su mejor formación como auditores.

No obstante, pese a la mejora que podría lograrse en la conformación de las comisiones auditoras, debe considerarse que por más experto y capacitado que resulte el personal seleccionado, la responsabilidad por la obtención de evidencia, y por asegurar el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente y apropiada*, seguirá recayendo en los auditores, quienes, asimismo, son los responsables de la evaluación de la evidencia obtenida.

En ese sentido, los auditores, para determinar y asegurar el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente y apropiada*, seguirán utilizando únicamente su criterio y experiencia profesional propios. Del mismo modo, para la evaluación de la evidencia obtenida, los auditores intervinientes, se basarán únicamente en su criterio y experiencia profesional.

Por ello, la responsabilidad de realizar la evaluación completa y cabal de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC, seguirá

dependiendo únicamente del criterio y experiencia profesional de los auditores, por lo que no se garantiza la solución del problema detectado.

En consecuencia, corresponde descartar la primera alternativa, toda vez que la misma no contribuye en forma efectiva a la solución del problema analizado.

Alternativa B: Formulación y Aprobación de Lineamientos

La segunda alternativa consiste en la formulación de una propuesta de Lineamientos a ser aplicada en las auditorías de cumplimiento – bienes y servicios, a ejecutarse en el sector agricultura y ambiente, y consta de los componentes que seguidamente se desarrollan:

Componente 1: Elaboración del Proyecto de Lineamientos

Para el desarrollo de este componente, resulta importante verificar si es posible la emisión de Lineamientos normativos por la CGR, mediante los cuales, una vez aprobados por el nivel competente, se apliquen a las auditorías de cumplimiento – bienes y servicios, a ejecutarse en el sector agricultura y ambiente.

La elaboración de los Lineamientos consiste básicamente en la introducción de nueva metodología a ser utilizada en los PdOyEdE en las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, a ejecutarse en el sector agricultura y ambiente.

En tanto que la aprobación de los Lineamientos, no incluye el cambio de la LOSNCCGR, ni de la Directiva ni del MAC, corresponde definir la habilitación legal que se requiere para tal fin.

Al respecto, del análisis concordado y sistemático de los artículos 3°, 5°, 14° y 16° de la LOSNCCGR, fluye que la CGR está facultada para emitir normas en materia de control gubernamental, las cuales, en dicha materia prevalecen sobre otras normas.

Es más, según la LOSNCCGR, el SNC ejerce el control gubernamental, sometiéndose a las normas emitidas por la CGR que, en su calidad de Ente Rector de dicho sistema, emite lineamientos, disposiciones y procedimientos técnicos correspondientes al proceso de control gubernamental.

Resulta importante señalar que las normas que emite la CGR para regular el ejercicio del control gubernamental, resultan de obligatorio cumplimiento para todos los órganos de SNC, toda vez que estos desarrollan sus funciones sometiéndose en forma obligatoria a las disposiciones emitidas por la CGR, que además supervisa el cumplimiento de las mismas, tal como se prescribe en el artículo 21 de la LOSNCCGR.

En consecuencia, la CGR cuenta con la habilitación jurídica correspondiente para la emisión y aprobación de los Lineamientos antes mencionados, correspondiendo al Contralor General de la República concretizar la aprobación requerida, mediante la emisión de las correspondientes resoluciones de contraloría, que se encuentra facultado a emitir, en virtud de las disposiciones contenidas en los literales c), h) y l) del artículo 32° de la LOSNCCGR.

En lo concerniente a la parte operativa del diseño de la modificación normativa propuesta, la ruta a seguir inicia con la disposición del Contralor General de la República, dirigida hacia la Secretaría General, que a su vez canalizará la disposición hacia la Gerencia de Asesoría Jurídica y Normatividad en Control Gubernamental, que por medio de la Subgerencia de Normatividad en Control Gubernamental deberá elaborar el proyecto de Lineamientos, así como los proyectos de resoluciones de contraloría correspondientes, que una vez terminados, serán remitidos nuevamente hacia la Alta Dirección para su análisis y revisión.

Finalizado el análisis y revisión por la Alta Dirección, el proyecto retorna a las áreas formuladoras para la implementación de las mejoras dispuestas, luego de lo cual se retoma el procedimiento antes señalado, que en esta ocasión debe concluir con la aprobación de los Lineamientos y la emisión de la resolución de contraloría correspondiente.

Componente 2: Difusión y capacitación de la nueva normativa entre el personal auditor

Una vez aprobados los Lineamientos que se proponen, corresponde comunicar la aprobación a la SGCAA, para que esta a su vez efectúe la difusión entre su personal y entre los OCI de su ámbito de competencia, para lo cual se utilizará el correo electrónico institucional asignado.

Sin perjuicio de la comunicación que se realice por correo electrónico institucional, a fin de fortalecer el proceso de difusión de los Lineamientos, resulta

recomendable la emisión de oficios múltiples dirigidos a los jefes de OCI, en los que se inste a estos, para que a su vez realicen la difusión de los Lineamientos entre el personal a su cargo, siendo la ventaja del uso de los oficios múltiples, que permitirá la comunicación incluso con aquellos OCI cuyos jefes no han sido designados por la CGR.

Considerando que los Lineamientos, serán de aplicación progresiva, la capacitación del personal auditor que aplicará dicha normativa será realizada por la ENC, que como se ha expuesto al desarrollarse la alternativa anterior, cuenta con la infraestructura administrativa y educativa requeridas para realizar la capacitación paulatina del personal, conforme a lo que a ese respecto dispondría la Alta Dirección de la CGR, pudiendo para ello la ENC optar por desarrollar cursos auto instructivos, así como cursos con docente.

Componente 3: Desarrollo de un programa piloto de implementación de la nueva normativa en la SGCAA

Considerando que los Lineamientos que se proponen podría afectar sustancialmente la auditoría a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios en los sectores agricultura y ambiente, resulta conveniente que la implementación de la obligatoriedad del uso de la nueva normativa, se realice de forma progresiva, para lo cual se propone iniciar con un programa piloto que se desarrolle tanto en la SGCAA como en los OCI que se encuentran bajo su ámbito de competencia, esto en virtud de que el alcance de la presente investigación, se extiende precisamente a dicha dependencia y a los OCI que forman parte de ella.

La ventaja que se obtiene del uso de un programa piloto de implementación de la nueva normativa radica en la posibilidad referida a que, al realizar el seguimiento constante de la aplicación de los cambios normativos aprobados, los resultados que se obtengan permitirán identificar las oportunidades de mejora correspondientes, y de ser el caso, introducir las modificaciones que sean necesarias, lo que a su vez posibilitará enfrentar de forma más adecuada la situación que se desea mejorar.

La posibilidad de identificación de oportunidades de mejora, aunada a la progresividad en el uso obligatorio de la nueva normativa, garantizan que cuando se disponga la aplicación de los Lineamientos para todas las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, que realicen tanto la SGCAA como los OCIs de su ámbito de competencia, dichos Lineamientos ya hayan sido perfeccionados.

Estando a que la normativa que en materia de control gubernamental emite la CGR, resultará de cumplimiento obligatorio para la SGCAA y los OCIs de su ámbito de competencia, la problemática analizada deberá ser enfrentada por el personal que realiza labores de auditoría utilizando para ello, precisamente las disposiciones contenidas en los Lineamientos aprobados, circunstancia que resulta crucial, debido a que el personal auditor al realizar la obtención de evidencia *suficiente* y *apropiada*, deberá desarrollar sus labores cumpliendo la normativa con lo cual estos procesos mejorarán debido a que el juicio, el criterio y la experiencia profesional del personal auditor a cargo de las auditorías, será fortalecido mediante el uso de los Lineamientos.

Igualmente, el aseguramiento del cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente y apropiada*, será realizado conforme a los parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD.

Del mismo modo, la evaluación de la evidencia obtenida, se deberá realizar obligatoriamente siguiendo la ruta establecida en los Lineamientos.

En tal sentido, al aplicarse los Lineamientos aprobados, referidos al cumplimiento de los requisitos de la evidencia obtenida, se ser *suficiente y apropiada*, y a la sistematización del proceso de evaluación de la evidencia, se va a garantizar la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas, con lo que el problema detectado será enfrentado en forma adecuada.

Resulta necesario precisar que, en los procesos de obtención y evaluación de las evidencias obtenidas, el uso obligatorio de los Lineamientos no significa que se vaya a prescindir del uso del juicio, la experiencia y el criterio profesional de los auditores, por el contrario, la nueva normativa, además de fortalecer el juicio profesional de los auditores, posibilitará un mejor desarrollo de dichos aspectos, en la medida que dotará a los auditores de herramientas para perfeccionar su trabajo profesional, por ello el uso de esta alternativa se torna en la mejor solución para enfrentar la problemática detectada.

Para la selección de alternativas se ha utilizado la Matriz de Análisis de Alternativas, la cual permite realizar tal labor a través de un método de ponderación cuali-cuantitativa o mixto. Dicha matriz consta básicamente de tres campos: criterios, coeficiente (pesos) y alternativas.

- **Criterios.** En esta sección se establecen los criterios de priorización de los diferentes medios fundamentales establecidos. Se han considerado los criterios siguientes: institucional, legal, técnico, económico y social.
- **Coeficientes.** Hace referencia a los pesos que se otorga a cada uno de los criterios establecidos, a través de una escala que va del 1 al 4.
- **Alternativas.** En este campo se colocan las diferentes alternativas identificadas en el marco de la investigación realizada. Cada una recibirá un puntaje, el cual puede ser mayor o menor según cumpla en mayor o menor medida cada uno de los criterios establecidos previamente. La puntuación se encuentra en una escala del 1 al 5.

Tabla 9

Matriz de análisis de alternativas

Criterios	Pesos	Alternativas			
		A. Mejora del capital humano		B. Modificación de la normativa	
A.Institucional	3	4	12	5	15
B.Legal	4	1	4	5	20
C.Técnico	3	3	9	5	15
D.Económico	2	3	6	3	6
E.Social	2	3	6	3	6
TOTAL			37		62

Nota: Elaboración propia.

Tal como se puede observar en la Tabla 6, la Alternativa B - Modificación de la normativa, presenta el mayor puntaje, lo que indica que es la mejor opción para el logro del objetivo de la propuesta. Esto obedece a las consideraciones siguientes:

En el criterio institucional, la alternativa B referida a la modificación de las normas de control, es superior a la alternativa A correspondiente a la mejora del capital humano, debido a que precisamente, la mejora del capital humano, no resulta suficiente para enfrentar la problemática detectada, toda vez que por mucho que se mejore el nivel de los profesionales en el SNC, en la medida en la que el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de auditoría, de ser *suficiente y apropiada*, y la evaluación de la misma, sigan recayendo únicamente en la experiencia y criterio profesional de los auditores, el espacio de discrecionalidad existente respecto del cumplimiento de dichos requisitos, seguirá siendo muy amplio.

En dicho contexto, al no enfrentarse en forma adecuada la problemática existente seguirá impactando negativamente e impedirá la mejora de la auditoría a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios, por lo que el impacto que se pueda lograr con la mejora del capital humano, no va a resultar significativo para la mejora de los procesos al interior de la institución, por lo que el impacto institucional de la mejora del capital humano, respecto de la problemática detectada no será significativo.

Por el contrario, tal como ya se ha comprobado en la realidad, es públicamente conocido que los cambios normativos que se realizan en las normas de control gubernamental, tienen siempre un impacto significativo a nivel institucional, pudiéndose citar como ejemplo la modificación normativa mediante la cual se dejaron sin efecto las Normas de Auditoría Gubernamental (NAGU), y se aprobaron las NGC, así como la Directiva y el MAC, que como efecto a mediano plazo, de su aplicación, se generó como resultado la disminución masiva en la demora de la emisión de los informes de auditoría.

Efectivamente, los plazos reducidos establecidos en el MAC y normas complementarias, al estar contenidos en disposiciones de aplicación imperativa para el desarrollo de las labores de control posterior, han generado como consecuencia que las auditorías de cumplimiento se desarrollen efectivamente en menos tiempo del que se utilizaba para realizar los denominados *exámenes especiales* que se desarrollaban conforme a las NAGU antes de la entrada en vigencia del MAC.

Las NAGU, a diferencia del MAC, no establecían un plazo determinado para el desarrollo de los *exámenes especiales*, lo que generaba que los resultados de la ejecución de los mismos, en muchos casos, no se emitieran en forma oportuna, lo que impactaba negativamente en la institución, situación que se ha modificado en forma positiva desde la entrada en vigencia de MAC.

En ese entendido, la modificación normativa propuesta, que consiste en la aprobación de Lineamientos que mejoren la metodología a utilizarse en los PdOyEdE en las auditorías de cumplimiento en el sector agricultura y ambiente, al estar contenida en normas cuyo cumplimiento devendrá en imperativo, va a causar impactos positivos a nivel institucional, permitiendo enfrentar de forma adecuada la problemática detectada.

Efectivamente, al disponerse la aplicación obligatoria de parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el JPAUD, y que, con la mayor precisión posible, aseguren en forma objetiva el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de *suficiente y apropiada*, y del mismo modo garanticen la evaluación sistemática de la misma, se asegurará la obtención de mejores resultados en la AdCaPCE - bienes y servicios, en el sector agricultura y ambiente, lo que a su vez generará impactos positivos a nivel institucional.

En lo concerniente al criterio legal, debe señalarse que los resultados obtenidos en la presente investigación, como se explicará en el Capítulo IV, han permitido confirmar la hipótesis planteada en la presente investigación referida a que “Los PdOyEdE en la AdCaPCE - bienes y servicios en los sectores Agricultura y Ambiente en el período 2017 – 2018, son pasibles de mejora para adecuarse con precisión a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94.”

En tal sentido, la alternativa seleccionada consistente en la aprobación de Lineamientos que mejoren la metodología a utilizarse en los PdOyEdE en las auditorías de cumplimiento en el sector agricultura y ambiente, que se propone, tiene como uno de los objetivos principales, precisamente el de posibilitar la adecuación, con mayor precisión, de la normativa de control, en el sector agricultura y ambiente, a las disposiciones contenidas en la LOSNCCGR y en la ISSAI 4100.94, adecuación que solo puede realizarse por medio de la emisión de la normativa legal correspondiente, que, tal como se ha señalado en el criterio anterior, en forma obligatoria, haga posible la adecuación de la normativa específica, siendo esta alternativa la única posible para lograr la adecuación normativa requerida.

En ese contexto, debe señalarse que la alternativa que plantea la mejora del capital humano, no resulta idónea para solucionar el aspecto del problema detectado consistente en la falta de adecuación de la normativa específica a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94.

Claro está que la mejora en la selección de personal, así como en la capacitación del mismo, no va a generar la adecuación de la normativa específica a la ley y a la normativa internacional antes mencionadas, adecuación que solo es posible realizar mediante la introducción de nuevas

fórmulas normativas que posibiliten la adecuación requerida, no existiendo otra vía para realizar tal adecuación.

Por ello, en cuanto al criterio legal, la alternativa seleccionada consistente en la aprobación de Lineamientos que mejoren la metodología a utilizarse en los PdOyEdE en las auditorías de cumplimiento en el sector agricultura y ambiente, prevalece sobre la alternativa referida a la mejora del capital humano.

En cuanto a lo referido al criterio técnico, resulta muy importante señalar que las normas técnicas que rigen el ejercicio del control gubernamental en el Perú, pueden adecuarse con mayor precisión a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94, existiendo la posibilidad de realizar la adecuación, precisamente, mediante aprobación de la Lineamientos que mejoren la metodología a utilizarse en los PdOyEdE en las auditorías de cumplimiento en el sector agricultura y ambiente, lo cual no puede lograrse mediante la mejora del capital humano, por lo que la alternativa referida a dicha mejora no resulta idónea para solucionar el problema detectado.

Por el contrario, desde el punto de vista técnico, mediante la aprobación de los Lineamientos que se propone, se busca y se puede lograr que la normativa de control, en el sector agricultura y ambiente, se adecúen con mayor precisión a la LOSNCCGR y a la ISSAI 4100.94; en tal sentido, dicha alternativa resulta ser la mejor desde el punto de vista técnico.

De otro lado, si se analiza la primera alternativa que considera la mejora del talento humano, se advierte que, mediante la incorporación de personal calificado, podría mejorarse la calidad técnica de las labores de control; sin

embargo, el nivel de mejora que se alcance, estará relacionado directamente a las consideraciones personales de los profesionales encargados de realizar la AdCaPCE - bienes y servicios.

La mejora del capital humano, dotaría a la CGR y al SNC de profesionales que serían más competentes y esto podría impactar en la mejora del cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente y apropiada*, y en la evaluación de la misma; sin embargo, el problema detectado persistirá debido a que la determinación del cumplimiento de los requisitos antes mencionados, así como la garantía de la evaluación sistematizada de la evidencia, seguirá recayendo en la experiencia y el criterio profesional de los auditores, por lo que el problema detectado, no será solucionado.

Por tanto, desde el punto de vista técnico, la alternativa de mejora del capital humano no resulta adecuada para solucionar el problema detectado, razón por que la alternativa orientada a la modificación normativa se constituye en la alternativa más idónea para tal fin.

En el criterio económico, es posible afirmar que ambas alternativas tienen un costo similar, toda vez que para su implementación se utilizará la misma cantidad de recursos, y en plazos similares, variando únicamente la estrategia a utilizarse.

No obstante, a lo afirmado en el párrafo precedente, de acuerdo a lo explicado previamente, el impacto de la alternativa seleccionada, conlleva a mejorar los resultados de la AdCaPCE - bienes y servicios en el sector agricultura y ambiente, al tratarse de una propuesta que incide en la mejora del desarrollo de dicha labor de control.

En lo que respecta al criterio social, las dos propuestas planteadas, pretenden atender el problema público detectado y en términos generales, se puede decir que lograrían el mismo efecto social, por lo cual se podría afirmar que el impacto de ambas es similar desde una perspectiva social.

En la tabla siguiente se muestra el marco lógico correspondiente a la alternativa seleccionada:

Tabla 10

Marco lógico

OBJETIVOS	INDICADORES		MEDIOS DE VERIFICACION	FACTORES EXTERNOS
FIN	INDICADORES DE IMPACTO			
Fortalecimiento del SNC en la lucha contra la corrupción	Numero de OCI incorporados al plan piloto de aplicación de los Lineamientos aprobados.	3	Estadísticas CGR	Estabilidad social, económica y política en el país
PROPOSITO	INDICADORES DE EFECTO			
Asegurar la evaluación completa y cabal de las operaciones examinadas en las auditorías de cumplimiento	Numero de informes de auditoría emitidos aplicando los Lineamientos aprobados.	3 anual	Estadísticas CGR	Disponibilidad de información proveniente de entidades auditadas
COMPONENTES	INDICADORES DE PRODUCTO			
1. Elaboración y aprobación de Lineamientos	Normas legales aprobadas	1 anual	Estadísticas CGR	Compromiso y participación activa del personal auditor de la CGR y de los OCI en la aplicación de los Lineamientos
2. Difundir los Lineamientos aprobados y capacitar al personal auditor	Numero de eventos de capacitación	3 anual	Estadísticas CGR	
3. Implementar un plan piloto de control con los Lineamientos	Numero unidades orgánicas de CGR y OCI participantes	3	Estadísticas CGR	
ACTIVIDADES	INDICADORES DE PROCESO			
1. Elaboración y aprobación de Lineamientos				
1.1 Redacción de los Lineamientos	Nº de fórmulas normativas redactadas	1	Proyectos de modificación elaborados	Estabilidad social, económica y política en el país
1.2 Redacción de los proyectos de RC que aprueban los Lineamientos	Nº de fórmulas normativas de modificación revisadas y mejoradas	1	Proyectos de modificación revisados y mejorados	
1.3 Revisión y aprobación de los Lineamientos	Nº fórmulas normativas aprobadas	1	Normas aprobadas	
2. Difundir los Lineamientos aprobados y capacitar al personal auditor				
2.1 Difusión de los Lineamientos aprobados	Nº de correos electrónicos y oficios emitidos	15	Correos electrónicos y oficios dirigidos a los OCI en relación a la aplicación de los Lineamientos aprobados	Estabilidad social, económica y política en el país
2.2 Capacitación del personal auditor en el uso de los Lineamientos aprobados	Nº de personal auditor capacitado	150	Relación de participantes y resultados de las evaluaciones del desempeño de los mismos durante la capacitación	
3. Implementar un plan piloto de control con los Lineamientos				
3.1 Determinación de auditorías de cumplimiento a ejecutarse con los Lineamientos aprobados.	Nº de acreditaciones de comisiones auditoras a cargo de auditorías de cumplimiento con la nueva normativa	3	Oficios de acreditación	Estabilidad social, económica y política en el país
3.2 Ejecución y supervisión de las auditorías de cumplimiento con los Lineamientos aprobados.	Nº de auditorías de cumplimiento con los Lineamientos aprobados	3	SICA, SGC	
3.3 Evaluación de los resultados obtenidos	Informes de evaluación de resultados	3	Informes de evaluación presentados ante la alta dirección	

Nota: Elaboración propia.

5.4 Formulación de la intervención

Habiéndose determinado que la alternativa referida a la elaboración y aprobación de Lineamientos para la mejora de la metodología a aplicarse en los PdOyEdE en la AdCaPCE – bienes y servicios, en el sector agricultura y ambiente, seguidamente se detalla la forma en la que deberá formularse la intervención, incluyendo sus componentes:

1. Elaboración y aprobación de los Lineamientos propuestos

Tal como se ha definido previamente, la CGR cuenta con las facultades legalmente otorgadas no solo para la emisión de un proyecto normativo, sino que cuenta con facultades para disponer la aplicación obligatoria de dicha modificación normativa por la SGCAA y los OCI de su ámbito de competencia.

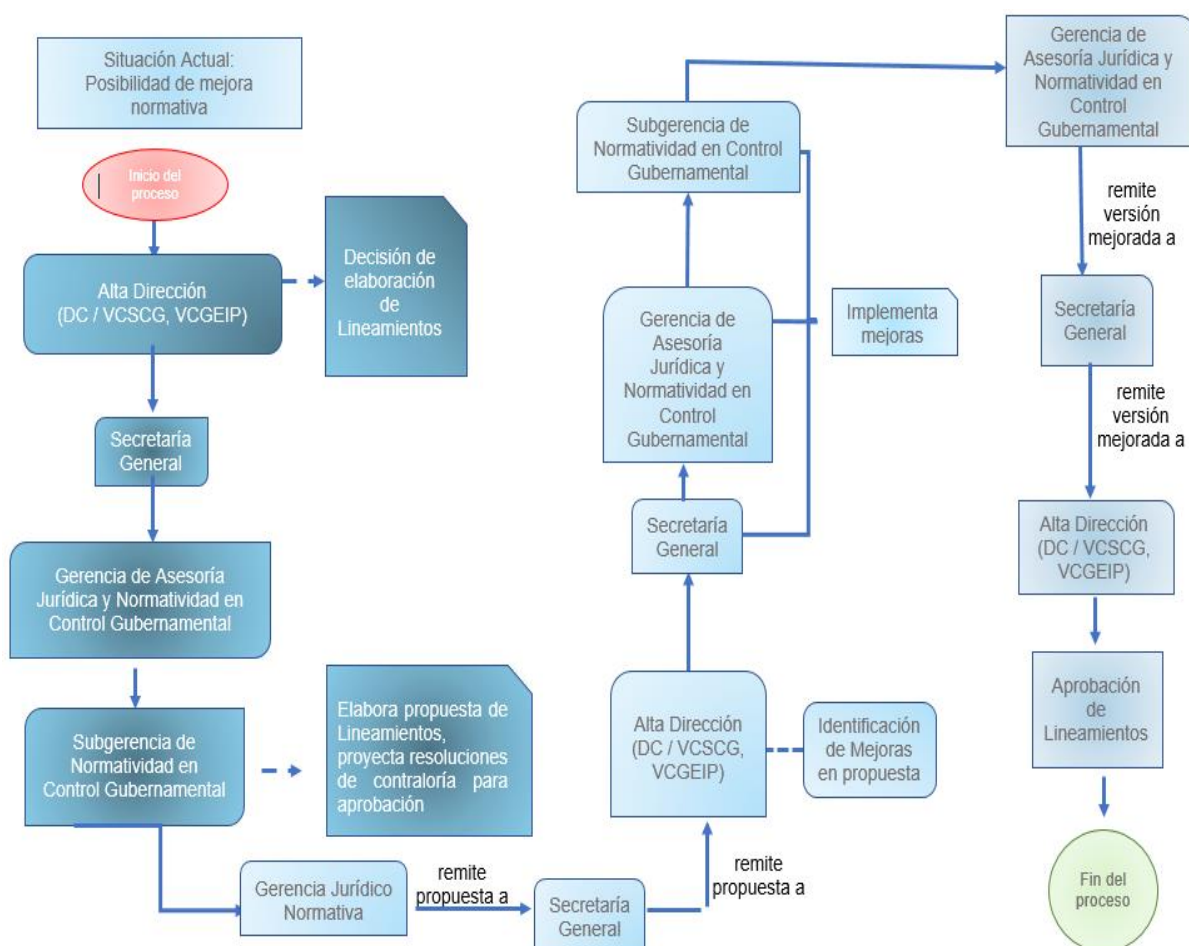
La emisión y aprobación de los Lineamientos antes mencionados, como se ha dicho parte de la disposición de la Alta Dirección de la CGR dirigida hacia la Secretaría General que a su vez canaliza la disposición hacia la Gerencia de Asesoría Jurídica y Normatividad en Control Gubernamental y ésta a su vez a la Subgerencia de Normatividad en Control Gubernamental, para la formulación de los Lineamientos para la mejora de la metodología a aplicarse en los PdOyEdE en la AdCaPCE – bienes y servicios, en el sector agricultura y ambiente.

Una vez formulados, los Lineamientos serán remitidos a la Alta Dirección para los ajustes finales que deberán ser implementados por la Secretaría General, la Gerencia de Asesoría Jurídica y Normatividad en Control Gubernamental y la Subgerencia de Normatividad en Control Gubernamental, para finalizar en la emisión de los dispositivos normativos correspondientes.

Seguidamente en la Figura N° 25, se plasma el proceso de elaboración y aprobación de la propuesta de Lineamientos:

Figura 25.

Proceso de elaboración y aprobación de los Lineamientos propuestos



Nota: Elaboración propia.

La elaboración de los Lineamientos, en la etapa operativa estará a cargo en forma específica de la Subgerencia de Normatividad en Control Gubernamental, para lo cual se ha considerado la participación de un equipo conformado por tres profesionales especialistas, cuyos niveles remunerativos

corresponden a Especialista II²³ (dos profesionales) y Especialista IV (un profesional que se desempeñará como jefe de equipo), cuyas actividades a ejecutar se detallarán en la sección correspondiente, al desarrollar el presupuesto que se estima necesario para la implementación de la alternativa seleccionada.

Importancia del juicio y escepticismo profesional y de su fortalecimiento:

Conforme al análisis realizado, respecto de la evolución de la normativa de control, en lo concerniente a los requisitos de la evidencia, de ser *suficiente* y *apropiada*, fluye la importancia del uso del juicio y el escepticismo profesional por los auditores a cargo de los procesos de obtención y evaluación de la evidencia, siendo que dichos elementos, necesariamente, deben estar presentes en los referidos procesos de obtención y evaluación de las evidencias.

De otro lado, la información recolectada en la presente investigación, ha permitido establecer que, existe la necesidad de fortalecer la labor que realizan los auditores tanto en el proceso de obtención de la evidencia, como en la evaluación de la misma, toda vez que existe la posibilidad de que la norma de control, complementando el juicio y el escepticismo profesional que necesariamente se debe emplear en ambos procesos, defina con precisión, los supuestos normativos que deben ser cumplidos para acreditar el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente* y *apropiada*, e incorpore disposiciones que regulen el proceso de evaluación de la evidencia.

²³ Las categorías remunerativas de especialistas, que se utilizan en la CGR, van de especialista I a especialista VIII, en el presente caso, participarán dos especialistas II, cuya remuneración mensual por cada uno es de S/ 6500.00 y un especialista IV cuya remuneración mensual es de S/ 8500.00.

En efecto, sobre la base de la investigación realizada, se puede afirmar la importancia que tienen tanto el juicio como el escepticismo profesional de los auditores, toda vez que son precisamente estos lo que constituyen la base del análisis que se realiza, siendo que, a partir de la obtención de la evidencia, y de su posterior análisis que, los auditores formulan sus conclusiones y recomendaciones que, en la AudCump, están destinadas a la mejora de la gestión de las entidades públicas.

En ese sentido, resulta de suma importancia fortalecer los PdOyEdE en la auditoría, dotando a los auditores de las herramientas normativas adecuadas, que constituyan puntos de partida para el desarrollo de dichos procesos.

Cabe señalar que al fortalecer los procesos de obtención y evaluación de evidencia, se fortalecerá a su vez la labor propia de los auditores que, conforme a la NIA 500²⁴, son responsables en el diseño y aplicación de los procedimientos de auditoría que se realicen para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, siendo que para dicha norma internacional, en la auditoría se alcanza la seguridad razonable, cuando el auditor logra obtener evidencia suficiente y adecuada que logre reducir el riesgo de auditoría.

De acuerdo a la NIA 500, corresponde a los auditores determinar si se ha obtenido la evidencia suficiente y adecuada que permita reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, determinación que proviene del juicio profesional, por ello la propuesta que se formula en el presente trabajo de

²⁴ En efecto, la NIA 500, al definir su alcance, precisa que el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada, es responsabilidad del auditor.

investigación, busca fortalecer el juicio profesional de los auditores, dotándoles de protocolos para la obtención y posterior evaluación de la evidencia de auditoría.

En ese sentido, y en virtud de los resultados obtenidos en la presente investigación se propone lo siguiente:

- Emisión y aprobación de Lineamientos mediante los cuales fortaleciendo y complementando el juicio profesional de los auditores, se mejore la metodología a ser utilizada en los PdOyEdE en las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, a ejecutarse en el sector agricultura y ambiente, precisando los supuestos de cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente y apropiada*, estableciéndose asimismo que la evaluación de dichas evidencias para llegar a una conclusión, deberá realizarse utilizando el juicio profesional y el escepticismo, en concordancia con las disposiciones establecidas en el MAC, así como cumpliendo toda otra norma emitida por la CGR.

En ese sentido, se propone que los Lineamientos a aprobarse incluyan lo siguiente:

- (i) En lo concerniente a la comprensión de la entidad o dependencia y la materia de control se disponga que la Comisión Auditora identifique en forma precisa los procesos y subprocesos que conforman las operaciones a evaluarse.

- (ii) Una vez determinados o identificados cada uno de los procesos o subprocesos que conforman la operación evaluada, se deberá obtener la evidencia correspondiente al desarrollo de cada uno de los procesos o subprocesos identificados.

- (iii) En ese sentido, se considerará que se ha obtenido la cantidad mínima de evidencia a evaluarse, cuando se cuente con evidencia de la realización o desarrollo de cada proceso y subproceso que forma parte de la operación evaluada; en ese sentido, en caso de verificarse la ausencia de evidencia de algún proceso o subproceso materia de evaluación, la evidencia obtenida no deberá considerarse como *suficiente*, debiendo en este caso los auditores, agotar todos los medios posibles para obtener la evidencia faltante, de forma tal que se acredite que la misma no existe, o que ha sido materialmente imposible de obtener, al no haber sido hallada en la Entidad examinada.

En caso de haberse obtenido la evidencia correspondiente a cada proceso y subproceso examinados, se contará entonces con la cantidad de evidencia mínima para satisfacer el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *suficiente*; sin embargo, el hecho de haberse obtenido la cantidad mínima de evidencia, no limita a los auditores para que, de ser necesario, utilizando su juicio y escepticismo profesional, opten por obtener evidencias adicionales.

- (iv) Debe señalarse que corresponde tanto al Jefe como al Supervisor de la Comisión, cautelar en todo momento que, la cantidad de evidencia obtenida, garantice la evaluación completa y cabal de las operaciones materia de examen, en el marco de las competencias del SNC, específicamente en el sector agricultura y ambiente.

- (v) Una vez determinada y obtenida la cantidad mínima de evidencia que asegure el cumplimiento del requisito de la misma de ser *suficiente*, tanto el Supervisor como el Jefe de Comisión, deberán realizar la revisión de la evidencia a fin de establecer en forma debidamente sustentada, por cada una de las evidencias obtenidas, que estas cumplen con ser relevantes, fiables y legalmente válidas, de forma tal que se acredite el cumplimiento del requisito de la evidencia de ser *apropiada* (calidad).

- (vi) Luego de que el Supervisor y el Jefe de Comisión hayan verificado que la evidencia obtenida cumple con los requisitos de ser *suficiente* y *apropiada*, deberán proceder a la evaluación de cada una de las evidencias obtenidas, referenciando la evaluación que se realiza, a cada proceso y subproceso materia de evaluación, de forma tal que se realice la evaluación cabal y completa, en el marco de las competencias del SNC, en el sector agricultura y ambiente, de las operaciones examinadas, lo que posibilitará

asegurar que todos los procesos y subprocesos identificados, han sido efectivamente evaluados.

El resultado de la evaluación realizada, deberá contenerse en las correspondientes cédulas de trabajo en las que se deberá incluir el sustento y la motivación de la evaluación realizada, que deberá responder como mínimo a las preguntas siguientes: ¿Qué se demuestra con esta evidencia?, ¿Cómo se demuestra? ¿Por qué?

- (vii) En los casos en los que, como producto de la evaluación de la evidencia obtenida, se advierta la necesidad de obtener evidencia adicional, se deberá señalar el proceso o subproceso respecto del cual se deberá obtener mayor evidencia, debiéndose verificar del mismo modo, si es que la obtención de evidencia adicional, impactará en la evaluación de los procesos y subprocesos relacionados, de forma tal que se cumpla con garantizar la evaluación completa y cabal, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas.

- (viii) El aseguramiento del cumplimiento de los requisitos de la evidencia, se será *suficiente* y *apropiada*, se realizará utilizando como base lo establecido en los párrafos precedentes.

- (ix) Debe señalarse que tanto la obtención como la evaluación de la evidencia se deberán desarrollar utilizando el juicio y el escepticismo profesional enmarcados en el cumplimiento estricto de los Principios del Control Gubernamental establecidos en el artículo 9º de la LOSNCCGR.

- (x) Una vez verificado el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente y apropiada*, el Jefe y el Supervisor de la Comisión, con base a su juicio y escepticismo profesional, y con la finalidad de garantizar la evaluación completa y cabal de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC, se encuentran facultados para obtener más evidencias, que al ser obtenidas deberán ser evaluadas conforme a las disposiciones precedentes.

Para ello, y con base a los resultados que obtengan, el Jefe y el Supervisor de la Comisión, como estrategia para la aplicación del control, podrán evaluar la pertinencia de realizar la evaluación del diseño y eficacia operativa del Control Interno, para lo cual, deberán utilizar a Metodología de Evaluación del Control Interno de la Materia de Control establecida en el MAC, pudiendo realizar para ello pruebas de controles, pruebas sustantivas o pruebas de detalle que serán aplicadas con base a la experiencia del auditor y al escepticismo profesional.

Es necesario precisar que, para el desarrollo de los 10 pasos antes mencionados, resultará necesario que los auditores utilicen como marco

de referencia, la Guía de Técnicas de Auditoría²⁵ emitida por la Contraloría General de la República el año 2015, documento que, entre otros aspectos, además de ratificar las características de la evidencia de ser *suficiente* y *apropiada*, también define los tipos de evidencias a obtenerse en las labores de control gubernamental, coadyuvando a asegurar que la evidencia que se obtenga, cumpla con los requisitos mencionados.

En igual sentido, en el desarrollo de los 10 pasos señalados precedentemente, los auditores podrán utilizar la información teórica contenida en la Guía para el Control Gubernamental a la Contratación de Bienes y Servicios D. Leg. 1017²⁶; así como la data que contiene la Guía de Auditoría de las Adquisiciones y Contrataciones del Estado,

²⁵ En efecto, el año 2015 la Contraloría General de la República, ha emitido la Guía de Técnicas de Auditoría (Guía de Técnicas), que constituye un documento técnico cuya utilidad es servir de marco de referencia destinado a uniformizar conceptos, criterios y terminología para la aplicación de técnicas de auditoría. En dicho documento se establecen que los requisitos de la evidencia son los de ser *Suficiente* (medida cuantitativa, y *Apropiada* (medida cualitativa).

Del mismo modo en el documento en comento, se identifican como tipos de evidencia los siguientes:

- Evidencia Física.
- Evidencia Documental.
- Evidencia Testimonial.
- Evidencia Analítica.

²⁶ Debe señalarse que la “Guía para el Control Gubernamental a las contrataciones de bienes y servicios D.Leg.1017” (Guía para el Control a las contrataciones), emitida por la Contraloría General de la República en el año 2015, como instrumento orientador, guarda coherencia precisamente con las normas contenidas en el Decreto Legislativo N° 1017 que estuvo en vigencia hasta el 8 de enero de 2016, fecha en la que entra en vigencia la Ley N° 30225 (actual Ley de Contrataciones del Estado) publicada el 11 de julio de 2014, y su Reglamento aprobado con DS N° 350-2015-EF, publicado el 10 de diciembre de 2015; no obstante, la información contenida en dicha guía, podría ser utilizada actualmente por los auditores, debido a que la estructura de los procesos de contrataciones del Estado, a la fecha, sigue dividiéndose en las tres fases que se consideran actualmente en la Ley N° 30225, y que se identifican como: (i) actuaciones preparatorias; (ii) procedimiento de selección; y, (iii) ejecución contractual.

aprobada con Resolución de Contraloría N° 532-2005-CG de 12 de enero de 2006²⁷.

Si bien la presente investigación versa sobre los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, que corresponde al Sistema Administrativo de Abastecimientos, para fines de la propuesta que se plantea, se debe considerar que la evidencia que debe obtenerse, para cumplir con los requisitos de ser *suficiente y apropiada*, puede, y en muchos de los casos, debe provenir, necesariamente, de la ejecución de actuaciones administrativas en otros Sistemas Administrativos como son los de Presupuesto, Tesorería; Contabilidad, etc.

Lo que se busca, al formularse la propuesta antes mencionada, consistente en la aprobación de Lineamientos que fortalezcan los procesos de obtención y evaluación de evidencia en las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios en el sector agricultura y ambiente, es mejorar, las evidencias que sustenten los eventuales informes de auditoría que se emitan.

En ese orden de ideas, la propuesta de mejorar y fortalecer los PdOyEdE, impactará favorablemente en la elaboración del informe de auditoría, toda vez que se fortalece el sustento de dichos informes.

²⁷ En igual sentido, la información teórica contenida en la Guía de Auditoría de las Adquisiciones y Contrataciones del Estado (Guía de Auditoría de Contrataciones), aprobada con Resolución de Contraloría N° 532-2005-CG, podría ser utilizada de forma referencial por los auditores, dado que contiene data referida a las tres fases que actualmente conforman los procesos de contrataciones del Estado, y que son: (i) actuaciones preparatorias; (ii) procedimiento de selección; y, (iii) ejecución contractual.

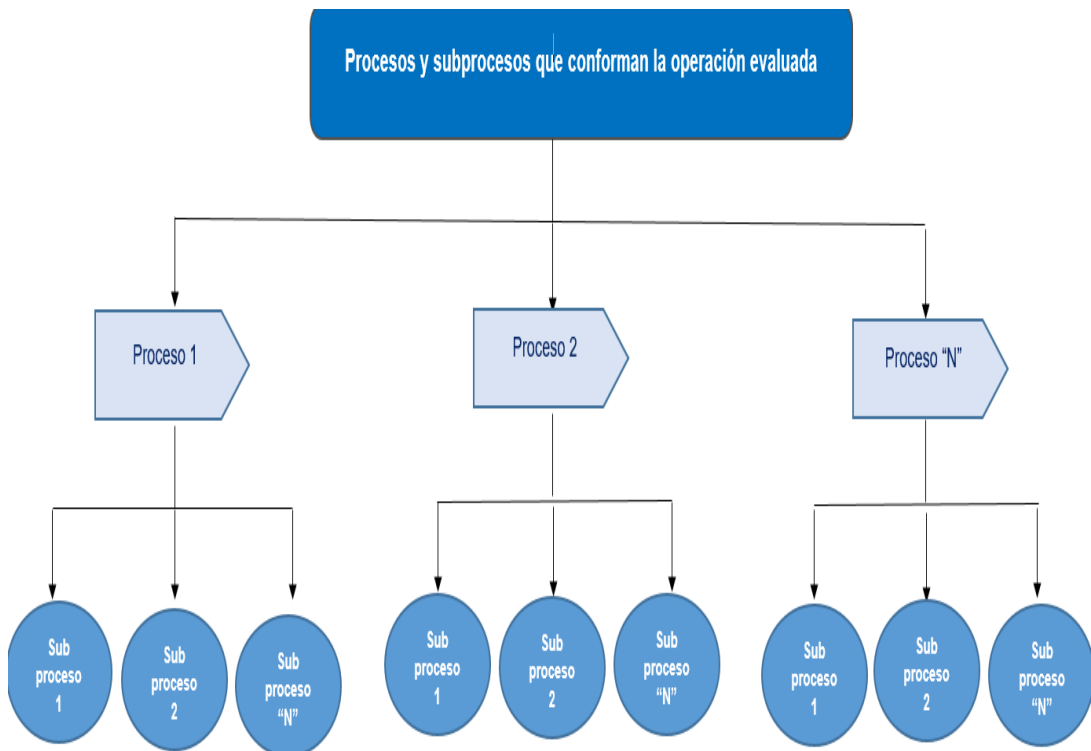
Así las cosas, la propuesta de mejora incide directamente a su vez en el fortalecimiento de los informes en su calidad de Pruebas Pre constituidas, radicando en ello, precisamente, la utilidad de la propuesta planteada, constituyéndose la misma en una alternativa adecuada para enfrentar la problemática de la obtención de prueba en el examen de las operaciones materia de control.

Para dicho propósito, en las figuras siguientes se muestra el flujo de la propuesta formulada:

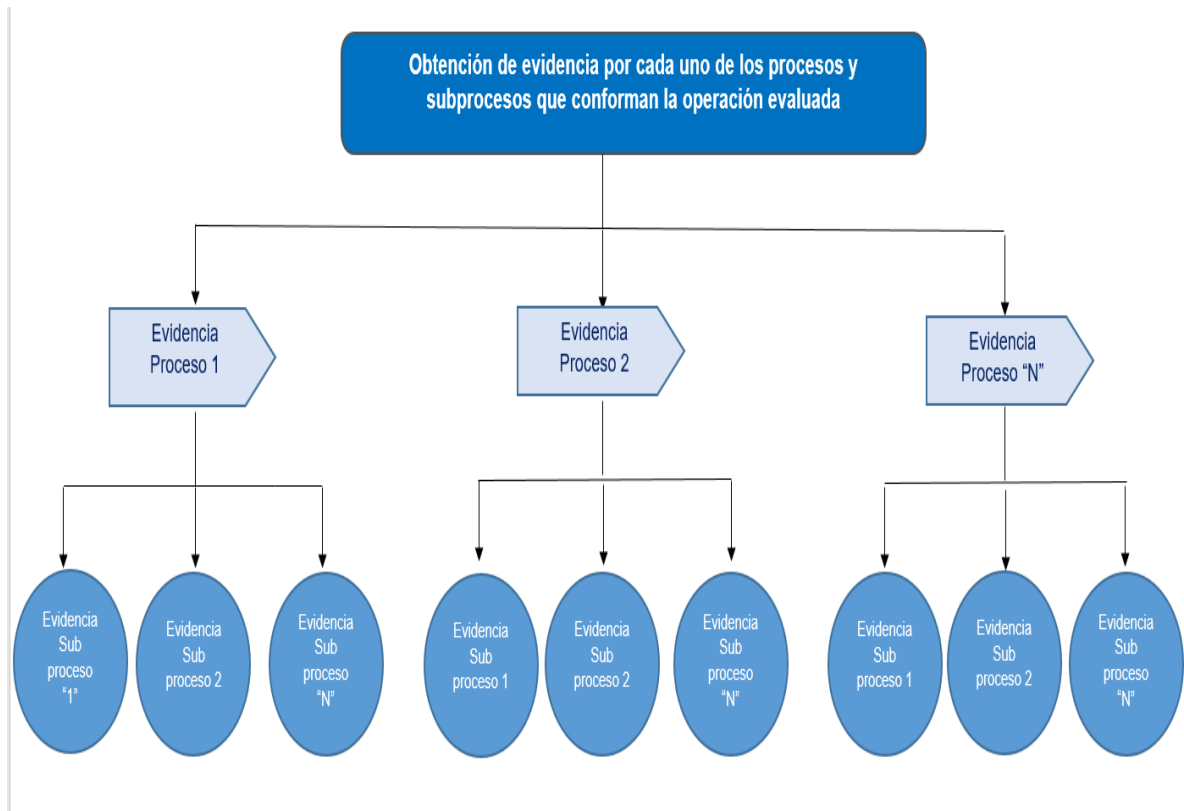
Figura 26

Flujo de la propuesta

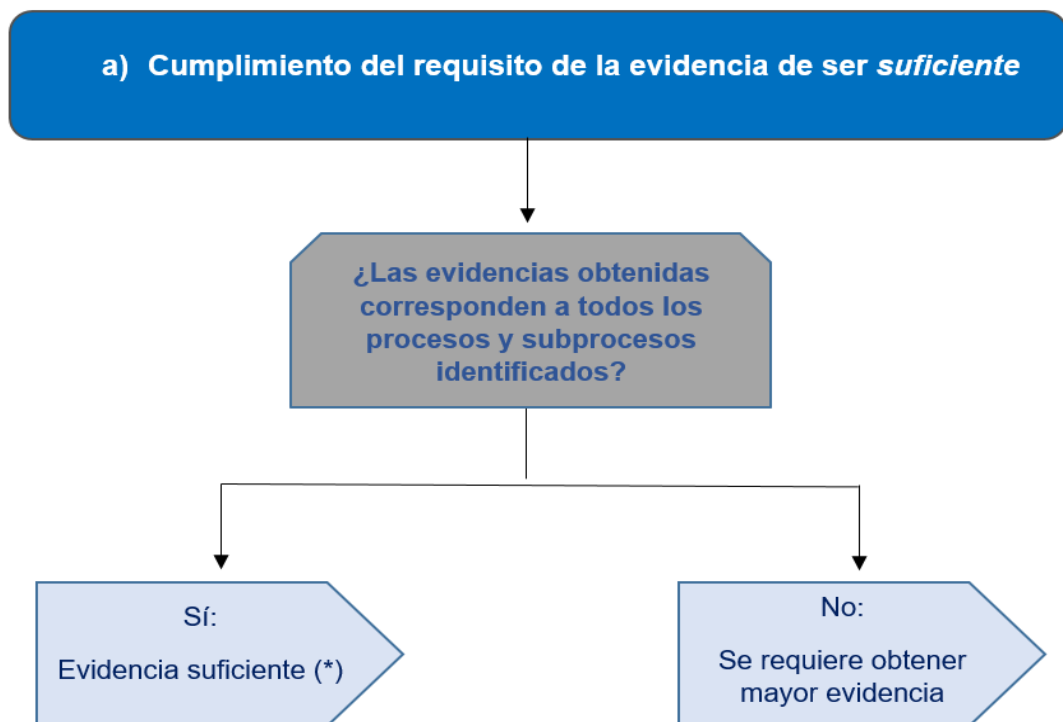
1. Identificación de los procesos y subprocesos que conforman la operación evaluada



- 2 Obtención de evidencia por cada uno de los procesos y subprocesos que conforman la operación evaluada

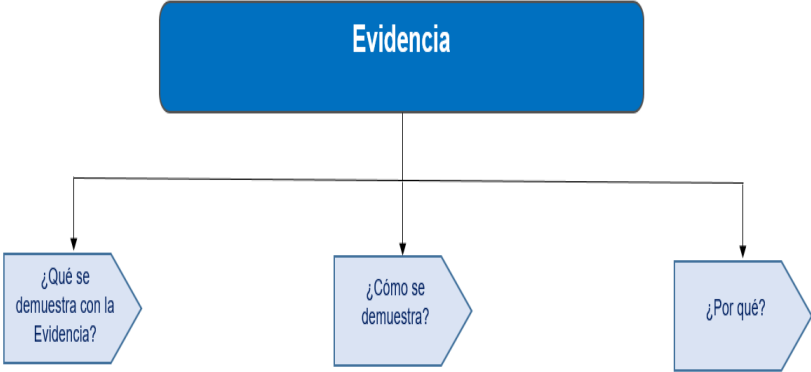


- 3 Cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser suficiente y apropiada





Evaluación de la evidencia, verificando que se demuestra, como se demuestra y porque se demuestra con la evidencia.



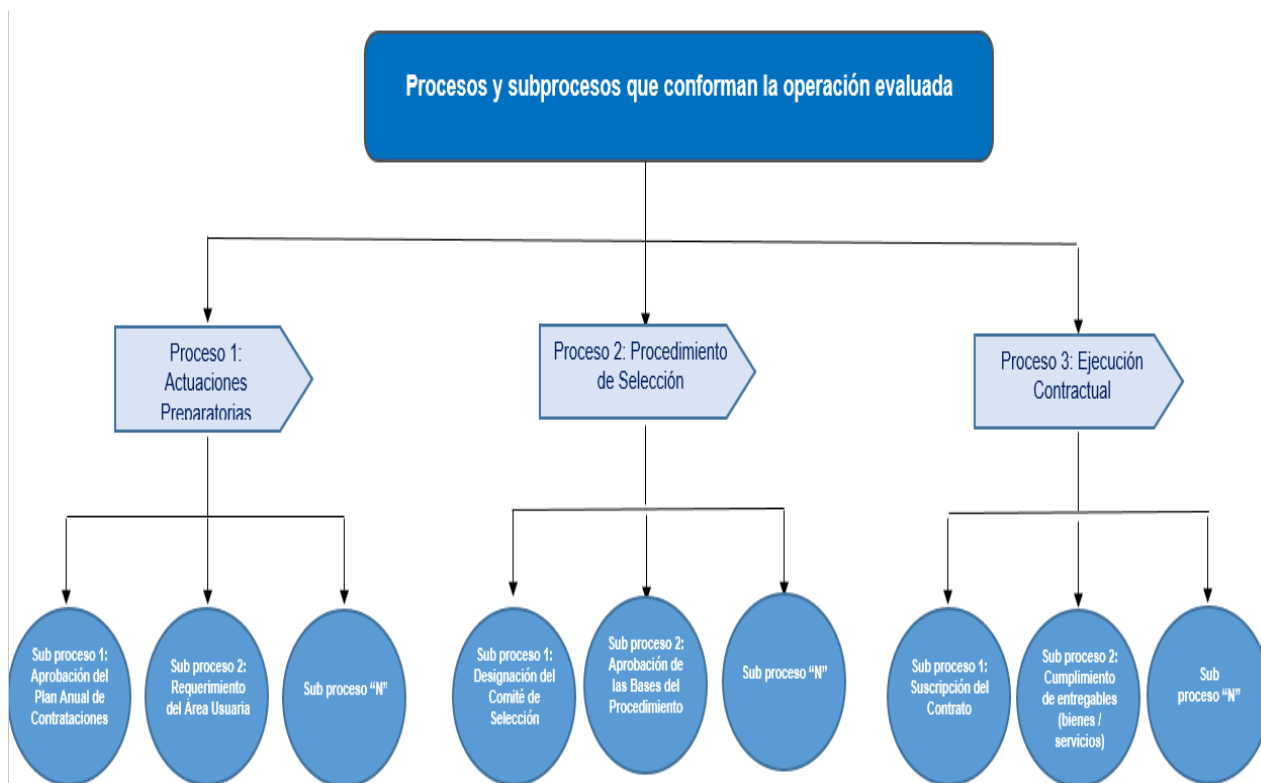
(*) El cumplimiento de los requisitos no impide al auditor que, con base a su juicio profesional y escepticismo opte por obtener mayor evidencia.

Nota: Elaboración propia.

Figura 27

Ejemplo del flujo de la propuesta en adquisición de bienes y servicios

Identificación de los procesos y subprocesos que conforman la operación evaluada (**)



(**) El presente ejemplo es de carácter ilustrativo y no limitativo, toda vez que, las Entidades Públicas, en sus procesos de contrataciones del Estado, podrían desarrollar variadas actuaciones administrativas con el fin de dar cumplimiento a las tres etapas del proceso de contrataciones del Estado, en cuyo caso, los sub procesos desarrollados deberán ser debidamente identificados por la Comisión Auditora, la que por cada proceso y sub proceso identificado, deberá proseguir con los pasos 2 y 3 señalados en la Figura N° 26, a fin de garantizar la obtención de evidencia suficiente y apropiada.

Nota: Elaboración propia.

2. Difusión y capacitación de los Lineamientos entre el personal auditor

La aprobación de los Lineamientos por la Alta Dirección de la CGR, debería ser oficializada mediante la emisión del acto administrativo correspondiente, que será publicado en el portal de internet oficial de la CGR y del Estado Peruano.

Seguidamente se procedería a la difusión de los Lineamientos mediante correos electrónicos dirigidos al personal auditor de la SGCAA y de los OCI de su ámbito de competencia; del mismo modo, se emitirían oficios múltiples dirigidos a los jefes de los OCI antes mencionados, solicitándoles la difusión de los Lineamientos entre el personal a su cargo.

Asimismo, se daría inicio a la capacitación del personal auditor señalado precedentemente, mediante el uso de cursos virtuales con docente o autoformativos, cuya organización correspondería a la Escuela Nacional de Control. Las actividades específicas se detallarán en la sección correspondiente, al desarrollar el presupuesto que se estima necesario para la implementación de la alternativa seleccionada.

3. Desarrollo de un programa piloto de implementación de los Lineamientos en la SGCAA y OCI de su ámbito de competencia

La implementación de un programa piloto de implementación de los Lineamientos, se iniciaría con la selección que haga la SGCAA de la cantidad de

auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios que ejecutarán el año 2024, aplicando los Lineamientos.

Seguidamente, y en función de la cantidad de auditorías de cumplimiento seleccionada, se procedería a señalar la cantidad de dichos servicios de control posterior a ser ejecutados por la SGCAA y por los OCI de su ámbito de competencia, estimándose por conveniente que la cantidad de auditorías a desarrollarse aplicando los Lineamientos propuestos sea de tres, de las cuales una debería ser desarrollada por la SGCAA y dos por los OCI seleccionados por dicha unidad de línea, proponiéndose que el inicio de las referidas labores de control, se contemple para el primer semestre del año 2024.

En ese sentido, el número de auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios que se desarrollarían el año 2024, aplicando los Lineamientos, sería de tres, de las cuales, dos serían ejecutadas por OCI del ámbito de competencia de la SGCAA y una, sería llevada a cabo por dicho órgano de línea.

La ejecución de la cantidad de auditorías de cumplimiento a desarrollarse con los Lineamientos debería ser objeto de constante supervisión por la SGCAA, requiriéndose que, al finalizar la ejecución de las mismas, se proceda a la evaluación de los resultados obtenidos.

Los costos de las actividades específicas a desarrollarse en la implementación del programa piloto, serán definidos en virtud de la complejidad de la materia a auditar, así como de la conformación de los correspondientes equipos auditores.

En la tabla siguiente se muestra el plan de implementación a ser desarrollado para la puesta en marcha de la alternativa seleccionada:

Tabla 11

Plan de Implementación

Componente / Actividad	Unidades de medida	Metas físicas		Metas globales
		2024	2025	
1. Elaboración y aprobación de Lineamientos				
1.1 Redacción de los Lineamientos	Nº de fórmulas normativas redactadas	1	0	1
1.2 Redacción de los proyectos de RC que aprueban los Lineamientos	Nº de fórmulas normativas de modificación revisadas y mejoradas	1	0	1
1.3 Revisión y aprobación de los Lineamientos	Nº fórmulas normativas aprobadas	1	0	1
2. Difundir los Lineamientos aprobados y capacitar al personal auditor				
2.1 Difusión de los Lineamientos aprobados	Nº de correos electrónicos y oficios emitidos	15	0	15
2.2 Capacitación del personal auditor en el uso de los Lineamientos aprobados	Nº de personal auditor capacitado	50	100	150
3. Implementar un plan piloto de control con los Lineamientos				
3.1 Determinación de auditorías de cumplimiento a ejecutarse con los Lineamientos aprobados.	Nº de acreditaciones de comisiones auditoras a cargo de auditorías de cumplimiento con la nueva normativa	0	3	3
3.2 Ejecución y supervisión de las auditorías de cumplimiento con los Lineamientos aprobados.	Nº de auditorías de cumplimiento con los Lineamientos aprobados	0	3	3
3.3 Evaluación de los resultados obtenidos	Informes de evaluación de resultados	0	2	3

Nota: Elaboración propia

5.5 Análisis de la viabilidad

Viabilidad Legal: Tal como se ha explicado, la LOSNCCGR, en sus artículos 3°, 5°, 14° y 16°, faculta a la CGR para emitir normas en materia de control gubernamental, las cuales, en dicha materia prevalecen sobre otras normas; asimismo, la LOSNCCGR, precisa que el SNC ejerce el control gubernamental, sometiéndose a las normas emitidas por la CGR que, para estos efectos ostenta la calidad de Ente Rector de dicho sistema, emitiendo por tanto lineamientos, disposiciones y procedimientos técnicos correspondientes al proceso de control gubernamental.

Es más, las disposiciones que la CGR emite para regular el ejercicio del control gubernamental, resultan de obligatorio cumplimiento para todos los órganos de SNC, que son supervisados por la CGR, tal como reza el artículo 21 de la LOSNCCGR, correspondiendo al señor Contralor General de la República, conforme al artículo 32 de la LOSNCCGR, la facultad de expedir resoluciones de contraloría. (Ley N° 27785 –2018).

En consecuencia, la CGR cuenta con la viabilidad legal suficiente para dictar las normas modificatorias que resulten necesarias para la implementación de la alternativa seleccionada.

Viabilidad Técnica: Tal como lo señala el ROF de la CGR, dicha entidad cuenta con la infraestructura administrativa requerida para la emisión y

aprobación de los Lineamientos propuestos, siendo que el trámite a realizarse recaería en el Despacho del señor Contralor General de la República, la Vice contraloría de Servicios en Control Gubernamental, la Secretaría General, la Gerencia de Asesoría Jurídica y Normatividad en Control Gubernamental, y la Subgerencia de Normatividad en Control Gubernamental; en tal sentido la CGR cuenta con la viabilidad técnica para implementar la alternativa seleccionada.

Del mismo modo, para fines de la difusión de los Lineamientos, se cuenta con la Secretaría General que por medio de la Subgerencia de Comunicación y Medios Digitales realizaría la difusión por correo electrónico institucional. Asimismo, para fines de la capacitación del personal auditor, respecto de los Lineamientos, la encargada sería la ENC que desde ya cuenta con toda la infraestructura necesaria para el diseño y ejecución de cursos masivos de capacitación, que podrían ser desarrollados con docentes o de forma auto instructiva.

Viabilidad económica:

Como es de público conocimiento, la CGR de forma regular realiza la emisión de normas de control gubernamental, destinadas a regular situaciones nuevas o a perfeccionar las existentes, actividades que, por su carácter permanente, forman parte del costo de funcionamiento de la CGR, razón por la cual, la implementación de la alternativa seleccionada no va a generar la demanda de presupuesto adicional para su puesta en marcha, por lo que la alternativa seleccionada, resulta económicamente viable.

Con relación al análisis de la viabilidad de la propuesta seleccionada, se debe señalar que la misma se inserta en los objetivos estratégicos establecidos

en el *Plan Estratégico Institucional Modificado de la Contraloría General de la República 2019-2024*, aprobado mediante Resolución de Contraloría N° 452-2018-CG de fecha 14 de setiembre de 2018, específicamente en los *Lineamientos de la Política Institucional* correspondientes a *Lucha Contra la Corrupción*, y *Calidad y Control Orientado a Resultados y Valor Público*.

Específicamente, la propuesta seleccionada está relacionada con tres de los cinco objetivos estratégicos de la CGR, para el período 2019 – 2024, por lo que puede considerarse que la propuesta tiene un alto nivel de pertinencia desde la perspectiva de las prioridades institucionales.

Los objetivos estratégicos antes mencionados son los siguientes:

- OEI.01. Contribuir a la reducción de la inconducta funcional y la corrupción en las entidades públicas.

- OEI.02. Contribuir a la gestión eficiente y eficaz de los recursos públicos en beneficio de la población.

- OEI.04. Fortalecer la gestión del SNC.

En la tabla que sigue se detalla el presupuesto a utilizar para la implementación de la propuesta seleccionada:

Tabla 12

Implementación de la Propuesta: Metas físicas y presupuestales referenciales

Componente / Actividad	Unidades de medida	Costo unitario (S/)	Metas físicas		Metas presupuestales		
			2024	2025	2024	2025	Total S/.
1. Elaboración y aprobación de Lineamientos					13.000	0	13.000
1.1 Redacción de los Lineamientos	N° de fórmulas normativas redactadas	10.000	1	0	10.000	0	10.000
1.2 Redacción de los proyectos de RC que aprueban los Lineamientos	N° de fórmulas normativas de modificación revisadas y mejoradas	2.000	1	0	2.000	0	2.000
1.3 Revisión y aprobación de los Lineamientos	N° fórmulas normativas aprobadas	1.000	1	0	1.000	0	1.000
2. Difundir los Lineamientos aprobados y capacitar al personal auditor					15	37.500	37.515
2.1 Difusión de los Lineamientos aprobados	N° de correos electrónicos y oficios emitidos	1	15	0	15	0	15
2.2 Capacitación del personal auditor en el uso de los Lineamientos aprobados	N° de personal auditor capacitado	250	0	150	0	37.500	37.500
3. Implementar un plan piloto de control con los Lineamientos					0	60.003	37.515
3.1 Determinación de auditorías de cumplimiento a ejecutarse con los Lineamientos aprobados.	N° de acreditaciones de comisiones auditoras a cargo de auditorías de cumplimiento con la nueva normativa	100	0	3	0	3	300
3.2 Ejecución y supervisión de las auditorías de cumplimiento con los Lineamientos aprobados.	N° de auditorías de cumplimiento con los Lineamientos aprobados	15.000	0	3	0	45.000	45.000
3.3 Evaluación de los resultados obtenidos	Informes de evaluación de resultados	5.000	0	3	0	15.000	15.000
Presupuesto total					13.015	97.503	88.030

Nota: Elaboración propia.

Con relación al presupuesto requerido para la implementación de la propuesta seleccionada, se debe precisar que el mismo ya está contenido en los presupuestos anuales de la CGR, toda vez que, la emisión de normas de control, así como la difusión de las mismas, constituyen actividades regulares de carácter funcional en la CGR, más aún si se tiene en cuenta que la CGR, como ente rector del SNC, constantemente debe emitir normas de control gubernamental para regular diversos aspectos relacionados al cumplimiento de las funciones asignadas al SNC, razón por la cual no se van a requerir recursos adicionales a los disponibles regularmente, por lo que la viabilidad económica y financiera de la propuesta está razonablemente asegurada.

Del mismo modo, considerando que el plan piloto de implementación de los Lineamientos tanto en la SGCAA como en los OCI que se seleccionen para tal fin, formará parte de las metas anuales establecidas para los órganos conformantes del SNC seleccionado, al igual que en el caso del funcionamiento de la CGR, no se van a requerir nuevos recursos presupuestales distintos a los disponibles regularmente, por lo que la viabilidad económica y financiera de la propuesta está razonablemente asegurada.

Cabe señalar que, en el marco de la presente investigación, no es posible determinar con precisión la cantidad exacta de auditorías de cumplimiento que se realizarían utilizando los Lineamientos, toda vez que el número de auditorías de cumplimiento a realizarse es definido al momento de aprobarse los respectivos planes de control, tanto de la CGR como de los distintos OCI participantes en la implementación de la propuesta de mejora.

CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 Conclusiones

El procesamiento e interpretación de los resultados de la investigación, ha permitido arribar a las conclusiones, correspondientes a la ejecución de auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios en el sector agricultura y ambiente, que se exponen a continuación.

- a. Conforme al análisis realizado, respecto de la evolución de la normativa de control, en lo concerniente a los requisitos de la evidencia, de ser *suficiente y apropiada*, fluye la importancia del uso del juicio y el escepticismo profesional por los auditores a cargo de los procesos de obtención y evaluación de la evidencia en las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios en el sector agricultura y ambiente, siendo que dichos elementos, necesariamente, deben estar presentes en los referidos procesos de obtención y evaluación de las evidencias.

En tal sentido, la presente investigación ha permitido establecer que existe la necesidad de fortalecer la labor que realizan los auditores en los procesos de obtención y evaluación de la evidencia, de forma tal que se complementen y fortalezcan el juicio y el escepticismo profesional que emplean los auditores.

- b. El proceso de obtención de evidencias en la auditoría de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios, en el sector agricultura y ambiente, se realiza conforme a las disposiciones contenidas en la Directiva y en el MAC, normas que, como ha sido señalado a lo largo

del presente trabajo, pueden complementadas a fin de contener disposiciones precisas y específicas, o parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el juicio profesional del auditor, y permitan establecer de forma objetiva el cumplimiento de los requisitos de la evidencia obtenida, referidos a ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad).

En efecto, la aplicación del instrumento de recojo de datos mediante la encuesta Delphi, arroja como resultado la confirmación de que existe la posibilidad de incorporar en la normativa de control, parámetros que con la mayor precisión posible, permitan establecer el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente* (cantidad) y *apropiada* (calidad), siendo el personal que realiza las labores de auditoría, el que, con base a su juicio y escepticismo profesional, determina el cumplimiento de dichos requisitos.

Esto en la práctica demuestra que la garantía de obtención de evidencia *suficiente* y *apropiada* requerida para realizar la evaluación completa y cabal de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC, recae esencialmente en el criterio y experiencia profesional de cada auditor, lo que determina la necesidad de fortalecer la labor que ellos desarrollan, introduciendo parámetros estandarizados a partir de los cuales se definan, a nivel normativo, con la mayor precisión posible los supuestos normativos a ser empleados para determinar el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente* y *apropiada*.

- c. La problemática antes mencionada se extiende, también, a los procesos de aseguramiento de los requisitos de ser *suficiente* (cantidad) y

apropiada (calidad) de la evidencia, pues, ante la ausencia de parámetros que, con la mayor precisión posible, permitan determinar con certeza el cumplimiento de los mencionados requisitos, el aseguramiento del cumplimiento de los mismos también requiere ser fortalecido mediante disposiciones normativas que complementen el juicio y escepticismo profesional de los auditores encargados de realizar la labor de aseguramiento.

- d. Del mismo modo, como producto de la presente investigación, se ha determinado que la evaluación de la evidencia, en las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios en el sector agricultura y ambiente, al igual que la determinación del cumplimiento de los requisitos de la misma de ser *suficiente* y *apropiada*, es realizado con niveles mejorables de sistematización, o utilizando la sistematización que el auditor a cargo de la evaluación implemente con base únicamente a su criterio y experiencia profesional. En esta perspectiva, se advierte la posibilidad de incorporar mejoras precisando las pautas mínimas necesarias para llevar a cabo el proceso de evaluación de la evidencia.
- e. Sobre la base de lo expuesto en las conclusiones anteriores, se puede afirmar que actualmente los procesos de obtención y evaluación de evidencias en la auditoría de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado - bienes y servicios, en el ámbito de la SGCAA durante los años 2017 y 2018, pueden ser objeto de mejora para garantizar tanto la evaluación cabal y completa de las operaciones examinadas, en el marco de las competencias del SNC, como para la

adecuación con mayor precisión de dicha normativa, a la Ley N° 27785 y a la ISSAI 4100.94. Esencialmente, esta conclusión es compatible con el principio universal de calidad consistente en la mejora continua, principio al cual se adscriben la CGR y el SNC.

6.2 Recomendaciones

- a. Con base a lo expuesto en los párrafos anteriores, se ha identificado la necesidad de proponer como alternativa de solución para enfrentar el problema público detectado, la elaboración y aprobación de Lineamientos mediante los cuales se mejore la metodología a ser utilizada en los procesos de obtención y evaluación de evidencias en las auditorías de cumplimiento a los procesos de contrataciones del Estado – bienes y servicios, a ejecutarse en el sector agricultura y ambiente.

Los referidos Lineamientos deberán incorporar parámetros estandarizados que complementen y fortalezcan el juicio profesional del auditor, y contribuyan a establecer el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser *suficiente* y *apropiada*, de forma tal que tanto en la obtención como en la evaluación de la evidencia se cumplan con dichos requisitos y se posibilite que, a nivel de la supervisión de la labor de auditoría, se asegure efectivamente el cumplimiento de los mismos.

- b. Del mismo modo, la emisión y aprobación de los Lineamientos propuestos, también debe incluir precisiones para la sistematización de la evaluación de la evidencia obtenida, de forma tal que las normas antes mencionadas se adecúen con precisión a la Ley N° 27785 y a la ISSAI 4100.94 y se garantice la evaluación completa y cabal, en el marco de las competencias del SNC, de las operaciones examinadas.

c. Para implementar la alternativa recomendada es necesario llevar a cabo, entre otras, las actividades siguientes:

- Elaboración y aprobación de los Lineamientos propuestos.
- Difusión y capacitación respecto del uso de los Lineamientos entre el personal auditor de la SGCAA y de los OCI de su ámbito de competencia.
- Desarrollo de un programa piloto de implementación de los Lineamientos en la SGCAA y OCI de su ámbito de competencia.

Estas actividades se llevarían a cabo a lo largo de un periodo multianual de dos años, y estarían organizadas en los tres componentes antes mencionados.

d. La realización de estas actividades es manifiestamente factible, dado que el costo que conllevaría su implementación sería de aproximadamente S/ 88 030,00 soles, cuyo financiamiento, al corresponder a los gastos anuales corrientes que asume la CGR como parte de su funcionamiento habitual, no va a requerir de la asignación de recursos presupuestales adicionales, por lo que el financiamiento de dichas actividades resulta viable desde una perspectiva estrictamente presupuestal o financiera. En consecuencia, puede considerarse que la alternativa propuesta cuenta con un nivel razonable de viabilidad financiera, lo que, sumado a la viabilidad legal e institucional, hacen de ella una propuesta válida para el logro del objetivo del plan de mejora propuesto.

6.3 Limitaciones del estudio

- a. Respecto de la presente investigación, resulta pertinente señalar que esta ha sido realizada tomando como base la experiencia profesional en control gubernamental obtenida por el investigador a lo largo de su ejercicio profesional en el SNC, que ha permitido tener una aproximación directa al objeto de estudio, lo cual puede ser considerado una fortaleza en el abordaje metodológico y sustantivo de la presente investigación.
- b. Sin embargo, debe reconocerse que la experiencia del investigador en el SNC, también podría representar una desventaja en el sentido de que ésta se restringe precisamente a las actividades desarrolladas en el SNC, por lo que a efectos de profundizar en la investigación académica sobre la temática abordada en el presente trabajo, se recomienda que en forma posterior, se realicen investigaciones sobre idéntica problemática, que permitan extender el ámbito en los casos de estudio, lo que a su vez permitirá obtener conclusiones que complementen, desarrollen y, de ser el caso, amplíen los resultados obtenidos.
- c. En este contexto, resulta necesario señalar que, tal como se ha referido en capítulos anteriores, dada la naturaleza del objeto de estudio, la metodología de recojo de datos considerada más adecuada y factible ha sido el denominado método Delphi. Se ha valorado la importancia de aplicar esta metodología, por su adaptación al tratamiento de problemas complejos, para lo cual se ha recurrido al consenso de expertos, que corresponden a una muestra selectiva, por lo que no se han utilizado muestras aleatorias o muestras probabilísticas. Sin embargo, esta metodología presenta limitaciones que son reconocidas en el ámbito

académico general, tales como el carácter no aleatorio de la muestra y la operacionalización de las variables a través de preguntas que podrían no ser contestadas en forma fiable.

- d. Respecto de la muestra seleccionada, resulta pertinente precisar que la misma fue elegida considerando que el alcance de la presente investigación se extiende a la SGCAA, por lo que la población objeto de exploración está constituida precisamente por personal auditor de la referida unidad orgánica y por personal auditor de los OCI del ámbito de competencia de la misma. De este modo se tiene que las personas que conforman la muestra no aleatoria tienen, precisamente, la condición de expertos en la materia de estudio.
- e. Teniendo en cuenta que los expertos que han sido consultados, tienen experiencia y conocimiento en el SNC, pero no necesariamente representan en forma estadística a la población afectada por el problema público identificado, ello podría constituir una limitación desde la perspectiva de la validez externa de las conclusiones a las que se ha arribado en el presente trabajo.
- f. Cabe recordar que, en el campo de la metodología de la investigación científica, el concepto de validez externa - tal como lo señalan Argimon y Jiménez (2019), en el libro *Métodos de investigación clínica y epidemiológica*- está referido al nivel en el que los resultados que emergen de un estudio, pueden ser materia de extrapolación a poblaciones diferentes a las que han sido objeto de estudio. En otras palabras, la validez externa es la capacidad de un estudio para generar conclusiones

con potencial de generalización a contextos y poblaciones más amplias de las que fueron el objeto directo del estudio.

Estando a lo dicho se tiene que, si bien el presente trabajo puede presentar algunas limitaciones, especialmente en lo referido a su validez externa, esto no disminuye su valor contributivo desde la perspectiva académica. Los resultados, conclusiones y recomendaciones incluidas en el mismo, al igual que las del conjunto de trabajos de similar naturaleza, constituyen avances de investigación cuya finalidad es contribuir a la mejora continua de los procesos de control gubernamental. Asimismo, los resultados obtenidos pueden ser considerados como base para posteriores investigaciones que se realicen, siendo este precisamente uno de los aportes más significativos de la labor de investigación desarrollada, pues a partir de la misma, se podrán realizar estudios de mayor amplitud y profundidad.

REFERENCIAS

- Alarcón Javier. (2019). *Políticas públicas para la agricultura familiar: El caso de Perú*. https://coprofam.org/wp-content/uploads/2019/06/PPAFCL-PER%C3%9A_web.pdf.
- Argimon Pallas y Jiménez Villa. (2019) *Métodos de investigación clínica y epidemiológica*.
- Bloomberg Línea. *Perú destina más de US\$90 mills. para comprar fertilizantes: ¿Cómo se distribuirá?* Recuperado el 22 de agosto de 2022 de <https://www.bloomberglinea.com/2022/05/19/peru-destina-mas-de-us90-millones-para-comprar-fertilizantes-urea-como-lo-hara/>
- Cajiao Ortega y Calvache Pintado. (2017). *El rol del auditor en el control de los recursos públicos y la Auditoría Forense*. Revista Publicando.
- Escuela Nacional de Control (2022). *Contrataciones Públicas: Infracciones Recurrentes, Programa de Formación Ética Aplicada a las Contrataciones Públicas*.
- Exposición de motivos de la Ley de Contrataciones del Estado (2021). https://www.mef.gob.pe/contenidos/abastecimiento/exposicion_motivos_RM141_2021EF54.pdf
- Exposición de motivos del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado (2018). <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2018/Diciembre/31/EXP-DS-344-2018-EF.pdf>
- Franco Rafael (2007) *La profesión contable y los escándalos empresariales*. Revista Lumina.

García Julita (1992) *Auditoría de cuentas: su regulación en la CEE y en España.*

Una evidencia de su importancia. Documentos de trabajo. Universidad de Oviedo. Facultad de Ciencias Económicas.

Gudynas Eduardo (2017). *Extractivismos y corrupción en América del Sur -*

Estructuras, dinámicas y tendencias en una íntima relación. Revista de Ciencias Sociales y Humanas.

Guía para el Control Gubernamental a las contrataciones de bienes y servicios

D.Leg.1017, emitida por la Contraloría General de la República en el año 2015.

https://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/Guia_Control_Gubernamental_Contratac.pdf

Guía de Técnicas de Auditoría emitida por la Contraloría General de la República el año 2015.

<https://www.gob.pe/institucion/contraloria/normas-legales/1956797-1-guia-tecnicas-de-auditoria>

Guiral Andrés (2004) *Sensibilidad hacia evidencia y efecto inmediatez en la*

formación del juicio profesional de auditores y analistas bancarios: el modelo de revisión de creencias. Estudios de economía y empresa.

Guiral Andrés y Gonzalo José (2008) *La hipótesis de la profecía autocumplida*

en la evaluación de la evidencia en el contexto de la gestión continuada.

Revista de contabilidad: Spanish accounting review.

Ley N° 27785 – Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría

General de la República, 23 de julio de 2003.

https://doc.contraloria.gob.pe/documentos/TILOC_Ley27785.pdf.

Ley N° 30225, Ley de Contrataciones del Estado, 11 de julio de 2014.

<https://portal.osce.gob.pe/osce/sites/default/files/Documentos/legislacion/ley/Ley%2030225%20Ley%20de%20contrataciones-julio2014.pdf>.

Ley N° 30518 - Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2017, 2 de diciembre de 2016. <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/ley/15075-ley-n-30518-1/file>.

Ley N° 30693 - Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año 2018, 6 de diciembre de 2017. <https://diariooficial.elperuano.pe/normas>.

Loewenstein Goerge, Bazerman Max y Moore Don (2002) *Por qué buenos contadores pueden hacer malas auditorías*. Harvard Business Review

Martínez Luis (2018). Evidencia en Auditoría.

http://diccionarioempresarial.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4slIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjcxMTtbLUouLM_DxblwM_DS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAYqOx-jUAAAA=WKE.

Martínez Luis, Rodríguez Alejandro y Yubero Pilar (2006). *La independencia del auditor y los conflictos de intereses en auditoría*. Revista Partida Doble.

Montilla Omar y Herrera Luis (2005) *El deber ser de la auditoría*. Estudios Gerenciales.

Norma Internacional de Auditoría 500 – Evidencia de Auditoría, emitida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013. <https://www.icac.gob.es/node/72>

Norma internacional ISSAI 4100 Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros, emitida

el 2016 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

https://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/ISSAI_4100_S-Directrices_Auditoria_de_Cumplimiento.pdf.

Orta Manuel (1995). *La teoría de la evidencia en auditoría. Aplicaciones de los Sistemas Expertos*. (Tesis Doctoral Inédita). Universidad de Sevilla, Sevilla.

Osce. (agosto de 2018) Informe Anual de Contrataciones Públicas 2017. https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1016426/Informe_Anuual_de_Contrataciones_P%C3%BAblicas_2017_-_Definitivo.pdf.

Portal institucional de internet del OSCE <https://portal.osce.gob.pe/osce/conosce/indicadores-del-mercado-estatal.html>.

Portal institucional de internet del OSCE, <https://portal.osce.gob.pe/osce/conosce/indicadores-del-mercado-estatal.html>.

Reglamento de la Ley N° 30025, Ley de Contrataciones del Estado, 31 de diciembre de 2018. <https://portal.osce.gob.pe/osce/sites/default/files/Documentos/legislacion/ley/Ley%2030225%20Ley%20de%20contrataciones-julio2014.pdf>

Resolución de Contraloría N° 162-95-CG que aprueba las Normas de Auditoría Gubernamental, 26 de setiembre de 1995. https://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/NAGU_normas_profesionales.pdf

Resolución de Contraloría N° 532-2005-CG que aprueba la Guía de Auditoría de las Adquisiciones y Contrataciones del Estado, 12 de enero de 2006
<https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2357137/Resoluci%C3%B3n%20de%20Contralor%C3%ADa%20N%C2%B0532-2005-CG.pdf.pdf?v=1635882820>

Resolución de Contraloría N° 273-2014-CG, Normas Generales de Control Gubernamental, 12 de mayo de 2014.
https://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/RC_273_2014_CG.pdf.

Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG que aprueba la Directiva N° 007-2014/GCSI denominada "Auditoría de Cumplimiento" y el "Manual de Auditoría de Cumplimiento", 23 de octubre de 2014.
<https://diariooficial.elperuano.pe/normas>.

Resolución de Contraloría N° 295-2021-CG que aprueba las Normas Generales de Control Gubernamental, 24 de diciembre de 2021.
<https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2656831/Resoluci%C3%B3n%20de%20Contralor%C3%ADa%20N%C2%B0%20295-2021-CG.pdf.pdf?v=1640709097>

Resolución de Contraloría N° 001-2022-CG, que aprueba la Directiva N° 001-2022-CG/NORM Auditoría de Cumplimiento y el Manual de Auditoría de Cumplimiento, 9 de enero de 2022.
<https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2715830/Resoluci%C3%B3n%20de%20Contralor%C3%ADa%20N%C2%BA%20001-2022-CG.pdf.pdf?v=1641834103>

Salas José y Reyes Nydia (2015) *Modelo propuesto para la detección de fraudes por parte de los auditores internos basado en las Normas Internacionales de Auditoría*. Cuadernos de Contabilidad.

Sánchez Salvador (2015) *La evidencia de auditoría basada en pruebas de cumplimiento especial referencia a las NIA-ES*. Revista Contable.

Sampieri Roberto, Fernández Carlos y Baptista María (2014). *Metodología de la Investigación*. Mcgraw-HILL / interamericana editores, s.a. de c.v.

Shack Nelson, Perez Jennifer y Portugal Luis (2021). *Incidencia de la corrupción y la inconducta funcional en el Perú*. Resolución de Contraloría N° 273-2014-CG, Normas Generales de Control Gubernamental, 12 de mayo de 2014. https://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/RC_273_2014_CG.pdf.

Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG que aprueba la Directiva N° 007-2014/GCSI denominada "Auditoría de Cumplimiento" y el "Manual de Auditoría de Cumplimiento", 23 de octubre de 2014. <https://diariooficial.elperuano.pe/normas>.

Resolución de Contraloría N° 295-2021-CG que aprueba las Normas Generales de Control Gubernamental, 24 de diciembre de 2021. https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2656831/Resoluci%C3%B3n%20de%20Contralor%C3%ADa%20N%C2%B0%20295-2021-CG.pdf.pdf?v=1640709097c.contraloria.gob.pe/estudios-especiales/documento_trabajo/2021/INCIDENCIA_DE_LA_CORRUPCION_Y_LA_INCONDUCTA_FUNCIONAL_2020.pdf

Sierra Guillermo y Orta Manuel (2005) *La experiencia y el comportamiento ético de los auditores*. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Revista Española de Financiación y Contabilidad.

ANEXOS

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
1	Resolución de Contraloría Nº 162-95-CG	Normas de Auditoría Gubernamental - NAGU	27/09/1995	23/10/2014	<p>NAGU 3.40 EVIDENCIA SUFICIENTE, COMPETENTE Y RELEVANTE</p> <p>El auditor debe obtener evidencia suficiente, competente y relevante mediante la aplicación de pruebas de control y procedimientos sustantivos que le permitan fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto al organismo, programa, actividad, o función que sea objeto de auditoría.</p> <p>La evidencia deberá someterse a prueba para asegurarse que cumpla los requisitos básicos de suficiencia, competencia y relevancia. Los papeles de trabajo deberán mostrar los detalles de la evidencia y revelar la forma en que se obtuvo.</p> <p>CARACTERÍSTICAS DE LA EVIDENCIA</p> <p>a. Suficiencia</p> <p>Es suficiente la evidencia objetiva y convincente que basta para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor. La evidencia será suficiente cuando por los resultados de la aplicación de una o varias pruebas, el auditor podrá adquirir certeza razonable que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados. Para determinar si la evidencia es suficiente se requiere aplicar el criterio profesional. Cuando sea conveniente, se podrá emplear métodos estadísticos a este propósito.</p> <p>b. Competencia</p> <p>Para que sea competente, la evidencia deberá ser válida y confiable. Afin de evaluar la competencia de la evidencia, el auditor deberá considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de su validez o de su integridad. De ser así, deberá obtener evidencia adicional o revelar esta situación en su informe.</p> <p>Los siguientes supuestos constituyen criterios útiles para juzgar si la evidencia es competente, si bien no deberán considerarse suficientes para determinar la competencia.</p> <p>La evidencia que se obtiene de fuentes independientes es más confiable que la obtenida del propio organismo auditado.</p> <p>La evidencia que se obtiene cuando se ha establecido un sistema de control interno apropiado es más confiable que aquella que se obtiene cuando el sistema de control interno es deficiente, no es satisfactorio o no se ha establecido.</p> <p>La evidencia que se obtiene físicamente mediante un examen, observación, cálculo o inspección es más confiable que la que se obtiene en forma indirecta.</p> <p>Los documentos originales son más confiables que sus copias.</p> <p>La evidencia testimonial que se obtiene en circunstancias que permite a los informantes expresarse libremente merece más crédito que aquella que se obtiene en circunstancias comprometedoras (por ejemplo, cuando los informantes pueden sentirse intimidados).</p> <p>c. Relevancia</p> <p>Se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso. La información que se utilice para demostrar o refutar un hecho será relevante si guarda una relación lógica y patente con este hecho. Si no lo hace, será irrelevante y, por consiguiente, no deberá incluirse como evidencia.</p> <p>Cuando lo estime conveniente, el auditor auditor deberá obtener de los funcionarios de la entidad auditada declaraciones por escrito respecto a la relevancia y competencia de la evidencia que haya obtenido.</p>	<p>La NAGU 3,40 EVIDENCIA SUFICIENTE, COMPETENTE Y RELEVANTE, establecía que los tres requisitos que debía cumplir eran ser <i>suficiente, competente y relevante</i></p> <p>Al respecto, con relación a la suficiencia, señala que la misma se determinaba aplicando el criterio profesional, en tanto que para el cumplimiento de los requisitos de ser <i>competente y relevante</i>, no estableció como se determinaba su cumplimiento. En ese sentido, se tiene que, según esta norma, el cumplimiento de los tres requisitos antes señalados, era determinado por los propios auditores, utilizando su propio criterio profesional.</p>

Nota: Elaboración propia.

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
2	Resolución de Contraloría Nº 473-2014-CG	Directiva Nº 007-2014- CG/GCSII denominada "Auditoría de Cumplimiento	02/01/2015	09/01/2022	<p>7.1.2. Ejecución.- Consiste en las actividades siguientes: Definir la muestra de auditoría; ejecutar los procedimientos del programa de auditoría, aprobados en el plan de auditoría definitivo, mediante la aplicación de las técnicas de auditoría las mismas que permitan obtener y valorar las evidencias; y a su vez identificar, elaborar y comunicar las desviaciones de cumplimiento. Asimismo, comprende evaluar los comentarios, señalar de ser el caso, el tipo de la presunta responsabilidad, identificando las personas comprendidas en los hechos; así como, registrar el cierre de la ejecución de la auditoría en el sistema correspondiente. Las actividades se detallan a continuación:</p> <p>7.1.2.2. Ejecutar el plan de auditoría definitivo.- Consiste en ejecutar y documentar los procedimientos del programa de auditoría y sus resultados. Aplicación de los procedimientos de auditoría, obtención y valoración de las evidencias.- La comisión auditora aplica los procedimientos contenidos en el programa de auditoría, con la finalidad de obtener evidencias de auditoría suficiente y apropiada que fundamenta la conclusión del auditor respecto del trabajo realizado. La comisión auditora obtiene evidencias de auditoría, aplicando una o varias técnicas de auditoría según las circunstancias, tales como: comparación, observación, indagación, entrevista, tabulación conciliación, inspección, confirmación, análisis, revisiones selectivas, etc. La aplicación y resultado de dichas pruebas debe registrarse en la documentación de auditoría respectiva. La comisión auditora debe valorar la evidencia con la finalidad de reducir el riesgo de auditoría y que sirva de sustento a las conclusiones de los procedimientos contenidos en el programa de auditoría. Dicha valoración consiste en el empleo del juicio y escepticismo profesional del auditor para establecer si la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada, considerando los factores que fundamenten o contradigan la información de la materia examinada. (...)</p> <p>7.1.2.3. Determinar las observaciones.- (...) Elaborar y comunicar las desviaciones de cumplimiento.- Cuando la comisión auditora, como resultado de la obtención y valoración de la evidencia suficiente y apropiada, advierte el incumplimiento o inobservancia de la normativa, procede a elaborar la desviación de cumplimiento (...)</p> <p>ANEXO N° 1: GLOSARIO DE TÉRMINOS 18. Evidencia Es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión y sustenta el informe de auditoría.</p> <p>- Suficiente Medida cuantitativa, referida a la cantidad de evidencia obtenida. - Apropiada Medida cualitativa, referida a la relevancia, fiabilidad y legalmente válida.</p>	<p>A diferencia de las NAGU que establecían tres requisitos para la evidencia (ser suficiente, competente y relevante), en esta Directiva, la evidencia debe cumplir con dos requisitos que son, ser <i>suficiente</i> (cantidad); y, <i>apropiada</i> (calidad).</p> <p>En el numeral 7.1.2.2. Ejecutar el plan de auditoría definitivo, se establece que la Comisión Auditora aplica los procedimientos contenidos en el programa de auditoría, con la finalidad de obtener evidencia <i>suficiente y apropiada</i>, estableciendo esta norma que, es la Comisión Auditora la que empleando el juicio y escepticismo profesional establece si la evidencia es <i>suficiente y apropiada</i>; en ese sentido, se advierte que la determinación del cumplimiento de las características de la evidencia antes mencionados, se realiza utilizando el juicio y escepticismo profesional de cada auditor, lo que determina la ausencia de parámetros objetivos para definir con la mayor precisión posible el cumplimiento de tales requisitos.</p>

Nota: Elaboración propia.

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
2	Resolución de Contraloría Nº 473-2014-CG	"Manual de Auditoría de Cumplimiento"	02/01/2015	09/01/2022	<p>1.4.5. La seguridad en la auditoría de cumplimiento</p> <p>20. La seguridad en la auditoría de cumplimiento obliga a entender la materia a examinar y a obtener evidencia suficiente y apropiada para fundamentar la conclusión del auditor (Informe de auditoría). (...)</p> <p>23. En la auditoría de cumplimiento existen dos niveles de aseguramiento: • Seguridad razonable, que (...) además, comprende el análisis de riesgos, la aplicación de procedimientos para hacer frente a los riesgos analizados y una valoración de la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida. (...)</p> <p>39. La revisión de la documentación de la auditoría en la etapa de ejecución, por parte del jefe de comisión al integrante de la comisión debe considerar lo siguiente: (...) • Que las evidencias obtenidas sean suficientes y apropiadas. (...)</p> <p>40. La revisión de la documentación de la auditoría por parte del supervisor debe contemplar lo siguiente: (...) • Que las evidencias obtenidas sean suficientes y apropiadas. (...)</p> <p>42. De estimarlo necesario, el gerente de la unidad orgánica o jefe del OCI correspondiente puede revisar la documentación de la auditoría con la finalidad de cerciorarse, que cuente con evidencia suficiente y apropiada, que respalde los resultados de la auditoría; cautelando de esta manera, el cumplimiento de las disposiciones establecidas para la documentación de auditoría. (...)</p> <p>56. La comisión auditora de acuerdo a los roles establecidos, realiza las funciones siguientes: Funciones del supervisor: (...)</p> <p>5. Supervisar la ejecución de los procedimientos de auditoría descritos en el programa, verificando las conclusiones arribadas por el auditor y cautelando que las evidencias sean suficientes y apropiadas según lo establecido en las normas y procedimientos de control gubernamental, informando al jefe de la comisión auditora para el seguimiento respectivo y a los niveles gerenciales competentes. (...)</p>	<p>Al igual que la Directiva N° 007-2014- CG/GCSII en el Manual de Auditoría de Cumplimiento aprobado con Resolución de Contraloría N° 473-2014-CG, se establece que la evidencia debe cumplir con los requisitos de ser <i>suficiente</i> (cantidad) y <i>apropiada</i> (calidad). No obstante, en las disposiciones que refieren al cumplimiento de dichos requisitos, no se establecen los parámetros que deben ser utilizados para determinar en forma objetiva el cumplimiento de los referidos requisitos, resaltando en ese sentido lo que se establece en el numeral 96 que establece que <i>"En la valoración de las evidencias la comisión auditora emplea el juicio y escepticismo profesional (...) para establecer si la evidencia de auditoría es suficiente (medida cuantitativa) y apropiada (medida cualitativa, es decir con relevancia, fiabilidad y legalmente válida)."</i></p> <p>En ese sentido, se advierte que con esta norma, el cumplimiento de los requisitos de la evidencia de ser <i>suficiente</i> (cantidad) y <i>apropiada</i> (calidad), es determinado por los propios auditores, utilizando para ello su juicio profesional.</p>

Nota: Elaboración propia.

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
2	Resolución de Contraloría Nº 473-2014-CG	"Manual de Auditoría de Cumplimiento"	02/01/2015	09/01/2022	<p>Funciones del jefe de la comisión: (...)</p> <p>7. Asignar y supervisar la ejecución de los procedimientos de auditoría descritos en el programa, por parte del profesional experto, abogado y demás integrantes de la comisión auditora; cautelando que las evidencias obtenidas y valoradas sean suficientes y apropiadas. (...)</p> <p>Funciones del integrante (...)</p> <p>5. Ejecutar los procedimientos de auditoría descritos en el programa de auditoría y obtener evidencia apropiada y suficiente según la normativa de auditoría de cumplimiento. (...)</p> <p>Funciones del abogado (...)</p> <p>3. Revisar y analizar las desviaciones de cumplimiento elaboradas por la comisión auditora, constatando que la evidencia obtenida sea suficiente y apropiada. (...)</p> <p>2.4. Comprender la entidad y la materia a examinar. 63. Con base a los resultados de la reunión sostenida con el responsable del planeamiento y gerente o jefe de la unidad orgánica competente u OCI respectivo; la comisión auditora establece aquellos aspectos que deben ser profundizados, a fin de lograr una total comprensión de la entidad y su entorno, y la materia a examinar, deben también considerar en su valoración, entre otros, lo siguiente: a) Determinar la materialidad con relación a los riesgos de incumplimiento o desviaciones de cumplimiento, a fin de establecer el nivel y valor de la materialidad de manera cuantitativa y cualitativa de la materia a examinar con la intención de determinar el alcance apropiado de los procedimientos, detectar e informar desviaciones de cumplimiento, aplicando su juicio o criterio profesional, y obtener evidencia suficiente y apropiada para fundamentar las conclusiones de auditoría de los informes. (...)</p> <p>64. La comisión auditora aplica diversas técnicas de auditoría que, a su juicio profesional, le permita obtener las evidencias suficientes y apropiadas (ver apéndice 2 – Oficio de solicitud de información) de aquellos aspectos que deben ser complementados o analizados exhaustivamente, para una cabal comprensión de la entidad y materia a examinar. (...)</p>	

Nota: Elaboración propia.

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
2	Resolución de Contraloría Nº 473-2014-CG	"Manual de Auditoría de Cumplimiento"	02/01/2015	09/01/2022	<p>69. El jefe o supervisor de la comisión auditora ingresa los objetivos específicos y procedimientos de auditoría definitivos en el sistema informático establecido por la Contraloría, designando el personal encargado del desarrollo de cada objetivo específico y de la obtención de la evidencia suficiente y apropiada. (...)</p> <p>93. La comisión auditora aplica técnicas de auditoría establecidas en los procedimientos contenidos en el programa de auditoría, con la finalidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada que fundamente o soporte las conclusiones del auditor respecto a la materia a examinar y, de ser el caso, el señalamiento de la responsabilidad; para esto debe tomar como marco de referencia lo establecido por la Contraloría en la Guía de Técnicas de Auditoría. (...)</p> <p>Obtención y valoración de las evidencias</p> <p>96. En la valoración de las evidencias la comisión auditora emplea el juicio y escepticismo profesional y analiza los elementos de prueba que fundamenten o contradigan la existencia de posibles actos de incumplimientos, para establecer si la evidencia de auditoría es suficiente (medida cuantitativa) y apropiada (medida cualitativa, es decir con relevancia, fiabilidad y legalmente válida), lo cual permite sustentar las conclusiones de los procedimientos contenidos en el programa de auditoría y reducir el riesgo de auditoría.</p> <p>97. El proceso de recopilación de evidencia es sistémico e iterativo y comporta lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obtención de evidencia mediante la aplicación de procedimientos de auditoría apropiados; • Evaluación de la evidencia obtenida en forma suficiente (cantidad) y apropiada (calidad); • Riesgo de reevaluación y obtención de pruebas adicionales en caso necesario. <p>Este proceso prosigue hasta que la comisión auditora se muestre satisfecha con que existe evidencia suficiente y apropiada para fundamentar su conclusión. En muchos casos, el muestreo es un instrumento de verificación para detectar actos de incumplimientos de las normas. (...)</p> <p>Identificar las desviaciones de cumplimiento</p> <p>99. Como resultado de la aplicación de los procedimientos contenidos en el programa de auditoría a la materia a examinar y con la obtención y valoración de la evidencia de auditoría suficiente y apropiada, la comisión auditora fundamenta la conclusión respecto del trabajo realizado, identificando de ser el caso, las deficiencias de control interno, los incumplimientos o mayores elementos de juicio que permitan confirmar los hechos detectados, incluyendo sus causas y efectos. (...)</p>	

Nota: Elaboración propia.

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
2	Resolución de Contraloría Nº 473-2014-CG	"Manual de Auditoría de Cumplimiento"	02/01/2015	09/01/2022	<p>III. OBSERVACIONES</p> <p>En este rubro del informe, la comisión auditora como resultado del trabajo de campo realizado y la aplicación de los procedimientos de auditoría, desarrolla cada una de las observaciones que haya determinado, una vez concluido el proceso de evaluación y contrastación de las desviaciones de cumplimiento comunicadas, con los comentarios emitidos por el personal comprendido en las mismas y la respectiva evidencia sustentante.</p> <p>Las observaciones se refieren a hechos o situaciones de carácter significativo y de interés para la entidad examinada, cuya naturaleza deficiente permita oportunidades de mejora o corrección, y que se sustentan con evidencia suficiente y apropiada resultante de la evaluación efectuada.</p>	

Nota: Elaboración propia.

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
3	Resolución de Contraloría Nº 001-2022-CG	Directiva Nº 001-2022-CG/NORM "Auditoría de Cumplimiento"	10/01/2022	Hasta la fecha	<p>6.6. Documentación, organización y registro para la gestión de la Auditoría de Cumplimiento (...) La Comisión Auditora debe completar la documentación y registro de auditoría antes del cierre de la Auditoría de Cumplimiento. La documentación de auditoría debe cumplir con los requisitos siguientes: completa, clara, comprensible, detallada, legible, ordenada y contener la evidencia suficiente y apropiada. (...)</p> <p>7.1.2.1. Desarrollar los procedimientos de auditoría La Comisión Auditora desarrolla los procedimientos contenidos en el Plan de Auditoría, con la finalidad de obtener evidencias de auditoría suficientes y apropiadas que fundamentan las conclusiones de los integrantes de la Comisión Auditora respecto del trabajo realizado. (...) La Comisión Auditora, aplicando el juicio profesional y el escepticismo, valora las evidencias recolectadas para llegar a una conclusión. (...)</p> <p>7.1.2.2. Determinar las desviaciones de cumplimiento y evaluar los comentarios o aclaraciones (...)</p> <p>a) Elaborar la Matriz de Desviaciones de Cumplimiento Como resultado del desarrollo de los procedimientos de auditoría incluidos en el Plan de Auditoría y con la obtención y valoración de la evidencia de auditoría suficiente y apropiada, los integrantes de la Comisión Auditora elaboran y registran en la Matriz de Desviaciones de Cumplimiento todos los hechos advertidos como desviaciones de cumplimiento. (...)</p> <p>b) Elaborar las desviaciones de cumplimiento (...) De ser el caso, la Comisión Auditora puede complementar las desviaciones contenidas en la referida Matriz de Desviaciones de Cumplimiento, con solicitud(es) de información adicional(es) a fin de contar con mayor evidencia suficiente y apropiada que la sustenten. (...)</p>	<p>La Directiva Directiva Nº 001-2022-CG/NORM, aprobada con Resolución de Contraloría Nº 001-2022-CG, establece que la evidencia debe cumplir con los requisitos de ser <i>suficiente</i> (cantidad) y <i>apropiada</i> (calidad), estableciéndose asimismo que es la Comisión Auditora, aplicando el juicio profesional y el escepticismo, la que valora las evidencias recolectadas para llegar a una conclusión. En ese sentido, la evaluación del cumplimiento de los requisitos de evidencia se hace sin contar con parámetros objetivos que sirvan de herramienta para determinar con la mayor precisión posible cuando es que la evidencia obtenida cumple con los requisitos de ser suficiente (cantidad) y apropiada (calidad).</p>
					<p>Anexo Nº 1: Glosario de Términos Constituyen conceptos básicos para efectos de esta Directiva, los siguientes:</p> <p>8. Evidencia Es la información utilizada por la Comisión Auditora para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión y sustenta el Informe de Auditoría. La evidencia debe cumplir con los requisitos siguientes:</p> <p>a) Suficiente Medida cuantitativa, referida a la cantidad de evidencia obtenida.</p> <p>b) Apropiada Medida cualitativa, referida a la relevancia, fiabilidad y legalmente válida. (...)</p>	

Nota: Elaboración propia.

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
	Resolución de 3 Contraloría Nº 001-2022-CG	"Manual de Auditoría de Cumplimiento"	10/01/2022	Hasta la fecha	<p>6.4.3. Participación de expertos</p> <p>15. (...) Los expertos emiten y suscriben los informes técnicos que son utilizados por la Comisión Auditora como evidencia suficiente y apropiada que respalde las opiniones o conclusiones del Informe de Auditoría y demás documentación de auditoría, según corresponda.</p> <p>(...)</p> <p>6.4.5. La seguridad en la Auditoría de Cumplimiento</p> <p>19. La seguridad en la Auditoría de Cumplimiento obliga a entender la materia de control y a obtener evidencia suficiente y apropiada para fundamentar la conclusión del auditor (Informe de Auditoría).</p> <p>(...)</p> <p>36. La Comisión Auditora debe completar la documentación y registro de auditoría antes del cierre de la Auditoría de Cumplimiento. La documentación de auditoría debe cumplir con los requisitos siguientes: completa, clara, comprensible, detallada, legible, ordenada y contener la evidencia suficiente y apropiada.</p> <p>(...)</p> <p>38. La revisión de la documentación de auditoría, física o electrónica, en la etapa de Ejecución, por parte del Jefe de Comisión al integrante de la Comisión Auditora debe considerar lo siguiente:</p> <p>(...)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Que las evidencias obtenidas sean suficientes y apropiadas. <p>(...)</p> <p>39. La revisión de la documentación de auditoría por parte del Supervisor debe contemplar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Que las evidencias obtenidas sean suficientes y apropiadas. <p>(...)</p> <p>41. De estimarlo necesario, el responsable del órgano desconcentrado o de la unidad orgánica o Jefe del OCI correspondiente, a cargo de la aprobación del Informe de Auditoría, puede revisar selectivamente la documentación de la auditoría con la finalidad de cerciorarse, que cuente con evidencia suficiente y apropiada, que respalde los resultados de la auditoría.</p> <p>(...)</p> <p>6.14. Roles de la Comisión Auditora</p> <p>57. La Comisión Auditora de acuerdo a los roles establecidos, realiza las funciones siguientes:</p>	<p>En forma similar a lo establecido en la Directiva Directiva Nº 001-2022-CG/NORM, aprobada con Resolución de Contraloría Nº 001-2022-CG, el Manual de Auditoría de Cumplimiento, también establece que los requisitos que debe cumplir la evidencia son ser suficiente (cantidad) y apropiada (calidad).</p> <p>Sin embargo, en el desarrollo de este Manual, en los numerales 83 y 105, se establece que son los auditores, con base a su propio juicio profesional y escepticismo, quienes deciden cuándo es que la evidencia cumple con dichos requisitos, decidiendo también sobre la posibilidad de obtener mayor cantidad de evidencia o no.</p> <p>En ese sentido, se advierte que son los propios auditores quienes con base a su juicio profesional propio, deciden en qué casos las evidencias obtenidas son suficientes y apropiadas, siendo los propios auditores quienes en el caso de que el alcance del trabajo es insuficiente, con base a su juicio profesional, determinan si se debe o no realizar procedimientos adicionales para obtener mayor evidencia.</p>

Nota: Elaboración propia.

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
3	Resolución de Contraloría Nº 001-2022-CG	"Manual de Auditoría de Cumplimiento"	10/01/2022	Hasta la fecha	<p>A) Funciones del Supervisor: (...)</p> <p>5. Supervisar la ejecución de los procedimientos de auditoría descritos en el Plan de Auditoría, verificando las conclusiones arribadas por el auditor y cautelando que las evidencias sean suficientes y apropiadas según lo establecido en las normas y procedimientos de control gubernamental, informando al Jefe de la Comisión Auditora para el seguimiento respectivo y al responsable del órgano desconcentrado o unidad orgánica de la Contraloría o Jefe del OCI competentes. (...)</p> <p>B) Funciones del Jefe de Comisión: (...)</p> <p>7. Asignar y supervisar la ejecución de los procedimientos de auditoría descritos en el Plan de Auditoría por parte del profesional experto, abogado y demás integrantes de la Comisión Auditora; cautelando que las evidencias obtenidas y valoradas sean suficientes y apropiadas. (...)</p> <p>C) Funciones del integrante: (...)</p> <p>6. Ejecutar los procedimientos de auditoría descritos en el Plan de Auditoría que les sean asignados, obteniendo evidencia apropiada y suficiente según la normativa de Auditoría de Cumplimiento. Funciones específicas del integrante de profesión abogado (...)</p> <p>2. Revisar y analizar las desviaciones de cumplimiento elaboradas por la Comisión Auditora, constatando que la evidencia obtenida sea suficiente y apropiada. (...)</p> <p>7.3. Comprender la entidad o dependencia y la materia de control (...)</p> <p>69, (...)</p> <p>a) Determinar la materialidad o importancia relativa referidos a factores cuantitativos y cualitativos, para tenerlo en cuenta al planificar, al llevar cabo la auditoría de cumplimiento y al evaluar los efectos de las desviaciones de cumplimiento, con la finalidad de determinar el alcance apropiado de los procedimientos, detectar e informar desviaciones de cumplimiento, aplicando su juicio o criterio profesional, y obtener evidencia suficiente y apropiada para fundamentar las conclusiones del Informe de Auditoría.</p>	

Nota: Elaboración propia.

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
	Resolución de 3 Contraloría Nº 001-2022-CG	"Manual de Auditoría de Cumplimiento"	10/01/2022	Hasta la fecha	<p>70. La Comisión Auditora en el diseño de los procedimientos de auditoría, debe considerar la aplicación de las diversas técnicas de auditoría que, a su juicio profesional, le permita obtener las evidencias suficientes y apropiadas (ver Anexo</p> <p>Nº 4 - Oficio de solicitud de información) de aquellos aspectos que deben ser complementados o analizados exhaustivamente, para una cabal comprensión de la entidad o dependencia y la materia de control. Dichas actividades deben estar consideradas en el cronograma de auditoría.</p> <p>(...)</p> <p>7.4. Aprobar el Plan de Auditoría</p> <p>(...)</p> <p>76. El Jefe de Comisión o Supervisor ingresa los objetivos específicos y procedimientos de auditoría definitivos en el sistema informático establecido por la Contraloría o en el que se tenga implementado para los OCI, designando el personal encargado del desarrollo de cada objetivo específico y de la obtención de la evidencia suficiente y apropiada.</p> <p>(...)</p> <p>8.2. Desarrollar los procedimientos de auditoría</p> <p>8.2.1 Evidencia de Auditoría</p> <p>82. La evidencia de auditoría es toda la información obtenida por la Comisión Auditora para sustentar objetivamente su conclusión u opinión general, sobre si un tema cumple, en todos sus aspectos significativos, con los criterios establecidos, y para sustentar las recomendaciones que se formulen sobre la materia de control, así como las acciones legales que correspondan, de ser el caso.</p> <p>En una auditoría de cumplimiento, por lo regular, no se examinan toda la información disponible, debido a que existen técnicas de muestreo y otros medios de selección de ítems para las pruebas, que permiten a la Comisión Auditora, llegar a conclusiones y opiniones.</p> <p>Durante la planificación, la Comisión Auditora identifica los riesgos de control y otros riesgos; diseña y establece los procedimientos de auditoría, los mismos que deben ser aplicados en la etapa de ejecución de la auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, sobre el cual basará su conclusión.</p> <p>83. Para cubrir el alcance de la auditoría, el auditor debe decidir cuándo la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada. La suficiencia y la adecuación están interrelacionadas. Es necesario ejercer el juicio profesional y el escepticismo al momento de examinar la cantidad (suficiente) y la calidad (apropiado) de la evidencia, en particular al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que se aplicarán.</p> <p>La Comisión Auditora, con frecuencia, necesitará combinar y comparar evidencia procedente de diferentes fuentes para cumplir con los requisitos de suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría. La naturaleza y las fuentes de la evidencia de auditoría necesarias están determinadas por:</p>	

Nota: Elaboración propia.

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
	Resolución de 3 Contraloría Nº 001-2022-CG	"Manual de Auditoría de Cumplimiento"	10/01/2022	Hasta la fecha	<ul style="list-style-type: none"> • El nivel de seguridad limitada • Los criterios • La materialidad • La materia de control y, • El alcance de la auditoría. (...) <p>a) Evidencia de auditoría suficiente: Cantidad</p> <p>84. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia necesaria para fundamentar las desviaciones de cumplimiento y las conclusiones de auditoría. A la hora de evaluar la suficiencia de la evidencia, el auditor debe determinar si ha obtenido una evidencia suficiente como para convencer a un experto de que las desviaciones de cumplimiento son razonables.</p> <p>La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de auditoría (cuanto mayor sea el riesgo, mayor evidencia podrá requerirse) y de la calidad de la misma (cuanto mayor sea la calidad, menor evidencia se requerirá). Sin embargo, el auditor debe tener en cuenta en todo caso que la cantidad de evidencia dependerá de las especificidades de la materia examinada, y no solo de la cantidad o la calidad de la propia evidencia. En consecuencia, la suficiencia y la pertinencia de la evidencia están interrelacionadas.</p> <p>El auditor debe tener en cuenta que una mayor cantidad de evidencia no compensa una baja calidad de la misma. La confiabilidad de la evidencia está influida por su fuente y naturaleza, y depende de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. El auditor deberá considerar tanto la relevancia como la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia.</p> <p>85. Las evidencias pueden ser proporcionadas por las personas, funcionarios o servidores públicos, representantes de personas jurídicas entre otros, con firma física o digital, según corresponda.</p> <p>El auditor debe tener en cuenta, entre otros, si la entidad o dependencia ha implementado la firma digital en la institución, tanto para la emisión de los documentos institucionales como para el fedateado o autenticación de los documentos generados por la entidad o dependencia, a fin de evaluar la calidad de la evidencia obtenida.</p> <p>b) Evidencia de auditoría apropiada: Calidad</p> <p>86. Es una medida de la calidad de la evidencia y comprende la pertinencia o relevancia, la validez y la fiabilidad o confiabilidad.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La pertinencia o relevancia se refiere al grado en que la evidencia guarda una relación lógica con el tema específico abordado en el procedimiento de auditoría y resulta relevante para sustentar la conclusión del auditor y ende para responder al objetivo de la auditoría. La relevancia también exige que la evidencia sea aplicable al período bajo revisión. • La validez se refiere al grado en que la evidencia constituye una base significativa o razonable para medir lo que se está evaluando, es decir, el grado en que la evidencia representa aquello que se pretende que represente. 	

Nota: Elaboración propia.

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
3	Resolución de Contraloría Nº 001-2022-CG	"Manual de Auditoría de Cumplimiento"	10/01/2022	Hasta la fecha	<p>• La fiabilidad o confiabilidad se refiere al grado en que la evidencia de auditoría se ha recopilado y elaborado siguiendo un método transparente y reproducible. (...)</p> <p>88. El juicio profesional de los miembros de la Comisión Auditora sobre lo que constituye evidencia, suficiente y apropiada, está influenciado por factores tales como los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Importancia de un posible incumplimiento o desviación de cumplimiento, y probabilidad de que tenga un efecto material en la información acerca de la materia objeto, individualmente considerada, o cuando se une con otros potenciales incumplimientos. • Eficacia de las respuestas de la parte responsable para abordar el riesgo conocido de incumplimiento o desviación de cumplimiento. • Experiencia adquirida durante auditorías previas con respecto a posibles incumplimientos o hallazgos similares. • Resultados de los procedimientos de auditoría realizados, incluyendo la verificación de si tales procedimientos identificaron incumplimientos específicos o hallazgos. • Fuente y confiabilidad de la información disponible. • Cuán convincente e irrefutable es la evidencia. • Conocimiento y comprensión de la parte responsable y su entorno. <p>(...)</p> <p>8.2.3 Obtención y valoración de la evidencia de auditoría</p> <p>102. Esta actividad consiste obtener evidencia suficiente y apropiada, que permita al auditor llegar a una conclusión con un nivel de seguridad limitada. Es un proceso sistémico e iterativo, que involucra:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Recopilar la evidencia mediante la aplicación de procedimientos de auditoría establecidos en el plan de auditoría. • Valorar si la evidencia obtenida es suficiente (cantidad) y apropiada (calidad). • Reevaluar el riesgo y reunir evidencia adicional, de ser necesario. <p>A medida que el auditor ejecuta los procedimientos de auditoría planeados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevar al auditor a modificar la naturaleza, oportunidad o alcance de otros procedimientos de auditoría planeados. En este sentido, puede llegar a manos del auditor información que difiere significativamente de la información sobre la cual se basaron las evaluaciones de riesgos, durante la etapa de planificación.</p> <p>a) Obtención o recopilación de la evidencia de auditoría</p> <p>103. Para la obtención de las evidencias de auditoría durante la etapa de ejecución, el auditor aplica o ejecuta los procedimientos de auditoría establecidos, que permitan cumplir con los objetivos definidos en el Plan de Auditoría, que comprenden una combinación de técnicas de auditoría a juicio del auditor, equilibrando la confiabilidad de la evidencia con el costo que implica obtenerla, para poder llegar a una conclusión con el nivel de aseguramiento determinado.</p>	

Nota: Elaboración propia.

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
	Resolución de 3 Contraloría Nº 001-2022-CG	"Manual de Auditoría de Cumplimiento"	10/01/2022	Hasta la fecha	<p>El proceso de recopilación de evidencias continúa hasta que el auditor tenga confianza suficiente de que existe evidencia, suficiente y apropiada, para respaldar su conclusión. (...)</p> <p>Valoración de la evidencia de auditoría</p> <p>105. Con base a los procedimientos establecidos, el auditor reúne evidencias de auditoría suficientes y apropiadas, el siguiente paso en la auditoría es valorar o evaluar la evidencia de auditoría y formular conclusiones como parte de la ejecución de la auditoría. El auditor debe comparar la evidencia de auditoría obtenida con los criterios fijados para llegar a las conclusiones de auditoría, y de ser el caso, establecer las desviaciones de cumplimiento que correspondan. Aplicando el juicio profesional y el escepticismo, el auditor valora las evidencias recolectadas, así como las opiniones recibidas de la entidad o dependencia auditada. En el proceso de evaluación, el auditor examina si existe evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, para llegar a una conclusión. A los efectos de tener una visión equilibrada y objetiva, el proceso de evaluación implica analizar todas las evidencias obtenidas en relación con desviaciones de cumplimiento que pudieran haberse identificado. Al examinar el alcance del trabajo realizado, el auditor determina si está en capacidad de arribar a una conclusión que responda a los objetivos de la auditoría. Si el alcance del trabajo es insuficiente, el auditor puede considerar la posibilidad de realizar procedimientos adicionales de auditoría o modificar la opinión debido a una limitación del alcance. Al valorar la evidencia, el auditor considera la materialidad. (...)</p> <p>107. Al realizar la valoración de las evidencias, el auditor debe tener en cuenta entre otros, los factores siguientes: (...)</p> <p>d) Integralidad del trabajo de auditoría Si las evidencias obtenidas son suficientes y apropiadas, ello permite, no sólo soportar adecuadamente las observaciones, conclusiones y recomendaciones, sino también demostrar ante terceros su propiedad y racionalidad en términos convincentes. No obstante, que la labor de auditoría puede realizarse en áreas en las cuales los auditores no son especialistas, a menudo es de utilidad solicitar los servicios de expertos que brinden el soporte técnico necesario para emitir conclusiones y recomendaciones objetivas y técnicas. (...)</p> <p>a) Elaborar la Matriz de Desviaciones de Cumplimiento</p> <p>111. Como resultado del desarrollo de los procedimientos de la auditoría incluidos en el Plan de Auditoría a la materia de control y con la obtención y valoración de la evidencia de auditoría suficiente y apropiada, la Comisión Auditora fundamenta la conclusión respecto del trabajo realizado, identificando de ser el caso, las deficiencias de control interno, los incumplimientos o mayores elementos de juicio que permitan confirmar los hechos detectados, el criterio aplicado, incluyendo sus causas y efectos.</p>	

Nota: Elaboración propia.

Anexo 1

Evolución de la regulación de la evidencia en la normativa de control

Nº	Tipo y Nº de Norma	Denominación	Vigencia		Disposiciones Específicas sobre evidencias	Comentarios:
			Desde	Hasta		
	Resolución de 3 Contraloría Nº 001-2022-CG	"Manual de Auditoría de Cumplimiento"	10/01/2022	Hasta la fecha	<p>(...)</p> <p>b) Elaborar las desviaciones de cumplimiento</p> <p>112. Como resultado de la elaboración de la Matriz de Desviaciones de Cumplimiento de ser el caso, la Comisión Auditora la complementa con solicitud(es) de información adicional(es) a fin de contar con mayor evidencia suficiente y apropiada que la sustenten y al advertir el incumplimiento de la normativa, disposiciones internas, estipulaciones contractuales u otras disposiciones legales que resulten aplicables, procede a elaborar la desviación de cumplimiento, utilizando una redacción con lenguaje sencillo y entendible, cuyo contenido se expone en forma objetiva, concreta y concisa.</p> <p>113. Al elaborar las desviaciones de cumplimiento, se debe tener en cuenta lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estar referidas a incumplimientos significativos o materiales, sobre la base de evidencia suficiente y apropiada, y la evaluación efectuada a la materia de control; así como, respecto del uso y destino de los recursos y bienes del Estado, en términos de eficiencia, eficacia, transparencia y economía; <p>(...)</p> <p>Objetividad</p> <p>157. Los hechos deben ser presentados de manera objetiva y ponderada, evitando hacer juicios de valor subjetivos que no se sustenten en la evidencia suficiente y apropiada, obtenida como producto de una debida e imparcial evaluación de los hechos, que permita al usuario su adecuado entendimiento.</p> <p>(...)</p> <p>111. OBSERVACIONES</p> <p>(...)</p> <p>Las observaciones se refieren a hechos o situaciones de carácter significativo y de interés para la entidad o dependencia examinada, cuya naturaleza deficiente permita oportunidades de mejora o corrección, y que se sustentan con evidencia suficiente y apropiada resultante de la evaluación efectuada.</p>	

Nota: Elaboración propia.

Anexo 2

Cálculo del tamaño de la muestra

Fórmulas

Tabla de valores de probabilidad acumulada para la Distribución Normal Estándar	
Nivel de confianza deseado	Puntuación Z
99%	1,28
95%	1,96
90%	1,65
85%	1,44
80%	1,28

Tabla de valores de probabilidad acumulada para la Distribución Normal Estándar		
p	Probabilidad de que ocurra un evento estudiado (éxito)	50%
q	Probabilidad de que no ocurra el evento estudiado (1-p)	50%

Cálculo de muestra para población infinita

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 * p * q}{e^2}$$

Donde:	
n	Tamaño de la muestra buscada
N	Tamaño de la población o universo
Z α	Parámetro estadístico que depende del nivel de confianza
e	Error de la estimación (máximo aceptado)
p	Probabilidad de que ocurra un evento estudiado (éxito)
q	Probabilidad de que no ocurra el evento estudiado (1-p)

Recomendaciones

Z α : El nivel de confianza más efectivo y utilizado es 95%.

e: Indica que los resultados obtenidos están dentro de más o menos este porcentaje de los valores presentados. Por lo regular es **5% o menos**.

p y q: Si no existe antecedentes sobre la probabilidad de éxito y fracaso, lo recomendable es que se use **50%**.

Cálculo de muestra para población finita

$$n = \frac{N * Z_{\alpha}^2 * p * q}{e^2 * (N - 1) + Z_{\alpha}^2 * p * q}$$

Nota: Corresponde al modelo Excel para cálculo de la muestra, proporcionado por la Subdirección de Posgrado, ENC

Calcula el tamaño de la muestra - población finita

¿Cuántas personas deben responder tu encuesta?

Tamaño de la población

156

Nivel de confianza (%)

90%

Margen de error (%)

10%

Tamaño de la muestra

45

*Cálculo para población finita

Nota: Corresponde al modelo Excel para cálculo de la muestra, proporcionado por la Subdirección de Posgrado, ENC.

Anexo 3

Cuestionario de la Encuesta

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN APLICADA:

ROL DE LOS PROCESOS DE OBTENCIÓN Y EVALUACIÓN DE EVIDENCIA EN LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO A LOS PROCESOS DE

CONTRATACIONES DEL ESTADO – BIENES Y SERVICIOS EN EL ÁMBITO DE LA SUBGERENCIA DE CONTROL DEL SECTOR AGRICULTURA Y AMBIENTE PERÍODO 2017 – 2018

CUESTIONARIO

A continuación, encontrará una serie de proposiciones referidas al tema de estudio. De antemano, agradezco su colaboración.

En relación a la evidencia que se obtiene durante la auditoría de cumplimiento a los procesos de contratación de bienes y servicios en el Estado, responda las preguntas siguientes, marcando con una X la alternativa que mejor represente su opinión.

Preguntas	Indicar con un aspa (x) el casillero que representa su opinión				
	Totalmente de acuerdo	De acuerdo	Neutral	En desacuerdo	Totalmente en desacuerdo
1. La normativa de control gubernamental establece la unidad de medida para la cantidad de evidencia de auditoría.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. La cantidad mínima de evidencia de auditoría está establecida en la normativa de control gubernamental.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. La cantidad máxima de evidencia de auditoría está establecida en la normativa de control gubernamental.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. La cantidad de evidencia que se obtiene proporciona toda la información necesaria para la auditoría.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. El aseguramiento de la cantidad de evidencia de auditoría está establecido en la normativa de control gubernamental.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. La normativa de control gubernamental incluye el	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

aseguramiento de la cantidad de evidencia para mejorar la auditoría.					
7. El aseguramiento de la cantidad de evidencia es parte de la auditoría.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. El aseguramiento de la cantidad de evidencia de la auditoría está sistematizado.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. La cantidad de evidencia que se obtiene garantiza la evaluación completa y cabal de las operaciones auditadas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Las normas de control gubernamental sistematizan la obtención de evidencia de auditoría.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. La normativa de control gubernamental establece parámetros de medición para la calidad de evidencia de auditoría.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. La normativa de control gubernamental establece indicadores para determinar la calidad de la evidencia en auditoría.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13. La normativa de control gubernamental establece los niveles de calidad de la evidencia de auditoría.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14. La calidad de la evidencia de auditoría está normalizada.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15. El aseguramiento de la calidad de la evidencia de auditoría está establecido en la normativa de control gubernamental.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16. Se realiza el aseguramiento de la calidad de la evidencia en la auditoría.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17. El aseguramiento de la calidad de la evidencia es parte de la auditoría.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18. El aseguramiento de la calidad de la evidencia en la auditoría está regulado.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19. La normativa de control gubernamental incluye el	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

aseguramiento de la calidad de la evidencia para mejorar la auditoría.					
20. El aseguramiento de la calidad de la evidencia de la auditoría está sistematizado.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
21. La calidad de la evidencia que se obtiene garantiza la evaluación completa y cabal de las operaciones auditadas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
22. Las normas de control gubernamental sistematizan la evaluación de la evidencia de auditoría.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23. Las normas de control gubernamental garantizan la evaluación objetiva de la evidencia de auditoría.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Nota: Corresponde al cuestionario aplicado mediante Google Forms.