

# AUDITORÍA PRESUPUESTARIA GUBERNAMENTAL, INSTRUMENTO DE SUPERVISIÓN PARA LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ

## GOVERNMENT BUDGET AUDIT, SUPERVISION INSTRUMENT FOR THE GENERAL COMPTROLLER OF THE REPUBLIC OF PERU

Recepción: 2020-03-17 - Aceptación: 2020-11-14

**Lázaro Pazos Acosta**<sup>1; a</sup>

 ORCID iD 0000-0001-6227-5243

<sup>1</sup> Investigador independiente.

<sup>a</sup> Doctor en Ciencias Contables y Empresariales.

### RESUMEN

La Contraloría General de la República (CGR) es una entidad pública categorizada como Organismo Constitucional Autónomo. El artículo 82° de la Constitución Política del Perú le asigna la misión de “Supervisar la legalidad de la ejecución del Presupuesto del Estado”. La supervisión la realiza con un Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, cuyo objetivo no es la de supervisar ni detectar actos irregulares en la ejecución del presupuesto. En este propósito, se demuestra que la CGR al no utilizar un instrumento acorde contra la lucha de la corrupción en el Sector Público, más bien incentiva a que los gestores de las entidades públicas realicen desviaciones irregulares de las partidas del presupuesto del Estado, extravíos que tienen aproximadamente una media aritmética del 55% del total del presupuesto ejecutado en los tres niveles del gobierno, con un impacto porcentual cercano al 12% del Producto Bruto Interno. En tal sentido, el presente artículo propone a la CGR un nuevo modelo de auditoría gubernamental para frenar y reducir los actos de corrupción cuya ruta se da a través de modificaciones de los objetivos y metas aprobados explícitamente para cada año fiscal por ley expresa del Congreso de la República del Perú.

**Palabras clave:** Presupuesto; Objetivos; Metas; Desviaciones; Corrupción.

### ABSTRACT

The Comptroller General of the Republic (CGR) is a public entity categorized as an Autonomous Constitutional Organism. Article 82 of the Political Constitution of Peru assigns it the mission of “Supervising the legality of the execution of the State Budget.” Supervision is carried out with a Government Financial Audit Manual, the objective of which is not to supervise or detect irregular acts in the execution of the budget. For this purpose it is shown that the CGR by not using an appropriate instrument against the fight against corruption in the Public Sector rather encourages the managers of public entities to make irregular deviations of the State budget items, losses that they have approximately an arithmetic mean of 55% of the total budget executed at the three levels of government with a percentage impact close to 12% of the Gross Domestic Product. In this sense this article proposes to the CGR a new model of government auditing to stop and reduce acts of corruption whose route is given through modifications of the objectives and goals explicitly approved for each fiscal year by express law of the Congress of the Republic of Peru.

**Keywords:** Budget; Objectives; Goals; Deviations; Corruption.

## INTRODUCCIÓN

El artículo 82° del Capítulo IV Del Régimen Tributario y Presupuestal de la Constitución Política del Perú de 1993, dispone a la Contraloría General de la República el rol de la supervisión de la legalidad de la ejecución del presupuesto del Estado, mandato constitucional que se refrenda con la Ley N° 27785 de fecha 23 de julio de 2002, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República y sus modificatorias. Siendo el objetivo el ejercicio oportuno y la pertenencia del control gubernamental sobre los caudales y el patrimonio del Estado.

Las normas que promulga el Sistema Nacional de Control son de aplicación imperativa en las auditorías para las entidades del Sector Público, es decir deben ser acatadas por los órganos del Gobierno Nacional incluidas a las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional, también en los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales, así como por el Poder Legislativo, el Poder Judicial, el Ministerio Público y todos los organismos que la Constitución Política lo menciona en la estructura del Estado.

Con fecha 03 de octubre del año 2014, la Contraloría General de la República en uso de sus atribuciones, emite la Resolución N° 445-2014-CG por el cual pone en vigencia la Directiva N° 005-2014-CG/AFIN que lleva por nombre de la Auditoría Financiera Gubernamental y el Manual de Auditoría Financiera Gubernamental (MAF), nuevo instrumento de aplicación obligatoria en los exámenes presupuestales y financieros que se realicen por el Sistema Nacional de Control en las entidades del Estado.

El manual hace hincapié que los exámenes que realiza el Sistema Nacional de Control en las entidades públicas se inician con los procedimientos de la auditoría a los Estados Presupuestarios para luego contrastarlo con los estados financieros, a fin de verificar si existe el paralelismo y simultaneidad contable entre ambos registros. Prosiguiendo con la lectura del manual, también señala que dicho instrumento ha sido elaborado para alcanzar el nivel del adelanto de las ciencias sociales que implica la innovación de los instrumentos de control para ponerse a la par con el proceso de modernización que viene atravesando el Estado Peruano. Luego exterioriza que el manual tiene los siguientes atributos:

- a. Identificar y evaluar los riesgos de errores o de fraudes, comparando los estados presupuestarios y la financiera.
- b. Realizar la conciliación de los registros presupuestarios y financieros para admitir y certificar el buen uso de los recursos económicos.
- c. Nueva estandarización en la metodología para calcular el umbral de la auditoría.
- d. Poner especial énfasis en las partidas presupuestales o rubros contables de mayor significancia.
- e. Nueva metodología de comunicación entre el auditado y el auditor durante el trabajo de campo.
- f. En los informes de auditoría que se emite a la entidad, se anexará las incongruencias encontradas, así como las recomendaciones para el mejoramiento del correcto uso de los recursos económicos.

Consecuencia del análisis y puesta en práctica los procedimientos del manual de auditoría financiera, se puede aseverar que lo mencionado anteriormente devienen en palabras, conceptos o enunciados de buenos propósitos, pues en la realidad el manual como su nombre lo expone está creado para la auditoría financiera gubernamental, mas no para la auditoría presupuestaria. Dentro de los escasos procedimientos para los exámenes a los Estados Presupuestarios presenta los mismos que para la auditoría financiera, como por ejemplo, en la parte presupuestal para la determinación de la Materialidad Planeación (MP), y establecer la base individual del total de la ejecución de ingresos y de los gastos, se aplica el 0,5%; para el cálculo del Error Tolerable (ET) se toma el 50% o el 75% de la materialidad de planeación y para determinar el Importe Nominal para el Resumen de Diferencias de Auditoría (RDA), se aplica el ET bajo dos opciones: si el ET se establece al 50% de la MP se multiplica por el 5%, si el ET se ha determinado al 75% de la MP se multiplicará por el 3%.

El tratamiento anteriormente mencionado es totalmente opuesto a los procedimientos que se debe aplicar en la auditoría a los estados presupuestarios, en la cual se debe considerar el total del presupuesto, es decir a la sumatoria de las asignaciones económicas por todas las fuentes de financiamiento.

Se advierte, que el Sistema Nacional de Control a partir del mes de octubre del año 2014 ya viene aplicando los procedimientos del MAF para los exámenes presupuestales, lo que implica resultados de información inexacta para la Cuenta General de la República, que es el instrumento de gestión para la toma de decisiones del Poder Ejecutivo,

con el agravante que dicho manual tiene alcance 2141 entidades públicas del Estado, constituidas por 132 del Poder Ejecutivo, uno del Poder Legislativo, seis del Poder Judicial, 67 de los Organismos Autónomos, 1892 de los Gobiernos Locales y 43 de los Gobiernos Regionales.

En el país existen numerosos estudios sobre tipos de auditoría, faltando en la actualidad uno hecho a la medida para las entidades públicas del Sector Público, a efectos de someter al análisis el correcto uso de los recursos públicos asignados a los objetivos y metas presupuestarias; que debe ser utilizado en los exámenes que realiza el Sistema Nacional de Control y por otro lado, para el escrutinio de la ciudadanía en general.

Según Polar (1998), realizó la estructura de los diferentes modelos de auditoría que se aplican en el Perú y de la suma de ellos arribó a la auditoría integral mostrando la estructura siguiente: en primer lugar le corresponde a la auditoría financiera, en segundo lugar a la auditoría de control interno, el tercer lugar lo ocupa la auditoría de gestión y por último, la auditoría de cumplimiento o de legalidad y dentro de éste, entre otras, se encuentra la auditoría gubernamental. El autor desde el punto de vista conceptual muestra un mapeo de las diferentes auditorías, mas no explica o desarrolla los procedimientos específicos de cada uno de ellos, en las cuales se encuentra la auditoría gubernamental.

Para Gomero y Montes (2012), en la malversación de los recursos económicos del Estado la corrupción emplea mecanismos financieros asociados a la tecnología de la información para hacer posible la desviación de los recursos económicos del país hacia la corruptela, hechos que ocasionan que las entidades públicas no cumplan con la misión, en desmedro de obras programadas y actividades generales para otorgar al ciudadano productos en bienes y servicios con vista a mejorar la calidad de vida. Por otro lado, afirman que las desviaciones de los recursos presupuestales es gracias a los vacíos que les da la normatividad del Sector Público y por la falta del desempeño eficaz de la Contraloría General de la República y de otros organismos públicos que tienen la responsabilidad de fiscalizar el gasto y el buen uso de estos. Como se evidencia en el artículo, los autores orientan la investigación al diagnóstico y las consecuencias que acarrea la corrupción, mas no diseñan o no hacen saber que procedimientos aplicar para combatir las desviaciones de los recursos económicos que se otorgan a las entidades públicas.

De acuerdo con Vega (2019), expresa que los resultados de los exámenes de auditoría de gestión, exige un seguimiento a la documentación donde se refleja los gastos indebidos que se dan en las entidades públicas, indicando que dichos documentos tienen mucho valor para la auditoría de gestión pues revisten el carácter de pruebas anticipadas para los gestores de la entidad, explica que con la auditoría de gestión la alta dirección tiene una herramienta valiosa para conocer los asuntos económicos y profesionales que tienen impacto en aspectos sociales y de equilibrio ecológico, posibilitando que la entidad cumpla con las metas propuestas. Igualmente pone especial énfasis en la auditoría de gestión expresando que está asociada con la estructura funcional de cada entidad con el fin de facilitar el examen o la auditoría a realizar. Pone como evidencia que la auditoría de gestión es una potente herramienta de gestión en las entidades públicas, sin embargo, la investigación no demuestra de cómo realizar la auditoría y menos explicar los procedimientos analíticos para examinar recursos económicos ejecutados.

Por otro lado Valdiviezo (2013), expresa que la Contraloría General de la República y los Órganos de Control Institucional de cada entidad, son los responsables del control del presupuesto y que la Dirección Nacional de Presupuesto Público tiene la obligación de realizar el monitoreo de los niveles de ejecución de los ingresos y gastos autorizados y las modificaciones del presupuesto, para acreditar la idoneidad del gasto en función a los objetivos institucionales y las políticas sectoriales asumidas por la entidad, toda vez que los desembolsos económicos es en beneficio de la ciudadanía. En ese sentido el sistema de control interno es la herramienta sine qua non para la ejecución de las auditorías, para verificar si los desembolsos dinerarios obedecen a la programación, formulación de los ingresos y gastos presupuestales y que estas operaciones estén libres de cualquier distorsión. El autor concluye manifiestamente que en las entidades públicas no existe la adecuada implantación del sistema de Control interno que coadyuva a los exámenes o auditorías, tampoco hace algún manifiesto de procedimientos que se deben aplicar en los exámenes de auditoría.

## Objetivo

El objetivo de la investigación es la de exponer un nuevo modelo de auditoría para el Sector Público, denominada la auditoría presupuestaria gubernamental para supervisar la legalidad de la ejecución del presupuesto del Estado.

En otro nivel del análisis, es muy preocupante que la CGR no haya identificado que los actos de corrupción se dan por las constantes modificaciones presupuestales de Tipo 003 - Funcional y Programático. Cabe agregar que los créditos presupuestarios programados por el titular de la entidad para cada año fiscal tienen la calidad de

declaración jurada donde se expresa los objetivos y metas cuantificadas de cómo se va a gastar el presupuesto autorizado. Es una práctica común y desleal que una vez aprobado el presupuesto se inicien las modificaciones de los objetivos y metas a nivel de específicas de gasto, con la finalidad de enviar los recursos económicos a otras actividades distintas a las no aprobadas. En tal sentido, el MAF no es el instrumento apropiado para la supervisión del presupuesto, no está diseñada para detectar irregularidades en la ejecución del presupuesto en las entidades. Esto explicaría la ineficacia del Sistema Nacional de Control porque no ha logrado distinguir que los extravíos en los gastos públicos se dan a través del presupuesto y que la corrupción guarda una correspondencia directa con el incremento o asignación de recursos para cada año fiscal.

## MATERIAL Y MÉTODOS

El estudio corresponde a una investigación de carácter cualitativo, donde se evaluó e interpretó los resultados de la aplicación del nuevo modelo de auditoría para el Sector Público denominada La Auditoría Presupuestaria Gubernamental Instrumento para Identificar las Desviaciones en los Gastos Públicos, que en otras palabras significa Supervisar la Legalidad de la Ejecución del presupuesto del Estado, tal como lo dispone el artículo 82° de la Constitución Política del Perú del año de 1993.

La Auditoría Presupuestaria Gubernamental es el Instrumento para Identificar las Desviaciones en los Gastos Públicos, sobre la base de la información registrada en los estados presupuestarios y financieros que emite el Sistema Integrado de Administración Financiera del Sector Público (SIAF-SP), en dicho instrumento se describen los procedimientos a desarrollar para verificar los gastos de los recursos presupuestarios asignados a las entidades públicas, en armonía con los sistemas administrativos del sector público.

En la auditoría presupuestaria gubernamental, se tomó la importancia del control de partidas (presupuesto) y cuentas (contabilidad), examinándose la totalidad del presupuesto, independientemente de la fuente de financiamiento o rubro, para ello se confeccionó distintas cédulas destacando entre ellas una que lleva el nombre de: Cédula Matriz del Marco versus Ejecución del Gasto, en la cual se aprecia a nivel gerencial descendiendo hasta el nivel de las de las partidas específicas, sobre el comportamiento del gasto, que sirve como base para realizar el análisis e interpretación de la gestión que se le dio a los recursos económicos (presupuesto) de la entidad. Esta cédula posibilita verificar si los gastos tienen asociación con los objetivos y metas iniciales, y comprobar que las fases del presupuesto estén ligadas con la misión de la entidad (programación, formulación, aprobación, ejecución y evaluación).

La Cédula Matriz del Marco versus Ejecución del Gasto tiene el atributo de revelar cualitativa y cuantitativamente el correcto gasto presupuestal y el respectivo registro en la parte financiera, dicha cédula se muestra a nivel genérica y específica de gasto el Presupuesto Inicial, Rubros de Financiamiento, Créditos Suplementarios, Anulaciones y Acreditaciones y el Presupuesto Final que resulta de las sumas y restas a nivel de las partidas específicas. La cédula matriz también muestra el gasto mensualizado que hace posible el cruce de información con el Plan de Adquisiciones y Contrataciones del Estado para confirmar si el área de logística realizó el proceso en la fecha propuesta y por último cotejar con el área de tesorería el pago correspondiente.

La cédula matriz en cuestión, entre otros, se utilizó para expresar opinión sobre los resultados de los siguientes procedimientos:

- a. Determinar la consistencia de los saldos presupuestales y financieros.
- b. Si los saldos presupuestales han sido devengados en su totalidad, y ante la existencia de cuentas por pagar si los compromisos tienen cobertura financiera en el período ejecutado.
- c. Si los créditos presupuestarios se cumplieron según lo programado.
- d. Anulaciones y acreditaciones de específicas de gastos que se realizó, a que conceptos de adquisición de bienes y servicios obedecen, y si se encuentran registrados en el Plan Operativo Institucional.
- e. Si la programación y formulación del presupuesto están alineados con el Plan de anual de adquisiciones y contrataciones.
- f. Verificar a que obedece el número de modificaciones del Plan de Adquisiciones y Contrataciones de la entidad.
- g. Determinar la existencia de una programación de los gastos bajo la lógica de procesos y en función a los objetivos

del Plan Estratégico Institucional, Plan Operativo Institucional y el Presupuesto asignado.

Los procedimientos de la auditoría presupuestaria gubernamental se pusieron en pericia durante una década (del 2009 al año 2018) tiempo en la cual se realizaron la ejecución de diversas auditorías en diferentes entidades públicas del territorio nacional.

Los exámenes al presupuesto se ejecutaron en los ambientes e instalaciones de las entidades públicas auditadas. Durante la etapa de triangulación de los resultados de la auditoría presupuestaria versus la auditoría financiera gubernamental los patrones de convergencia siempre fueron los mismos, pese que las entidades tuvieron asignación de recursos económicos de diferentes cuantías (presupuesto) siempre se detectó desviaciones en los gastos públicos de los cuales en su mayoría fluctuaban entre el 40% al 70% y en casos excepcionales hasta un 100%. En el primer año de la aplicación de la auditoría presupuestaria gubernamental los resultados, mostraron desviaciones en los gastos públicos (actos de corrupción) y en los siguientes años el resultado era recurrente, es decir siempre se encontraban y reportaban los mismos hallazgos con cuantías diferentes, en otras palabras, no se cumplía con los objetivos y metas presupuestales autorizados por la Leyes Anuales del Presupuesto del Estado.

## RESULTADOS

El Manual de Auditoría Financiera – MAF para el cálculo del umbral de auditoría (materialidad) aplica un procedimiento estandarizado de cálculo aritmético simple, correspondiendo realizar un análisis de las cuentas, ya que en ella reviste observar el resultado de las incorrecciones del cálculo para que el auditor en base a ello establezca la materialidad de las cifras financieras, y de la mano a la consistencia del sistema de control interno de la entidad. En tal sentido este procedimiento no vale su aplicación para las auditorías de carácter financiero y menos para las auditorías al presupuesto, en las cuales la materialidad debe ser por la totalidad de los recursos presupuestales asignados.

Como prueba de ello, a continuación, se expone dichas discrepancias con un sencillo ejercicio aritmético del cálculo de materialidad para las cifras presupuestales, que para dicho ejemplo se toma la cifra de S/ 752 000 000 soles que fue el presupuesto de la Contraloría General de la República asignado en el ejercicio 2019. El desarrollo del presente ejercicio toma dos supuestos, el primero que los calendarios del marco presupuestal fueron atendidos en su totalidad y el segundo que la CGR ejecutó la totalidad del presupuesto. Se aplicaron los procedimientos del Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, y se obtuvo los siguientes resultados:

Tabla 1  
*Umbral relacionado con la auditoría Presupuestal de la CGR*

Materialidad real	Soles
Total, ejecución de gastos	752 000 000
(Materialidad de planeación-MP) 5% del total de gastos	37 600 000
(Error tolerable) 50% de MP	18 800 000
(Resumen de Diferencias de Auditoría-RDA) 5% de MP	940 000

*Fuente:* Procedimientos establecidos en el Manual de Auditoría Financiera Gubernamental.  
Elaboración propia.

La tabla 1 muestra que del marco presupuestal de S/. 752 000 000 base para el cálculo del umbral de la materialidad de planeamiento arrojó la suma de S/. 37 600 000, es decir, que sólo se analizarían partidas presupuestarias que alcancen dicho monto. En el ente Superior de Control por la naturaleza de la misión solamente se analizarían las partidas más relevantes, como por ejemplo la de remuneraciones, la de adquisición de activos no financieros y otras partidas notables cuya sumatoria estén alrededor del umbral de la materialidad calculada. En el escenario optimista y tomando en consideración las tres partidas, la sumatoria alcanzaría a los S/ 112 800 000 de un universo de S/ 752 000 000 por lo tanto, se dejaría fuera de la rendición de cuentas partidas por el importe de S/ 639 200 000 del total del presupuesto asignado, que porcentualmente representa el 85%. Este procedimiento no resiste ningún tipo de análisis, (no se expresa opinión sobre la incidencia que tendría en la Cuenta General de la República). La aplicación de la MP, ET y el RDA para la auditoría a los Estados Presupuestarios o rendición de cuentas, se constituye en un

incentivo perverso que otorga ventajas e impunidad a los funcionarios que gestionan el presupuesto, convirtiéndose este procedimiento en un estímulo para cometer cambios de objetivos y metas a libre discrecionalidad. Tomar una muestra del universo del presupuesto, constituye una indisciplina de los Principios Regulatorios del Presupuesto (Doctrina Presupuestaria) e imposibilita examinar la totalidad de los créditos presupuestarios y la detección de las desviaciones en los gastos públicos.

A continuación, se desarrolla, entre otros, algunos procedimientos básicos de la Auditoría Presupuestaria Gubernamental con el fin de demostrar la solidez de este nuevo modelo de examen. Los datos que se muestran a continuación son reales y corresponden a una Unidad Ejecutora de un Pliego Presupuestal del Gobierno Nacional. Durante el cruce de información o aplicación de los procedimientos se observarán desviaciones de los recursos económicos en distintas modalidades, que sirven al auditor como el hilo conductor para profundizar con otros procedimientos la identificación de los funcionarios públicos que transgredieron las normas imperantes de la administración pública. Es importante puntualizar que no se muestran los formatos de los Estados Presupuestarios y Financieros, así como aquellos relacionados a los documentos técnicos de gestión de la entidad por ser numerosos y con abundante detalle.

Tabla 2  
Saldos del año 2013 y 2014 del Estado de Ejecución de Ingresos y gastos.

Rubro	Ingresos y Gastos 2013			Anotación saldo de Balance Pptal. Año 2014	Recursos monetarios no registrados
	Ingresos	Gastos	Disponibilidad 31.DIC.13		
RO	4 988 026	4 988 026	0		
RDR	10 830 797	10 200,323	630 474	136 311	(494 163)
DT	1 350 707	1 251,763	98 944	100 791	1 847
Total	17 169 530	16 440 112	729 418	237 102	(492 316)

*Nomenclatura:* RO: Recursos Ordinarios  
RDR: Recursos Directamente Recaudados  
DT: Donaciones y Transferencias

*Fuente:* Estados de Ejecución de Ingresos y Gastos del año 2013 y 2014.  
Elaboración propia.

La cédula que antecede sirve para contrastar los saldos presupuestales registrados al término del ejercicio 2013 y que deben ser tomados como saldos iniciales en el ejercicio siguiente 2014, es decir, se contrastó las cifras de ambos ejercicios si estos han sido registrados en su totalidad por el área de presupuesto y tesorería. Se evaluó los Ingresos y Gastos del ejercicio 2013 en el cual se estableció una excedente del saldo de balance presupuestal por la suma de S/ 729 418; importe que debió registrarse al inicio del ejercicio 2014 por la misma cuantía, sin embargo, se evidencia que solo se registró como saldo de balance presupuestal la suma de S/ 237 102, es decir, existe un menor registro de S/ 494 316 163. Importe que resulta de la suma de - S/ 494 163 del rubro Recursos Directamente Recaudados y el saldo positivo de 1 847 del rubro Donaciones y Transferencias.

En la tabla 3 muestra la nota contable de los Estados Financieros de la entidad al 31 de diciembre de 2014 donde se aprecia que la cuenta bancos tiene la suma de S/ 286 443,13 disponible, este importe servirá para cruzar saldos con las cuentas por pagar que se muestra en la tabla 5.

Tabla 3  
Efectivo y equivalente de efectivo

Concepto		2014	2013	Variación
1101	Caja y Bancos	286 443,13	238 271,61	48 171,52
	1101.01Caja	5 503,43		5 503,43
	1101.01 Caja moneda nacional	5 503,43		5 503,43
	1101.02 Caja moneda extranjera			
	1101.02 Fondos fijos	613,59	1 641,50	(1 027,91)
	1101.0201 Fondos para pagos en efectivo			
	1101.0202 Fondos de caja chica	613,59	1 641,50	(1 027,91)
	1101.03 Depósitos en instituciones financieras públicas	242 329,94	182 377,58	59 952,36
	1101.0301Cuentas corrientes	14 538,98	81 586,62	59 952,36
	1101.030102 Recursos directamente recaudados	100 790,96	100 790,96	
	1101.030105 Donaciones	5 761,53	46 535,04	(40 773,51)
	1101.04 Depósitos en instituciones financieras privadas	5 761,53	46 535,04	(40 773,51)
		32 234,64	7 717,49	24 517,15
	1101.0401 Cuentas corrientes	32 234,64	7 717,49	24 517,15
	Total:	286 443,13	238 271,61	48 171,52

Fuente: Nota 03 de los Estados Financieros de la entidad 2014.

Tabla 4  
Cruce de saldos de la parte presupuestal y financiero al 31.dic.2014

Rubro	Ingresos y Gastos ejecutados 2014 (EP-1)			Efectivo y equivalente de efectivo	Diferencia entre el saldo presupuestal y efectivo
	Ingresos	Gastos	Excedente presupuestal		
	1	2	3 = (1 -2)		
RO	7 702,600	7 702,600	0	0	0
RDR	10 049 435	9 851 004	198 431	185 652	(12 779)
DT	100 791	0	100 791	100 791	0
Total:	17 852 826	17 553 604	299 222	286 443	(12 779)

**Nomenclatura:** RO: Recursos Ordinarios  
RDR: Recursos Directamente Recaudados  
DT : Donaciones y transferencias

**Observación:** El efectivo de los Estados Financieros, siempre tiene que ser mayor al saldo presupuestal, con el fin de cancelar la cuentas por pagar devengadas que no se pudieron honrar al cierre del ejercicio. Aquí se observa todo lo contrario, el efectivo tiene un faltante (déficit) de S/. 12 779 en el rubro Recursos Directamente Recaudados.

Elaboración propia.

Tabla 5  
 Cuentas por pagar

Concepto	2014
2103 Cuentas por Pagar	487 915,48
2103.01 Bienes y servicios por pagar	376 156,87
2103.010101 Bienes	97 276,36
2103.010102 Servicios	278 880,51
2103.02 Activo no financiero por pagar	78 758,61
2103.0201 Activos no financieros por pagar	78 758,61
	33 000,00
Total:	487 915,48

Fuente: Nota 18 tal como lo presenta los Estados Financieros de la entidad 2014.

La tabla que antecede confirma que la entidad al 31 de diciembre de 2014 tiene compromisos por honrar a proveedores por el importe de S/ 487 915,48 soles.

Como se hizo notar, la tabla 4 demuestra un faltante de efectivo en caja y banco de S/ 12 779, cifra negativa con la cual es irracional la de financiar los pagos pendientes de S/ 487 915,48. Sumando ambas cifras se obtiene un saldo final negativo de S/ 500 694. Otro hilo conductor para realizar análisis de la brecha económica y determinar cuál fue el destino de la desviación y el personal responsable.

 Tabla 6  
 Cruce entre saldos del presupuesto, financiero y las cuentas por pagar

Rubro	Ingresos y gastos ejecutados 2014 (EP-1)						
	Ingresos	Gastos	Saldo balance presupuestal	Equivalente a efectivo	Real disposición de efectivo	Pagos pendientes	Pagos sin respaldo financiero
	1	2	3 = (1 - 2)	4	5 = (4 - 3)	6	7 = (5 - 6)
RO	7 702 600	7 702,600	0	0	0		0
RDR	10 049 435	9 851 004	198 431	185 652	(12 779)	487 915	(500 694)
DT	100 791	0	100 791	100 791	0		0
	17 852	17 553					
Total:	826	604	299 222	286 443	(12 779)	487 915	(500 694)

Nomenclatura: RO: Recursos Ordinarios  
 RDR: Recursos Directamente Recaudados  
 DT : Donaciones y Transferencias

Fuente: EP-1 Estado de Ejecución del Presupuesto Ingresos y Gastos – 2014. Nota 3 Efectivo y equivalente de efectivo EE. FF 2014.

Nota 18 Cuentas por Pagar EE. FF 2014.

Elaboración propia.

Es importante precisar que no obstante que la entidad tiene un déficit entre los registros de los saldos presupuestales y financieros de -S/ 12 779 se le adiciona las cuentas por pagar de S/ 487 915 se obtiene un nuevo monto de sobregiro (sin financiamiento) de -S/ 500 694 en la fuente de Recursos Directamente Recaudados. Para este caso hay que tener presente que en la contabilidad gubernamental existe la característica del "Paralelismo y simultaneidad contable", esto significa que durante la ejecución del gasto de las partidas presupuestales, a cada operación financiera le antecede una operación o autorización del área de presupuesto, mediante un certificado presupuestario, sin ello no se puede realizar las operaciones de compromiso, devengado y pago. Esta anomalía significa que las áreas

de contabilidad, el área de logística y tesorería conjuntamente realizaron gastos sin la autorización del documento llamado, certificado presupuestario.

Tabla 7

*Divergencias de saldos presupuestales y financieros 2013, 2014, y deudas por honrar*

Rubro	Balance Pre-supuestal al 31.dic.2014	Efectivo	Dis-posición de efectivo	Cuentas por pagar	Sin Financiamiento.	Registro de saldo presupuestal del ejercicio 2013	Exceso de gastos sin el control presupuestal
	1	2	3 = (2 - 1)	4	5 = (3 - 4)	6	7 = (5 + 6)
RO	0	0	0		0		
RDR	198 431	185 652	(12 779)	487 915	(500 694)	(494 163)	(994 857)
DT	100 791	100 791	0		0	1 847	1 847
Total:	299 222	286 443	(12 779)	487 915	(500 694)	(492 316)	(993 010)

*Nomenclatura:* RO: Recursos Ordinarios

RDR: Recursos Directamente Recaudados

DT: Donaciones y Transferencias

*Fuente:* Estado de Ejecución del Presupuesto Ingresos y Gastos (EP-1) – 2014.

Elaboración propia.

La tabla 7 muestra la real dimensión del manejo de los recursos públicos, que arroja sumatoria de -S/ 993 010 soles, por las inconsistencias siguientes: menor registro del saldo presupuestal, la disposición de efectivo, las cuentas por pagar.

Si a los anómalos procedimientos presupuestales y financieros expuestos, se le agrega la verificación de uno de los sistemas administrativos relacionado con los Recursos Humanos-gastos de personal, se observará que los gastos irregulares aumentan, por la indisciplina o inobservancia hacia a los sistemas administrativos rectores del Sector Público.

Tabla 8

*CAP - Resumen del Cuadro de Asignación de Personal*

N°	Cargo para desempeñar en la entidad	Código	Total	Situación del cargo		Confianza
				Ocupado	Previsto	
	Total		36	32	4	0

*Nomenclatura:* Cargos ocupados: O

Cargos previstos : P

*Observación:* Cédula elaborada tomando la información del CAP (en la actualidad se le llama Cuadro de Puestos de la Entidad - CPE ).

Elaboración propia.

La tabla que antecede muestra palmariamente que a la entidad solamente se le autoriza cubrir plazas hasta por un número máximo de cuatro servidores.

Tabla 9

*PAP - Resumen del Presupuesto Analítico de Personal - PAP (Pago de personal autorizado)*

Gastos en personal autorizados, para 34 cargos ocupados del CAP,	Gastos devengados de personal	Gastos indebidos en personal
S/ 1 860 011	S/ 2 236 175	S/ 376 164

*Observación:* Esta cédula muestra el financiamiento autorizado por ley y el sobredimensionamiento de remuneraciones del personal nombrado a plazo indeterminado.

*Fuente:* Presupuesto Analítico de Personal versus gastos devengados de personal.

Elaboración propia.

En la tabla 9 se observa que Presupuesto Analítico de Personal solo autoriza gastos de personal bajo la modalidad de plazo indeterminado por S/ 1 860 011 sin embargo la entidad ejecutó un gasto total de S/ 2 236 75 lo que arroja un mayor gasto dentro de lo autorizado y que es por la cuantía de S/ 376 164 soles.

Tabla 10  
Resumen del exceso de personal que labora en la entidad

Clase	Asalariados	Contrato Administrativo de Servicio (CAS)	Total
Altos Funcionarios Públicos	1		1
Personal de Confianza	1		1
Personal de especialista	95		95
Personal de apoyo	13		13
Otros		77	77
Total	110	77	187
Considerado en el CAP	36		36
Exceso de personal	74	77	151

Fuente: Reporte AO4 y AO5 de los estados presupuestarios.  
Elaboración propia.

Según el CAP solo autoriza la contratación de cuatro personas en las plazas previstas. Es importante señalar que, en las leyes de presupuesto para cada año fiscal en la parte concerniente a la disciplina del gasto, prohíben el nombramiento o contratación de personal que sobrepase las plazas establecidas en los documentos técnicos de gestión de cada entidad.

Para este caso la entidad debió cubrir la demanda de las cuatro plazas, con servidores bajo el régimen de personal CAS - Contrato Administrativo de Personal. Sin embargo, la entidad contrató 151 personas bajo la modalidad del CAS, según se observa en la tabla 10.

Tabla 11  
Gastos de personal - CAS

F.F	Partida Específica	Referencia	Soles	Resumen de gastos por naturaleza (personal)
RO	2.3.2.8.1.1	Contrato CAS	1 703 239	1 745 773
	2.3.2.8.1.2	Contribuciones a Essalud	42 534	
RDR	2.3.2.8.1.1	Contrato CAS	1 822 031	1 864 781
	2.3.2.8.1.2	Contribuciones a Essalud	42 750	
Total			3 610 554	3 610 554

Nomenclatura: RO: Recursos Ordinarios  
RDR: Recursos Directamente Recaudados

Fuente: Documentos técnicos de gestión de la entidad y gastos devengados de personal de la entidad año 2014.  
Elaboración propia.

En la tabla 11 muestra que la entidad en vez de requerir cuatro trabajadores según el CAP, la entidad contrató 151 servidores CAS, gastos que se financiaron con Recursos Ordinarios y Recursos Directamente Recaudados registrados en las específica 2.3.2.8.1.1 Contrato Administrativo de Personal y la 2.3.2.8.1.2 Contribuciones a EsSalud, lo que origina desvíos de recursos en gastos de personal de S/ 3 610 554.

La Cédula de los Gastos Devengados versus Marco Presupuestal se obtiene del módulo presupuestal del Sistema Integrado de Administración Financiera - SIAF-SP que permite elaborar una matriz en el cual se revelan las partidas presupuestarias que se incrementan por la anulación de diversas partidas iniciales aprobadas en los objetivos y metas, en esta cédula se identifica la cuantía de los recursos económicos que fueron eliminadas de manera total o parcial, con propósito de acreditar (financiar) partidas ajenas al Presupuesto Institucional de Apertura, dicho en otras palabras para crear un fondo para financiar gastos no autorizados.

Las modificaciones u operaciones del Tipo 003 cuya denominación técnica tiene el nombre de Créditos Presupuestales y Anulaciones en el Nivel Funcional Programático, tienen impacto en el Plan Operativo Institucional (POI) en razón que este instrumento de planeamiento está ligado al presupuesto otorgado y autorizado según la programación presupuestal. A continuación, se describe en que consiste la Cédula Matriz: Marco Presupuestal versus Ejecución mensualizada.

La cédula matriz consta de filas y columnas, en las filas se registra el Presupuesto Institucional de Apertura (PIA) a nivel de partida específica que prácticamente es la declaración jurada del titular de la entidad y de los miembros colegiados responsables de planeamiento, contabilidad y logística, de cómo se va a realizar el gasto de los recursos que están vinculados con los objetivos y metas de la entidad. Luego en columnas siguientes se tiene la nomenclatura de Créditos Suplementarios (donde se registra la incorporación de mayores recursos para ampliar el marco presupuestal), luego sigue otra columna donde se registra los créditos y anulaciones, es decir, se revela cómo se manejan las partidas presupuestarias que están registradas en las filas con el código de la partida presupuestal. Aquí se observa el gran problema del porqué anulan partidas por determinada cuantía para luego acreditar otras partidas que inicialmente no estuvieron previstas en el PIA. Puede ser que sea producto de la ampliación de un Crédito Presupuestario, pero todas estas operaciones deberán estar anteladamente corregidas o ampliadas en el Plan Operativo Institucional, acto que no ocurre en la práctica, más bien se anula o reduce los objetivos y metas iniciales, para ser gastados en actividades no programadas.

Mediante el cruce de filas y columnas se llega a visualizar el comportamiento del Presupuesto Institucional de Apertura (PIA) si hubo reducciones o transferencias, anulaciones y acreditaciones de partidas presupuestales, como se crean (aperturas) nuevas partidas, aquí se observa a nivel gerencial y a nivel micro el manejo de las partidas presupuestales, para luego llegar al Presupuesto Institucional Modificado (PIM) y observar la ejecución mensualizada por cada específica de gasto, ello conlleva a visualizar las atípicas operaciones presupuestales que sirve al auditor para establecer una idea coherente de lo bien o mal que se gestionó el presupuesto, que finalmente decanta en desviaciones de recursos públicos que se corrobora con procedimientos de cruce de información o procedimientos alternativos. Esta atipicidad se constituye en el hilo conductor para revisar los documentos fuentes de anulaciones y acreditaciones que el área de presupuesto debe responder, así como realizar la constatación en el área de logística que bienes y servicios se adquirieron, si se registró en el Plan de Adquisiciones y Contrataciones del Estado, el tipo de proceso que le correspondió, revisar el cuadro comparativo de los postores, revisar las resoluciones de la buena pro que el comité especial decretó. De hecho, que se encontraran inconsistencias no justificadas en las acreditaciones (aumentos) de partidas, y por último determinar a qué objetivos o metas se le restaron o se anularon recursos económicos con el fin de financiar actividades o metas presupuestarias no autorizadas en las Leyes de presupuesto para cada ejercicio fiscal.

Producto del expertiz como auditor gubernamental se asevera que el número de modificaciones de partidas realizadas en la misma genérica de gasto, según los resultados de las auditorías practicadas en las diversas entidades públicas, oscilan alrededor de las 3200 hasta las 5600 modificaciones (tipo T-003 Anulaciones y Acreditaciones), ello ocurre en todos los rubros, siendo la fuente de financiamiento más afectada la de Recursos Directamente Recaudados, luego sigue la de Recursos Ordinarios en la partida 2.3 Bienes y Servicios. Si se toma la media aritmética de la oscilación de las modificaciones presupuestarias, se obtiene una media de 4400 modificaciones al año y si a este número lo dividimos en los 365 días que tiene un año calendario, se asume 12 modificaciones diarias incluyendo los días sábados, domingos y feriados.

Tabla 12  
Sumatoria de las modificaciones tipo 003

Rubro	PIM	Notas Tipo 003	Cuantía de las Modificaciones y/o desviaciones Pptales	Porcentaje
RO	7 703 900	423	1 809 501	23,49
RDR	11 744,910	325	4 987 308	42,46
Total	19 448,810	748	6 796 809	34,95

*Nomenclatura:* RO: Recursos Ordinaciones

RDR: Recursos Directamente Recaudados

*Fuente:* Módulo presupuestal del SIAF. En cada Nota Modificatoria que se presenta en los Estados Presupuestarios, contiene la sumatoria de cientos de operaciones de anulaciones y acreditaciones dentro de la misma específica del gasto.

Elaboración propia.

Este extraño manejo presupuestal tiene dos interpretaciones: la primera es que no existe una adecuada planificación de los gastos; las áreas que deben trabajar en beneficio de generar los productos (bienes y servicios) que se deben entregar a la ciudadanía no realizan la programación en base a procesos. La segunda interpretación, la cual es la más realista es que el Plan Operativo Institucional se elabora con el propósito de justificar la aprobación del presupuesto; para luego en la ejecución del gasto se realicen al libre albedrío modificaciones presupuestales con destino a cometer desviaciones en los gastos programados (entiéndase como actos de corrupción), que para la Contraloría General de la República pasan desapercibidos con la auditoría financiera gubernamental - MAF.

Los resultados de la tabla 12 corresponden a las hojas de trabajo que emite el SIAF-SP del módulo presupuestal, en estas hojas de trabajo se encuentran cientos de operaciones de anulaciones y acreditaciones, que por el hecho de corresponder a una misma partida específica se suman y se registran en una sola hoja de trabajo, para este caso en el rubro Recursos Ordinarios (RO) se tiene 423 modificaciones tipo T-003, pero dentro de cada una de ellas, están contienen cientos de modificaciones, que solamente se puede verificar cuando se tiene acceso al SIAF-SP.

Tabla 13  
*Sumatoria de las desviaciones presupuestales de la entidad del Gobierno Nacional – periodo 2014*

Concepto	Importe (Soles)
Gastos no autorizados personal estable	376 164
Gastos no autorizados personal CAS	3 610 554
Menor registro de efectivo	12 778
Exigibles pendiente de pago sin respaldo de recursos económicos	487 915
Modificaciones de partidas con el fin de financiar partidas no autorizadas.	6 796 809
Recursos económicos ejecutados fuera del control presupuestal, obtenido EP-1 del 31.DIC.2013 al 01.ENE.2014.	492 317
<b>Desviaciones en los gastos públicos ejercicio 2014</b>	<b>11 776 537</b>

Tabla 14  
*Total de desviaciones de los gastos en el presupuesto en una entidad*

Resumen de la ejecución presupuestal versus el marco presupuestal ejercicio 2014				
Presupuesto Inicial	Presupuesto Final	Devengados al 31 de diciembre de 2014	Desviaciones (Soles)	% de las desviaciones del presupuesto en relación a la ejecución de los devengados al 31 de diciembre 2014
19 434 910	19 448 810	17 553 605	11 776 537	67,09%

**Observación:** La tabla muestra el comportamiento del gasto del Presupuesto Institucional Aprobado-PIA (Presupuesto Inicial), el Presupuesto Institucional Modificado-PIM (Presupuesto Final), la ejecución de gastos devengados, las desviaciones incurridas y la representación porcentual.

**Fuente:** Resultados de la aplicación de la auditoría presupuestaria gubernamental en una entidad pública en el año 2014.

Elaboración propia.

La tabla 14 muestra el comportamiento presupuestal de una Unidad Ejecutora del Gobierno Nacional ejercicio 2014, se aprecia un PIM de S/ 19 448 810 de los cuales se ejecutó gastos a nivel de devengados por el importe de S/ 17 553 605. Con la aplicación de los procedimientos de la Auditoría Presupuestaria Gubernamental se determinó desviaciones en los gastos públicos (actos de corrupción) por la suma de S/ 11 776 537 que resulta de las cifras de los hallazgos declarados en las tablas que anteceden. Resumiendo a la entidad para el ejercicio fiscal 2014 se le asignó un PIM de S/ 19 448 810 de los cuales ejecutó gastos de S/ 17 553 605 soles, que contrastándolo con las desviaciones detectadas, se determinó desviaciones en los gastos públicos por S/ 11 776 537 lo que representa porcentualmente que el 67,09%, lo que significa que la ejecución presupuestal en esta entidad en particular, por cada sol gastado S/ 0,68 céntimos (redondeando la cifra) se desviaron hacia las arcas de la corrupción. Palabras muy crudas pero muy ciertas.

Tabla 15  
 Extravíos en el presupuesto a nivel macro e impacto en el Producto Bruto Interno (Miles de millones)

Año Fiscal	Presupuesto Inicial	Presupuesto Final	Ejecutado-fase devengado	15% de extravíos según el excontralor Matute (año 2004)	55% de desviaciones (producto de la media del 40% al 70%), según el investigador	Producto Bruto Interno - PBI	Impacto % de las desviaciones de los gastos públicos en el PBI
2015	130 621 290 973	152 888,543 572	135 811 630 024	20 371 744 504	74 696 396 513	604 416 000 000	12,36
2016	138 490 511 244	158 280 699 527	137 111 985 440	20 566 797 816	75 411 591 992	647 668 000 000	11,63
2017	142 471 518 545	176 299 993 769	150 907 501 336	22 636 125 200	82 999 125 735	687 989 000 000	12,06
2018	157 158 747 651	187 098 821 081	159 640,072 999	23 946 010 950	87 802 040 149	729 773 000 000	12,03
2019	168 074 407 244	188 568 305 000	161 571 319 378	24 235 697 907	88 864 225 658	757 060 000 000	11,74
Total	736 816 475 657	863 536 362 953	745 042 509 177	111 756 376 376	409 773 380 047	3 426 906 000 000	11,96

*Nomenclatura:* Presupuesto Inicial = Presupuesto Institucional de Apertura (PIA)  
 Presupuesto Final = Presupuesto Institucional Modificado (PIM)

Leyes Anuales de Presupuesto y su respectiva exposición de motivos, portal de consulta amigable del Ministerio de Economía y Finanzas.

Instituto Nacional de Estadística e Informática.

Elaboración y cálculos propios tomando como base, los resultados de la aplicación de la auditoría presupuestaria gubernamental durante una década en entidades del gobierno nacional, regional y local, exámenes que fluctuaron entre cuatro y cinco auditorías por año.

La tabla 15 expone a nivel macro (miles de millones y porcentualmente) las desviaciones del presupuesto del Estado durante los últimos cinco Ejercicios Fiscales. Esta aseveración es el resultado del expertiz de la aplicación de los procedimientos de la Auditoría Presupuestaria Gubernamental por el tiempo mínimo de 10 años. Las cifras que se advierten son más que elocuentes y donde se aprecia que las desviaciones en los gastos públicos tienen un impacto porcentual muy alto, casi bordean el 12% del Producto Bruto Interno, miles de millones de soles que se llevó la corrupción y que fácilmente podrían haber financiado la totalidad o parte de las necesidades de educación, salud, pensiones y requerimientos de otros sectores.

## DISCUSIÓN

El Sistema Nacional de Control representado por La Contraloría General de la República incumple el artículo 82° de la Constitución Política del Perú, en que se dispone la supervisión de la legalidad de la ejecución del presupuesto del Estado.

El Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, promulgada con Resolución de Contraloría N° 445-2014-CG, no está diseñado para la supervisión del presupuesto y menos para la lucha contra la corrupción; más bien, con los procedimientos de auditoría establecidos de aplicación obligatoria en las 2141 entidades públicas, otorga licencia a los gestores de turno para cometer actos discrecionales en la ejecución del presupuesto.

La Contraloría General de la República durante los años de refundación que data del año 2002, no ha identificado que los actos de corrupción en perjuicio del Estado se cometen a través de la ejecución del presupuesto del Sector Público, mediante la modalidad de modificaciones presupuestales de Tipo 003 – Funcional Programático la que guarda correspondencia directa con el incremento económico para cada año Fiscal.

El nuevo modelo de la Auditoría Presupuestaria Gubernamental consigue el objetivo de supervisar la legalidad de la ejecución del presupuesto de las entidades del Estado, logrando cuantificar e identificar a los funcionarios que incurrieron en actos de inconducta funcional.

Las desviaciones en los gastos públicos, entendiéndose como actos de corrupción tienen una media aritmética del 55% de la ejecución de los presupuestos institucionales o del total del presupuesto del Estado, que tienen un impacto porcentual de aproximadamente del 12% del Producto Bruto Interno.

La puesta en práctica del nuevo modelo de la Auditoría Presupuestaria Gubernamental tendría un efecto de

encadenamiento de acciones comenzando por la Contraloría hasta la entidad pública de menor jerarquía presupuestal, cuyo efecto tangible se vería plasmada en la reducción progresiva del 55% de la corrupción que se dan en los gastos programados para cada año fiscal. Esta acción posibilitará al Estado cumplir con los objetivos nacionales, como son lucha contra la corrupción, contar con un aparato estatal moderno y eficiente, reducción de la pobreza, mejorar la salud y la educación, entre otros.

En los diversos estudios y tesis relacionados con la ejecución del presupuesto se apoyan en la recopilación de normas del Sector Público, así como del diagnóstico de la corrupción, más no proponen procedimientos de auditoría de como supervisar la ejecución de la legalidad del presupuesto y menos de cómo detectar los actos de corrupción que se dan en los presupuestos institucionales.

Los titulares de las entidades públicas, los altos funcionarios y gestores no respetan los documentos técnicos de gestión, lo que origina sobredimensionando de los gastos de personal, que se materializan en desviaciones en los gastos públicos.

Las Leyes de Presupuesto del Sector Público para cada Año Fiscal contienen los gastos programados por los titulares de las 2141 entidades públicas que se agrupan en cadenas programáticas para el cumplimiento de la misión y el logro de los grandes objetivos del Estado (salud, educación, transporte, etc) No hay que perder de vista que el Presupuesto de la República tiene la categoría de un acto jurídico debido que es aprobado por el Congreso de la República por Ley Expresa, y que en forma natural pasa a conformar el sistema de las leyes que rigen el estado de derecho del país y que son de cumplimiento obligatorio como cualquier otra ley. Sin embargo, una vez promulgada la Ley de Presupuesto para cada año Fiscal, el primer día hábil del ejercicio presupuestal se inician las modificaciones de los objetivos y metas. Estos actos se constituyen en transgresiones a la ley y que por su naturaleza resultan en faltas de carácter administrativo, civil y penal, según sea la gravedad. Esta apreciación o grado de análisis no lo tiene presente la Contraloría General de la República.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Balbi, M. (2005-2-27). *Revelan la corrupción que existe en los contratos del Estado en el Perú de Alejandro Toledo*. Entrevista escrita al Contralor Genaro Matute Diario Exterior Lima. En: <https://www.eldiarioexterior.com/revelan-la-corrupcion-que-existe-3744.htm>
- Congreso de la República. (2016). *Constitución Política del Perú 1993*. Lima: Congreso de la República. En: <http://www.congreso.gob.pe/Docs/files/documentos/constitucion1993-01.pdf>
- Decreto Legislativo N° 1436. (2018). *Marco de la administración Financiera del Sector Público*. Diario Oficial El Peruano. En: <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-7603/por-instrumento/decretos-legislativos/18192-decreto-legislativo-n-1436-2/file>
- Decreto Legislativo N° 1442. (2018). *Gestión Fiscal de los Recursos Humanos en el Sector Público*. Diario Oficial el Peruano. En: <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-legislativo/18210decreto-legislativo-n-1442/file>
- Entidades del Estado Peruano. (2020). Portal del Estado Peruano. Lima: Ministerio de Economía Finanzas. En: [https://www.peru.gob.pe/directorio/pep\\_directorio\\_poderes.asp?cod\\_poder=3](https://www.peru.gob.pe/directorio/pep_directorio_poderes.asp?cod_poder=3)
- Gomero, N., & Montes, E. (2012). Características Ingenieriles de la Corrupción en el Campo económico y Financiero, y la Eficacia de las acciones de Control en la Entidades Gubernamentales en el Perú. *Quipukamayoc*, 20(38) En: <https://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/4425/3514>
- Instituto Nacional de Estadística e Informática. (2020). *Panorama de la Economía Peruana 1950 – 2019*. Lima: Instituto Nacional de Estadística e Informática. En: [https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones\\_digitales/Est/Lib1726/Libro.pdf](https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib1726/Libro.pdf)
- Ley N° 30281. (2014). *Ley de Presupuesto del Sector Público para Año Fiscal 2015*. Diario Oficial El Peruano. En: <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/ley/12052-ley-n-30281/file>
- Ley N° 30372. (2015). *Ley de Presupuesto del Sector Público para Año Fiscal 2016*. Diario Oficial El Peruano. En: [https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/ExpVirPal/Normas\\_Legales/30372-LEY.pdf](https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/ExpVirPal/Normas_Legales/30372-LEY.pdf)
- Ley N° 30518. (2016). *Ley de Presupuesto del Sector Público para Año Fiscal 2017*. Diario Oficial El Peruano. En:

<https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/ley/15075-ley-n-30518-1/file>

Ley N° 30696. (2017). *Ley de Presupuesto del Sector Público para Año Fiscal 2018*. Diario Oficial El Peruano. En: <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/ley/16767-ley-n-30693/file>

Ley N° 30879. (2018). *Ley de Presupuesto del Sector Público para Año Fiscal 2019*. Diario Oficial El Peruano. En: <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-9867/por-instrumento/leyes/18641-ley-n-30879-30880-y-30881-1/file>

Ley N° 27785. (2002). *Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República. Portal de Transparencia de la Contraloría General de la República*. En: [http://doc.contraloria.gob.pe/documentos/TILOC\\_Ley27785.pdf](http://doc.contraloria.gob.pe/documentos/TILOC_Ley27785.pdf)

Ministerio de Economía y Finanzas. (2013). *Guía de Pasos Módulo Contable – Información Presupuestaria Plataforma Web*. En: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/siaf/manuales/guia\\_modulo\\_contable30012014.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/siaf/manuales/guia_modulo_contable30012014.pdf)

Pazos, L. (2018). *La Auditoría Presupuestaria Gubernamental Instrumento para Identificar las Desviaciones en los Gastos Públicos* (Tesis para optar el grado de Doctor en Ciencias Contables y Empresariales). Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima. En: [https://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12672/8643/Pazos\\_al.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12672/8643/Pazos_al.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Polar, E. (2000). *Un nuevo enfoque de la auditoría integral para su aplicación en el Perú*. *Quipukamayoc*, 7(14) En: <https://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/5696/4928>

Resolución de Contraloría N° 445. (2014). *Auditoría Financiera Gubernamental y el Manual de Auditoría Financiera Gubernamental*. En: [http://www.contraloria.gob.pe/wps/wcm/connect/9ce41004-99e7-4c99-b53a-7b77c94a64ca/RC\\_445\\_2014\\_CG\\_\\_\\_\\_.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=9ce41004-99e7-4c99-b53a-7b77c94a64ca](http://www.contraloria.gob.pe/wps/wcm/connect/9ce41004-99e7-4c99-b53a-7b77c94a64ca/RC_445_2014_CG____.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=9ce41004-99e7-4c99-b53a-7b77c94a64ca)

Valdiviezo, G. (2013), *Implementación de un Sistema de Control Interno para Eficiente gestión Presupuestaria en la Universidad Nacional de Trujillo* (Tesis para optar el grado de Doctor en Administración). Universidad Nacional de Trujillo. Trujillo. En: <http://dspace.unitru.edu.pe/bitstream/handle/UNITRU/4819/TESIS%20DOCTORAL%20-%20V%3%8DCTOR%20VALDIVIEZO%20GALLARDO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Vega, Y. (2016). *Auditoría de gestión para mejorar la ejecución presupuestal en proyectos de Infraestructura Vial – Región Pasco* (Tesis para optar el grado de Maestro en Planificación y Proyectos de Desarrollo). Universidad Nacional Daniel Alcides Carrión. Cerro de Pasco. En: <http://repositorio.undac.edu.pe/bitstream/undac/893/1/TESIS%20YOLANDA%20CORREGIDO%20PARA%20EMPASTAR%202019.pdf>

Correo electrónico: [lazaropazos@gmail.com](mailto:lazaropazos@gmail.com)