

## Tipos de Auditoría

Mery Riveros Mercado  
Gerente de Auditoría  
Subcontraloría de Auditoría Externa

Roberto Pérez Cánepa  
Gerente de Evaluaciones Ambientales  
Subcontraloría de Servicios Técnicos

### 1. AUDITORIA FINANCIERA

La auditoría financiera es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de:

- a) Emitir una opinión independiente respecto a si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente en todo aspecto significativo, y de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos, la ejecución presupuestaria de gastos, y los cambios en la cuenta ahorro-inversión-financiamiento.
- b) Determinar si: i) la información financiera se encuentra presentada de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente; ii) la entidad auditada ha cumplido con requisitos financieros específicos, y iii) el control interno relacionado con la presentación de informes financieros, ha sido diseñado e implantado para lograr los objetivos.

Como resultado de la auditoría financiera se pueden emitir los siguientes tipos de informe:

**a) Informe sobre estados financieros:** (Dictamen del auditor) el cual debe expresar si los estados financieros se presentan de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada y si dichas normas han sido aplicadas uniformemente con respecto al ejercicio anterior.

Este informe debe contener una opinión respecto a los estados financieros tomados en su conjunto o la afirmación de que no se puede expresar una opinión. Cuando no se pueda expresar una opinión se deben consignar las razones para ello. Asimismo el informe debe indicar el grado de responsabilidad que asume el auditor gubernamental respecto a la opinión sobre los estados financieros.

Este informe puede expresar las siguientes opiniones:

- **Opinión Limpia o sin salvedades:** Los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente, de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos y gastos, y los cambios en la cuenta ahorro-inversión-financiamiento del ejercicio fiscal.
- **Opinión con salvedades:** Cuando se han comprobado desviaciones a las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada y/o limitaciones al alcance del trabajo que no afectan de manera sustancial la presentación razonable de los estados financieros en su conjunto, pero que tales desviaciones y/o limitaciones son significativas con relación a los niveles de importancia establecidos.
- **Opinión adversa o negativa:** cuando se determina que las desviaciones en la aplicación de las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada afectan de manera sustancial la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto.
- **Abstención de opinión:** Cuando existan significativas limitaciones al alcance del trabajo que no permitan al auditor gubernamental emitir un juicio profesional sobre la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto.
- b) Informe sobre aspectos contables y de control interno emergente de la auditoría financiera:** en el cual se exponen aquellas observaciones sobre aspectos relativos al control interno, relacionados con el sistema contable, las que se deben informar oportunamente para conocimiento y acción correctiva futura por parte de los ejecutivos de la entidad.

### 2. AUDITORIA OPERACIONAL

La auditoría operacional es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia con el propósito de expresar una opinión independiente sobre: i) la eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos, y ii) la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones.

Para una adecuada interpretación a continuación se definen los siguientes conceptos:

- **Sistema:** Serie de actividades relacionadas, cuyo diseño y operación conjunta tienen el propósito de lograr uno o mas objetivos preestablecidos.
- **Eficacia:** Capacidad que tiene un sistema de asegurar razonablemente la consecución de objetivos. En términos generales la eficacia es la relación entre los resultados logrados y el objetivo previsto.

- *Eficiencia*: Habilidad de alcanzar objetivos empleando la mínima cantidad de recursos posible (tiempo, recursos humanos, materiales, financieros, etc). En este sentido, un índice de eficiencia generalmente utilizado es la relación entre los resultados obtenidos y la cantidad de recursos empleados.
- *Economía*: Habilidad de minimizar el costo unitario de los recursos empleados en la consecución de objetivos, sin comprometer estos últimos. En este sentido, un índice de economía generalmente empleado es la relación entre los resultados obtenidos y el costo de los mismos.

Como resultado de esta auditoría se emite un informe cuyo contenido debe exponer hallazgos significativos que tengan relación con los objetivos de la auditoría, incluyendo información suficiente, competente y relevante de los hallazgos para facilitar su comprensión y que su exposición sea convincente y objetiva. Cuando sea conveniente, pueden utilizarse elementos de apoyo visual (fotografías, diagramas, gráficos, mapas, etc.) para aclarar y resumir información compleja y de difícil comprensión.

### 3. EVALUACION DE LOS SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL (SAYCO)

La evaluación de los sistemas de administración y control, es parte de la Auditoría Operacional, cuyo propósito fundamental es evaluar el diseño de los Sistemas de Administración y Control, de acuerdo con las Normas Básicas de cada uno de los sistemas y los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental; y su implantación y funcionamiento de acuerdo con los Reglamentos Específicos elaborados por cada entidad. Los sistemas sujetos a evaluación son: Programación de Operaciones, Organización Administrativa, Presupuesto, Administración de Personal, Administración de

Bienes y Servicios, Tesorería y Crédito Público, Contabilidad Integrada y Control interno posterior. Como resultado de esta evaluación se emite un informe con los resultados de la auditoría sobre la implantación y funcionamiento de los sistemas para programar, ejecutar, controlar e informar sobre las operaciones de la entidad objeto del examen y el cumplimiento de las normas generales y específicas que regulan su accionar.

### 4. AUDITORÍA ESPECIAL

Es la acumulación y el examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de expresar una opinión independiente sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales y, si corresponde, establecer indicios de responsabilidad por la función pública (administrativa, civil, penal y ejecutiva).

La auditoría especial puede dar lugar a dos tipos de informes:

a) Informe que contiene hallazgos de auditoría que dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, acompañados por el informe legal correspondiente, a excepción de las firmas de auditoría externa y profesionales independientes y otros sustentatorios.

Emergente de este informe se emiten los siguientes informes:

- *Informe de auditoría preliminar*: documento mediante el cual se comunica por escrito hallazgos con indicios de responsabilidad, que deben ser sujetos a proceso de aclaración. En el caso de establecerse indicios de responsabilidad penal, el informe no es sometido a proceso de aclaración.
- *Informe de auditoría ampliatorio*: documento mediante el cual se comunica que como resultado de la evaluación de la

documentación de descargo presentada por los involucrados en el informe preliminar, se ha establecido la existencia de nuevos indicios de responsabilidad o nuevos involucrados sobre los hallazgos establecidos en el informe preliminar, que deben ser sujetos de un proceso de aclaración.

- *Informe de auditoría complementario*: documento mediante el cual el auditor gubernamental comunica por escrito los resultados de la evaluación de la documentación de descargo presentada por los involucrados en el cual se ratificarán o modificarán los indicios de responsabilidad establecidos en el informe preliminar.
  - *Informe de auditoría con indicios de responsabilidad penal*: documento mediante el cual se comunica por escrito hallazgos con indicios de responsabilidad penal, que pueden surgir como resultado de la auditoría especial o de la evaluación de descargos a un informe preliminar o ampliatorio con indicios de responsabilidad.
- b) Informe que contiene los hallazgos de auditoría que no dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, pero que son relevantes al control interno, formulando recomendaciones para ser superadas.

---

## 5. AUDITORÍA AMBIENTAL

Una auditoría ambiental se define como la acumulación y examen metodológico y objetivo de evidencia con el propósito de expresar una opinión independiente sobre la eficacia de los sistemas de gestión ambiental y/o el desempeño ambiental y/o los resultados de la gestión ambiental. Se debe aclarar que en Bolivia existen varios tipos de auditorías ambientales realizadas en los ámbitos privado y público. Por ejemplo, se puede señalar que en el Estado se ejecutan auditorías ambientales emanadas de la aplicación de la reglamentación de la Ley N° 1333 del Medio Ambiente, cuyo objetivo principal es la verificación del grado de cumplimiento de disposiciones legales, políticas ambientales y/o prácticas aceptadas, y que en caso de detectar alguna deficiencia, da lugar a que la Autoridad Ambiental Competente disponga la formulación del Plan de Adecuación y/o Remediación Ambiental.

Prosiguiendo con la reseña de la auditoría ambiental emanada de los mandatos de la Ley N° 1178, es útil indicar que los objetos de este tipo de examen, entendidos como los asuntos que puede examinar, son los siguientes: los sistemas de gestión ambiental; las acciones asociadas a la gestión ambiental desarrolladas por los entes; los privilegios ambientales otorgados por el Estado; los ecosistemas; y los recursos naturales; asimismo, el sujeto de una auditoría ambiental es toda entidad o conjunto de entes cuyos sistemas de gestión ambiental estén vinculados al objeto del examen; por ejemplo, si se toma como objeto de la auditoría el control de la calidad ambiental en el departamento de La Paz, los sujetos del examen podrían ser (dependiendo del alcance): la prefectura y los gobiernos municipales.

Existen tres tipos de auditoría ambiental gubernamental, que se describen sucintamente a continuación:

- Auditoría de eficacia de los sistemas de gestión ambiental, cuyo objetivo es determinar la capacidad del diseño de dichos

sistemas y/o la capacidad y efectividad de los controles asociados que aseguran la consecución de los fines de la calidad ambiental y/o de la protección y conservación ambientales. Un ejemplo de un examen de este tipo es la auditoría ambiental sobre la eficacia de los sistemas de gestión ambiental relativos a los planes de manejo de las áreas protegidas del país, que comprendió los sistemas del Servicio Nacional de Áreas Protegidas, que elabora los planes de manejo de las áreas protegidas nacionales, y del Ministerio de Desarrollo Sostenible, que los revisa y aprueba mediante resolución ministerial.

- Auditoría de desempeño ambiental, cuyo objetivo es medir, entre otros: el grado de cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y normas ambientales; la ecoeficiencia de las actividades desarrolladas; el grado de variación de la calidad ambiental; y el grado con el que se mejora de manera continua la eficacia de los sistemas de gestión ambiental. Ejemplo de este tipo, es la auditoría realizada sobre el desempeño ambiental de las entidades encargadas del proceso de emisión de licencias ambientales en el sector de minería.

- Auditoría de resultados de la gestión ambiental, cuyo objetivo es evaluar la variación en el estado ambiental, a fin de comprobar si dichos cambios corresponden a las especificaciones y/u objetivos preestablecidos de la gestión pública ambiental; y/o, a los previstos de acuerdo a los principios y normas ambientales de carácter nacional, sectorial, departamental y/o municipal. Un ejemplo de este tipo de examen es la auditoría emitida sobre el estado ambiental del suelo y las aguas directamente influenciadas por las operaciones de una de las fosas del relleno sanitario a cargo del Gobierno Municipal de Santa Cruz de la Sierra.

---

## 6. AUDITORÍA DE PROYECTOS DE INVERSIÓN PÚBLICA

En las Normas de Auditoría Gubernamental, se define a la Auditoría de Proyectos de Inversión Pública (APIP) como la acumulación y examen objetivo, sistemático e independiente de evidencia con el propósito de expresar una opinión sobre el desempeño de todo o parte de un proyecto de inversión pública y/o de la entidad gestora del mismo.

El concepto de proyecto de inversión pública adoptado en las Normas de Auditoría Gubernamental expresa que es toda solución a cargo de una entidad gubernamental que se idealiza y materializa con finalidad de satisfacer una o más necesidades de la colectividad o de la propia institución, y puede tratarse de obras, servicios o adquisición de bienes, para cuya ejecución, consecución u obtención, respectivamente, se emplean recursos

públicos; aclarando que se refiere a aquellos proyectos relacionados con el incremento, mejora o reposición de capital físico de dominio público.

Es importante puntualizar que en la APIP el objeto de examen está íntimamente relacionado con las operaciones del ciclo de vida de los proyectos de inversión pública, ya sea cuando se examina en sí a los proyectos o bien a las entidades gestoras de éstos. Se entiende al ciclo de vida mencionado, como el proceso que sigue desde que nace como idea, se formula, evalúa, diseña, ejecuta y entra en operación; es decir las etapas y fases que se efectúan en la preinversión, ejecución y operación; mientras que gestión de proyectos de inversión pública es el conjunto de decisiones y actividades asociadas entre sí y orientadas a los objetivos

institucionales relacionados con la idealización, materialización y/u operación de los proyectos de inversión pública.

Si bien los enfoques determinados en las Normas de Auditoría Gubernamental para este tipo de auditoría son de eficacia, eficiencia, economía y cumplimiento; hasta la fecha, en la Contraloría General de la República, solo se efectuaron APIP bajo el enfoque de eficacia, con el objetivo de verificar si las operaciones objeto de examen eran capaces de lograr el objetivo propuesto.

Los objetos comúnmente examinados, están referidos en el caso de entidades, a las operaciones que se realizan para la elaboración y/o aprobación de diseños, la fiscalización, supervisión, construcción y mantenimiento de proyectos según la naturaleza y objetivos institucionales; y para el caso de proyectos, las operaciones examinadas se refieren por ejemplo al control de calidad, de plazos, elaboración y/o aprobación de certificados de pago, de ordenes de cambio, y otros aspectos que resulten críticos en la ejecución física de proyectos; cabe aclarar, que este tipo de examen debe realizarse en proyectos que tengan un periodo de ejecución relativamente largo y cuando el avance de obra sea

bajo, de manera tal que las recomendaciones emitidas, puedan tener un efecto significativo.

El resultado final de este tipo de auditoría son recomendaciones, que una vez aceptadas e implantadas por la entidad pretenden mejorar las operaciones examinadas, eliminando o minimizando aquellas causas que afectan o dificultan el logro de su objetivo.

Entre las APIP efectuadas a entidades gestoras de proyectos, se pueden indicar las siguientes: al Servicio Nacional de Caminos, respecto a las operaciones relacionadas con en el área de preinversión; en el Gobierno Municipal de La Paz a las operaciones efectuadas por la Dirección de Supervisión; y en la Prefectura de La Paz en la Dirección de Infraestructura. También se efectuó una auditoría sobre las operaciones realizadas en el FPS para el cofinanciamiento de proyectos.

En lo que respecta a las APIP de proyectos, entre otros se examinaron los siguientes: Proyecto Oro Toledo, Construcción Doble Vía Santa Cruz La Guardia, Pavimentado tramo carretero Abapo Camiri.

---

## 7. AUDITORÍA DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LA COMUNICACIÓN

La necesidad de innovar y de mejorar el servicio al cliente, en un ambiente creado por la globalización de los negocios y asistido en gran medida por el avance de las tecnologías de información y la comunicación, ha ocasionado que las organizaciones públicas y privadas, rediseñen sus procesos internos y los automaticen para alcanzar los resultados previstos con mayor eficacia y eficiencia. Situación que impactó significativamente sobre los procesos de control interno, el control gubernamental y la auditoría.

Por consiguiente, las autoridades públicas demandan conocer la confiabilidad de los procesos automatizados inmersos en las aplicaciones informáticas, y si éstas cumplen el marco jurídico y consideran lo establecido en políticas y disposiciones administrativas. En este contexto, la Auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación se ha convertido en un factor estratégico para el apoyo a la gestión de las entidades.

La Auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación, está orientada al examen objetivo, crítico, metodológico y selectivo de evidencia relacionada con políticas, prácticas, procesos y procedimientos en materia de Tecnologías de la Información y la Comunicación, para expresar una opinión independiente respecto a tres aspectos: a la confidencialidad, integridad, disponibilidad y confiabilidad de la información; al uso eficaz de los recursos tecnológicos; y a la efectividad del sistema de control interno asociado a las Tecnologías de la Información y la Comunicación.

A través de este tipo de auditoría, es posible examinar los siguientes objetos: un sistema de información en sus diferentes

sub-sistemas (la aplicación informática, las comunicaciones, infraestructura informática, seguridades, etc.); evaluación de la eficacia de las unidades de Sistemas; evaluación de sitios Web; actividades, recursos y procesos relacionados con una tecnología en particular de una entidad pública. Por tanto, dependiendo de los objetivos que se pretenda cubrir durante el examen, la auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación puede ser orientada hacia los siguientes enfoques:

- a) Enfoque a las Seguridades: Consiste en evaluar las seguridades implementadas en los sistemas de información con la finalidad de mantener la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información. Un ejemplo de la aplicación de este enfoque es, la auditoría de las seguridades lógicas y físicas de los sistemas de información de una entidad.
- b) Enfoque a la Información: Consiste en evaluar la estructura, integridad y confiabilidad de la información gestionada por el sistema de información.
- c) Enfoque a la Infraestructura Tecnológica: Consiste en evaluar la correspondencia de los recursos tecnológicos en relación a los objetivos previstos.
- d) Enfoque al Software de Aplicación: Consiste en evaluar la eficacia de los procesos y controles inmersos en el software de aplicación, que el diseño conceptual de éste cumpla con el ordenamiento jurídico administrativo vigente.
- e) Enfoque a las Comunicaciones y Redes: Consiste en evaluar la confiabilidad y desempeño del sistema de comunicación para mantener la disponibilidad de la información.