



Control Interno

CI/03/1

Guía de auditoría para el examen de confiabilidad de los registros y estados financieros

INDICE

- 1. Generalidades*
- 2. Objeto de la auditoría de confiabilidad*
- 3. Planificación*
- 4. Evaluación de los sistemas de información, contabilidad y control*
- 5. Registro de auditoría*
- 6. Informe del auditor interno*
- 7. Modelo de informe*
- 8. principios de auditoría aplicables*

Versión	Unidad Proponente	Firmas de conformidad						Aprobación del Contralor	Fecha
1								RESOLUCIÓN CGR-1/002/98	4/02/98



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
B O L I V I A

RESOLUCION CGR-1/002/98
La Paz, 4 de febrero de 1998

CONSIDERANDO:

Que, el Art. 22 de la Ley 1178 establece que la Contraloría General de la República es el Organismo Rector del Sistema de Control Gubernamental.

Que, conforme señala el Art. 63 del D.S. 23215 corresponde al Contralor General de la República emitir mediante resolución la normalidad secundaria técnico-operativa referida a actividades de control gubernamental externo posterior.

Que, de acuerdo a Resolución Nº CGR-1/009/97 de 25 de marzo de 1.997, se aprueba la emisión de circulares, guías de uso interno para la Contraloría General de la República.

POR TANTO:

El Contralor General de la República, en uso de las atribuciones conferidas por ley

RESUELVE:

ARTICULO UNICO.- Aprobar la Guía de Auditoria Para el Examen de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros.

Regístrese, comuníquese y archívese.


Lic. Marcelo Zalles Barrios
CONTRALOR GENERAL DE LA REPUBLICA

OFICINA CENTRAL

CALLE CUYO EN SENDABURO
TEL. 591 2 318861
FAX: 591 2 392187
P.O. BOX 432
LA PAZ

GERENCIAS DEPARTAMENTALES

SANTA CRUZ
AV. TRINIDAD Nº 206
TEL. 01 189994
FAX 01 183155
P.O. BOX 1342
SANTA CRUZ

COCABAMBA
CALLE JORDAN Nº 151
TEL. 047 19007
FAX 047 19008
P.O. BOX 1111
COCABAMBA

CHUQUISACA
CALLE AYALU INDO Nº 206
TEL. 064 23870
FAX 064 24448
P.O. BOX 151
SIPARE

ORURO
CALLE CARO Nº 307
TEL. 057 50206
FAX 057 50205
P.O. BOX 566
ORURO

POTOSI
CALLE RIAS Nº 66
TEL. 062 23817
FAX 062 23876
P.O. BOX 17
POTOSI

TARIJA
CALLE LA MAJIDE 0182
TEL. 066 41779
FAX 066 41604
P.O. BOX 210
TARIJA

DFZH
AV. NICOLAS SUAREZ Nº 517
TEL. 046 20138
FAX 046 20588
P.O. BOX 20
TRINIDAD

PANDO
AV. 9 DE FEBRERO
TEL. 0842 211
FAX 0842 271
P.O. BOX 317
COBUSA

Norma: CI/03/1	GUÍA DE AUDITORÍA PARA EL EXAMEN DE CONFIABILIDAD DE LOS REGISTROS Y ESTADOS FINANCIEROS
----------------	---

1. GENERALIDADES

1.1. Objetivo y alcance de esta guía

Cada vez es mayor la necesidad de los ciudadanos de conocer como fueron administrados los recursos confiados a los servidores públicos, quienes tienen la responsabilidad de rendir cuentas de su gestión. En este sentido, la preparación de registros y la presentación de estados financieros contribuyen a los servidores públicos en el proceso de rendición de cuentas y la participación del auditor interno gubernamental se constituye en un elemento importante a través de su opinión sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros.

En este sentido, la presente guía se emite con el objeto de proporcionar orientación técnica para el desarrollo de los procesos de planificación, ejecución y preparación de los informes sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros elaborados por las Unidades de Auditoría Interna del Sector Público.

1.2. Disposiciones legales y profesionales vinculadas a la auditoría de confiabilidad

La auditoría sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros esta vinculada a las siguientes disposiciones legales y profesionales:

- Ley N° 1178 y sus Decretos Reglamentarios.
- Normas de Auditoría Gubernamental y Normas Generales y Básicas de Control Interno emitidas por la Contraloría General de la República.
- Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada (Resolución Suprema N° 218040 del 29 de julio de 1997).
- Resolución Ministerial N° 704/89 emitida por el Ministerio de Finanzas y Normas Básicas del Sistema de Presupuesto (Resolución Suprema N° 217095 del 4 de julio de 1997).

1.3. Características de la confiabilidad

La confiabilidad es una condición necesaria que deben presentar los registros y la información financiera para una adecuada toma de decisiones. Dicha condición es revelada por el auditor interno gubernamental en su informe cuya opinión, en caso de ser confiable, implica la inexistencia de errores o irregularidades significativas debido a la existencia de una eficaz estructura de control interno.

El examen del auditor interno gubernamental será suficiente para opinar sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros si es realizado conforme a las Normas de Auditoría Gubernamental.

Dicho examen incluirá la evaluación del diseño y comprobación de los procedimientos de: autorización; segregación de funciones; diseño y uso de los documentos y registros apropiados; respaldo de las operaciones registradas; acceso restringido a bienes, registros y archivos, así como la revisión de la conformidad de la información financiera con respecto a los principios y normas dictadas por el Organismo Rector del Sistema de Contabilidad Integrada o, de ser necesario, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

a) Diferencias entre la auditoría financiera y la auditoría de confiabilidad

- Tipo de informe y auditor que lo emite:

- El informe sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros debe ser emitido por el auditor interno de la entidad pública auditada. En dicho informe el auditor opina sobre la confiabilidad de la información que surge de los registros y estados financieros, incluyendo a los estados de ejecución presupuestaria y sus registros correspondientes.
- El informe sobre la razonabilidad de la situación patrimonial y financiera presentada en los estados financieros de una entidad del Sector Público puede ser emitido por auditores externos correspondientes a: 1) la Contraloría General de la República, 2) la Unidad de Auditoría Interna del ente que ejerce tuición sobre la entidad auditada o 3) firmas privadas que presten servicios de auditoría o profesionales independientes contratados a tal efecto.

- Independencia:

- El auditor interno es el responsable obligado de emitir el informe sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros de la entidad a la cual pertenece.
- El informe sobre la razonabilidad de los estados financieros no puede ser emitido por un auditor que trabaje en relación de dependencia con la entidad que los emite.

- Planificación:

La planificación de la auditoría financiera difiere principalmente, respecto de la auditoría sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros, en la oportunidad de las pruebas y procedimientos que se aplican para la obtención de evidencias suficientes y competentes que sustenten la opinión del auditor.

- El auditor interno debe considerar en la planificación de su examen, que todas las auditorías realizadas en la última gestión pueden proporcionarle información útil sobre la eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados en ellos y, por otra parte, acumular evidencias para su informe final sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros.

Considerando lo mencionado anteriormente, el conocimiento previo de los controles contables vigentes, el acceso constante a la revisión de los circuitos formales e informales de información y el conocimiento sobre la entidad, reducen las actividades de planificación del auditor interno. Sólo deberá colocar mayor énfasis en la actualización y evaluación de aquellos segmentos en donde existan operaciones significativas que no hayan sido evaluadas oportunamente o sobre las cuales no se tenga un adecuado conocimiento.

Adicionalmente, el auditor interno deberá incluir en su planificación la revisión de los estados de ejecución presupuestaria, considerando para ello la normatividad que regula la elaboración, presentación y ejecución de los presupuestos del Sector Público.

- La planificación de una auditoría financiera incluirá la evaluación de los controles en una etapa preliminar, donde examinará la documentación correspondiente a todo un período, pero no podrá observar los controles en los procesos o los procedimientos de control vigentes en el momento de su aplicación como si lo puede hacer el auditor interno.

Para el auditor externo, la oportunidad de las pruebas también estará condicionada por la fecha de contratación de sus servicios y, en el caso de que la auditoría fuera realizada por parte de la Contraloría General de la República, dependerá de su programación operativa anual de actividades.

- Destinatarios y remisión:

El informe sobre los estados financieros de cualquier entidad del Sector Público contiene una opinión sobre la razonabilidad de los mismos que trasciende a terceros, en cambio, el informe de confiabilidad sobre los registros y estados financieros se emite, principalmente, para consideración del máximo ejecutivo de la entidad.

- El informe sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros debe ser dirigido al máximo ejecutivo de la entidad y remitido inmediatamente después de ser concluido a dicha autoridad y al ente tutor. Asimismo, de acuerdo con el art. 42° de la Ley N° 1178, inciso b), las Unidades de Auditoría Interna deben remitir copia de todo informe de auditoría que produzcan a la Contraloría General de la República, manifestándole la disponibilidad de los papeles de trabajo para su inspección.

Adicionalmente, las entidades del Sector Público con patrimonio propio y autonomía financiera deberán enviar el informe del auditor interno a la Contaduría General del Estado (CGE) junto a los estados financieros y sus notas correspondientes.

- El informe sobre los estados financieros de una entidad del Sector Público emitido por la Contraloría General de la República, será dirigido al H. Congreso Nacional, al H. Consejo Municipal o al H. Consejo Universitario, según sea el caso. Asimismo, debe ser enviado por el Contralor General al máximo ejecutivo y a la dirección colegiada de la entidad que ejerce tuición y dentro de los 20 días siguientes, a las pertinentes Comisiones del H. Congreso Nacional o al H. Consejo Municipal o al H. Consejo Universitario, según corresponda.

b) Puntos en común con una auditoría financiera

- Tanto en la auditoría financiera como en la auditoría de confiabilidad, los estados financieros son analizados bajo los criterios contables establecidos por el Organo Rector del Sistema de Contabilidad Integrada o, de ser necesario, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- El desarrollo de las auditorías financieras y de confiabilidad se debe realizar de acuerdo a las Normas de Auditoría Gubernamental.
- Los informes emitidos por el auditor externo y por el auditor interno como producto de sus auditorías aumentan la confiabilidad y credibilidad de la información sujeta a examen, consecuentemente, otorgan transparencia a dicha información.

1.4. Responsabilidad del auditor

El desarrollo del trabajo debe considerar el cumplimiento de las siguientes normas generales de auditoría gubernamental: competencia, independencia, ética, diligencia profesional, control de calidad y disposiciones legales aplicables, como así también, de las normas de auditoría gubernamental referidas a la auditoría financiera que sean aplicables.

La opinión del auditor interno como producto final de su examen de confiabilidad de los registros y estados financieros puede originar responsabilidades para el auditor con consecuencias administrativas, sin perjuicio de las civiles o penales.

La responsabilidad del auditor surge, entre otras circunstancias, por omisión en la aplicación de las normas profesionales o por una aplicación incorrecta de dichas normas que origine un informe con una opinión que no manifieste adecuadamente los errores o irregularidades de la información financiera examinada. Asimismo, están consideradas dentro de esta responsabilidad a aquellas omisiones deliberadas de hallazgos o conclusiones que, de ser adecuadamente informadas, harían variar significativamente la opinión originalmente vertida.

En este sentido, el Art. N° 64 del D.S. N° 23318-A establece lo siguiente:

“Para efectos de determinar la responsabilidad del auditor o consultor especializado para auditoría se tomará como causales por analogía las previstas en el art. 20 del Código de Procedimiento Civil, en lo aplicable, además de las siguientes entre otras”:

- No excusarse de la realización de un trabajo en caso de incompatibilidad o conflicto de intereses manifiesto;
- No informar oportunamente por escrito al superior jerárquico sobre una posible incompatibilidad o conflicto de intereses;
- No manifestar con claridad y en forma completa en los informes de Auditoría las posibles irregularidades que detecte u omitir cualquier información que pueda favorecer a los involucrados.
- No manifestar en el informe anual a que se refiere el inciso e) del artículo 27 de la Ley 1178 su concepto sobre la confiabilidad de los registros y las desviaciones de importancia de las cifras contables de los estados financieros;
- No rectificar o no ser rectificable el incumplimiento de las Normas de Auditoría Gubernamental, que desvirtúa un trabajo específico.

Las causales señaladas darán lugar a:

- en el caso del auditor servidor público al proceso interno para determinar la responsabilidad administrativa, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal.
- en el caso de auditores, consultores especializados o firmas contratadas, a la inmediata resolución del contrato, de acuerdo al art n° 569 del Código Civil, con devolución de las sumas pagadas, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal que pudiera corresponder. Para este efecto en los contratos deberá estipularse la aplicación del citado artículo”.

2. OBJETO DE LA AUDITORÍA DE CONFIABILIDAD

2.1. Estados financieros que deben ser examinados

Según el Título III, Capítulo III, punto 1., de las Normas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada, “Las entidades del Sector Público muestran, a través de los Estados Financieros Básicos y Complementarios su situación presupuestaria, financiera y patrimonial”.

Estados Financieros Básicos:

- Balance General.
- Estado de Resultados.
- Estado de Flujo de Efectivo.
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.
- Estado de Ejecución del Presupuesto de Recursos.
- Estado de Ejecución del Presupuesto de Gastos.
- Cuenta Ahorro - Inversión - Financiamiento.

Los Estados Financieros Básicos, excepto los de ejecución presupuestaria deben contener información de la gestión anterior. La información del año actual estará presentada como primer columna y en la segunda columna la información de la gestión anterior, reexpresada a moneda de cierre de la gestión actual. Las entidades del Sector Público deberán hacer las revelaciones o declaraciones necesarias para facilitar la interpretación de la información contenida en los estados financieros, mediante notas explicativas que forman parte integrante de los mismos. Dichas notas pueden ser presentadas en forma narrativa o compiladas en forma de planillas o cuadros y contendrán información comparativa cuando corresponda.

Estados Financieros Complementarios: son todos aquellos que detallan o analizan la información contenida en los estados financieros básicos, entre otros se mencionan los siguientes:

- Estado de movimientos de Activos Fijos.
- Inventario de existencias o almacenes.
- Conciliación de cuentas bancarias y detalle de Deudores y Acreedores.

Los Estados Financieros que se deben auditar tienen relación directa con aquellos que deben ser emitidos, al respecto las Normas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada manifiestan en el Título III, Capítulo III, punto 2.2, lo siguiente:

- Los organismos que componen la Administración Nacional (Administración Central y Administraciones Departamentales o Prefecturas), para fines de administración interno y control, podrán elaborar estados financieros básicos, la información patrimonial no tiene propósitos de consolidación con los que elabora la CGE para la Administración Nacional. Los estados de ejecución presupuestaria elaborados por estos, deberán confrontarse con los reportes remitidos por la CGE.

Estas unidades organizacionales deben remitir a la CGE, en los plazos y modalidades establecidas, los siguientes estados:

- Estado de Ejecución del Presupuesto de Recursos.
- Estado de Ejecución del Presupuesto de Gastos.
- Estado de Movimientos de Activos Fijos.
- Inventario de existencias o almacenes.
- Conciliación de cuentas bancarias y detalle de Deudores y Acreedores.

Las unidades de auditoría interna de las entidades de la Administración Nacional deberán emitir el informe de confiabilidad sobre los estados financieros básicos y complementarios que se emitan y sus respectivos registros contables.

- Los Gobiernos Municipales, Entidades de Seguridad Social, Entidades Descentralizadas sin fines Empresariales, Empresas Públicas no Financieras y Entidades del Sector Público Financiero deben elaborar los estados financieros básicos y complementarios mencionados en la primer parte de este punto.

Las unidades de auditoría interna de estas entidades deberán emitir el informe sobre la confiabilidad de dichos estados financieros y sus registros contables correspondientes.

2.2. Registros contables sujetos a verificación y libros contables obligatorios

Los registros contables a utilizar por las entidades del Sector Público, dependen de los siguientes factores:

- Normas de la Contaduría General del Estado.
- Sistemas de procesamiento que utilicen las entidades.
- Necesidades de cada entidad para fines de control.

Al respecto, las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada establece en el Título III, Capítulo I, punto 7, los siguientes libros contables y registros analíticos:

Los libros contables obligatorios son:

- Libro Diario.
- Libro Mayor.
- Libro de Inventarios y Balances.
- Libro Ventas-IVA y Compras IVA para empresas públicas.

Las entidades podrán llevar además los registros que estime convenientes para lograr mayor orden, claridad, adecuada información y ejercer el correspondiente control. Estos registros tendrán la calidad de auxiliares y no estarán sujetos a legalización exigida por las disposiciones legales vigentes. Como por ejemplo :

- Registros de ejecución del presupuesto de recursos y gastos.
- Registro del movimiento de activos fijos.
- Registro del movimiento de cuentas bancarias.
- Registro del movimiento de deudores y acreedores.
- Registro del movimiento de fondos en avance.
- Registro del movimiento de existencias de almacenes.

El art. 40° del Código de Comercio dispone que las entidades deben llevar los libros encuadernados y foliados, siendo también válidos los asientos y anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico sobre hojas removibles o tarjetas, que posteriormente deberán ser encuadernados correlativamente para formar los libros obligatorios.

En el caso de los libros producidos por medios mecánicos o electrónicos, los mismos deberán ser impresos y encuadernados para facilitar el conocimiento de las operaciones y servir, cuando correspondan, de prueba clara, completa y fidedigna en los procesos de revisión y verificación.

Los libros contables serán legalizados de acuerdo a las disposiciones vigentes.

La legalización es una de las características de los libros contables que debe ser verificada por el auditor interno. La existencia de la legalización perfecciona la transparencia de los registros. En el informe del auditor interno sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros se debe incluir un párrafo que manifieste si los estados financieros examinados surgen o no de libros contables legalizados.

2.3. Contabilidad integrada

La auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros debe verificar la implementación del Sistema de Contabilidad Integrada de acuerdo con las disposiciones de las Normas Básicas correspondientes. Asimismo, el auditor deberá realizar las pruebas y procedimientos de auditoría necesarios para determinar la consistencia entre los estados de ejecución del presupuesto y los estados patrimoniales y de resultados de la entidad.

La falta de implementación del Sistema de Contabilidad Integrada no sólo origina un incumplimiento de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad a la obligatoriedad de su aplicación, impuesta por Resolución Suprema N° 218040 emitida el 29/07/97, sino que también genera tareas adicionales para el auditor interno en cuanto a la planificación y ejecución de la auditoría precisamente por la falta de integración aludida. En estas circunstancias se deberá ampliar el alcance de los procedimientos para validar las cifras expuestas en el estado de ejecución del presupuesto y verificar su consistencia con los estados patrimoniales y de resultados de la entidad.

El art. N° 12 de la Ley N° 1178 define la integración de la siguiente forma: “El Sistema de Contabilidad Integrada incorporará las transacciones presupuestarias, financieras y patrimoniales en un sistema común, oportuno y confiable, destino y fuente de los datos expresados en términos monetarios. Con base en los datos financieros y no financieros generará información relevante y útil para la toma de decisiones por las autoridades que regulan la marcha del Estado y de cada una de sus entidades, asegurando que:

- El sistema contable específico para cada entidad o conjunto de entidades similares, responda a la naturaleza de las mismas y a sus requerimientos operativos y gerenciales respetando los principios y normas de aplicación general;
- La Contabilidad Integrada identifique, cuando sea relevante, el costo de las acciones del Estado y mida los resultados obtenidos.”

3. PLANIFICACIÓN

Las entidades públicas presentan diferentes actividades, operaciones, organizaciones, sistemas de información, sistemas de control, etc., por lo que cada trabajo de auditoría debe tener en cuenta las características propias de cada una de ellas y determinar los distintos riesgos que pueden presentarse.

Para que todos los trabajos, una vez finalizados, cubran los objetivos y riesgos específicos de cada entidad es indispensable un proceso de planificación que identifique los pasos y métodos para alcanzar los resultados esperados en forma eficaz y eficiente.

Los objetivos de la planificación de la auditoría son:

- Definir la naturaleza de los procedimientos a ser utilizados conjuntamente con su oportunidad y extensión.
- Determinar los recursos y tiempos necesarios para desarrollar los procedimientos definidos.
- Relacionar los procedimientos con los tiempos determinados para poder efectuar el seguimiento de las tareas y cumplir con los plazos legales de emisión del informe correspondiente.

La planificación representa el plan general para la auditoría. Inicialmente, se deben realizar actividades que nos permitan tener una visión total y global acerca de la entidad en su conjunto. Dentro de esta etapa pueden identificarse los siguientes pasos:

- Comprensión de las actividades de la entidad.
- Realización de un análisis de planificación.
- Determinación de los niveles de significatividad.
- Identificación de los objetivos críticos.
- Evaluación de los sistemas de información, contabilidad y control.
- Determinación del riesgo de control a nivel institucional.

Así, durante el análisis efectuado se identifican aquellas áreas en las que pondremos un especial interés y mayor énfasis de trabajo (unidades operativas, corrientes de información, rubros contables, etc.). Una vez identificadas dichas áreas, se efectúan actividades de planificación adicionales que determinarán el enfoque específico para cada una de ellas.

Dentro de esta segunda etapa y ya para cada componente identificado, se realizan los siguientes pasos:

- Evaluación del riesgo inherente por componente.

- Evaluación del riesgo de control por componente.
- Preparación del programa de trabajo para probar el control interno.
- Preparación del programa de trabajo para procedimientos sustantivos.
- Preparación del memorándum de programación de auditoría (MPA).
- Aprobación del memorándum de programación y los programas de trabajo específicos para cada componente.

La información obtenida durante la planificación debe ser organizada y ordenada de manera tal que sirva principalmente como un instrumento de trabajo para planificar las siguientes etapas debiendo resumir el plan final en un documento denominado “Memorándum de Programación de Auditoría (MPA), que será comunicado a todos los miembros del equipo de auditoría formado para la realización del trabajo, con la finalidad de que cada integrante tenga un buen entendimiento de la entidad y de su propio papel en la auditoría.

La auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros debe ser planificada considerando los restantes auditorías incluidas en el Programa Operativo Anual de la Unidad. Cabe recordar que todas las auditorías requieren de una evaluación del control interno para la identificación de los riesgos relacionados con el objeto de cada una de ellas y, los resultados de dichas evaluaciones, podrán ser utilizados para reducir los tiempos de planificación y ejecución de los procedimientos necesarios para poder emitir una opinión sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros.

3.1. Programa operativo anual

Por la responsabilidad y las características propias de su función el auditor interno debe tener el conocimiento necesario y actualizado de las actividades de control del sistema contable. El auditor interno debe actualizar su evaluación en aquellos componentes donde existan operaciones significativas que no hayan sido revisadas oportunamente.

El auditor interno debe incluir en su programa operativo anual las auditorías que considere necesarias para evaluar la eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos. Debe considerar también la rotación del énfasis de auditoría entre las distintas unidades operativas y entre los componentes relevantes de la información financiera. Estas auditorías deben ser útiles para evaluar la eficacia de los sistemas de control y determinar el grado de confianza que le asignará al control interno vigente para poder establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos sustantivos aplicables para la validación de saldos de los estados financieros al cierre del ejercicio.

La programación de actividades deberá considerar la oportunidad en que se desarrollarán las auditorías para aumentar la eficiencia de los resultados. Por ejemplo, un inventario de existencias será más conveniente realizarlo cerca del cierre del ejercicio que en los primeros meses del mismo.

La programación anual de los trabajos de auditoría interna deben ser explicados a la máxima autoridad ejecutiva con el fin de lograr su pleno apoyo y respaldo. La entidad debe adecuar su estructura administrativa y contable para procurar los medios necesarios que permitan satisfacer los requerimientos de información en los plazos legales establecidos.

La naturaleza y oportunidad de las auditorías a incluir en el POA deberá considerar, entre otros aspectos, el doble propósito que se espera obtener de ellos.

El doble propósito implica que las auditorías programadas durante el ejercicio deben proporcionar evidencias respecto a la eficacia de los controles internos existentes como así también, elementos de juicio necesarios para arribar a una conclusión sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros. Por ejemplo, un arqueo o un inventario serán útiles no sólo para evaluar los controles vigentes sobre las existencias sino también para verificar el adecuado registro de las mismas. La programación deberá comprender las características de los arqueos e inventarios a realizar como así también la verificación de los resultados de dichos procedimientos con los registros correspondientes.

3.2. Memorándum de planificación de auditoría (MPA)

Este documento resume la información clave obtenida durante el proceso de planificación de la auditoría. Es una forma de resumir las decisiones importantes y de guiar a los miembros del equipo de trabajo. La información clave que debe integrar este memorándum, es la siguiente:

Términos de referencia

En los términos de referencia se deben considerar los siguientes temas que, a manera de ejemplo, se citan a continuación:

- Principales objetivos y responsabilidades en materia de informes

Deberá señalarse que el objetivo del examen es emitir un informe dentro del plazo legal establecido conteniendo la opinión del auditor interno sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros al 31 de diciembre de 19xx. El titular de la entidad es responsable de la presentación oportuna de los estados financieros y de la veracidad de la información contenida en los mismos. El titular de la UAI es responsable por la opinión que emita en función a la auditoría realizada. Si durante el transcurso de la auditoría se detectaren hallazgos significativos, éstos serán objeto de informes separados sobre los controles o de responsabilidades, según lo exijan las circunstancias.

– Alcance

Es importante señalar el alcance de la auditoría, como por ejemplo “Nuestro examen comprenderá las principales operaciones, los registros utilizados y la información financiera emitida por la entidad para el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 19xx”.

– Normas vigentes para el desarrollo de la auditoría

- Ley N° 1178 y Decretos Supremos Reglamentarios.
- Normas de Auditoría Gubernamental, Normas Generales y Básicas de Control Interno emitidas por la Contraloría General de la República.
- Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada (Resolución Suprema N° 218040 del 29 de julio de 1997).
- Resolución Ministerial N° 704/89 emitida por el Ministerio de Finanzas y sus modificaciones y Normas Básicas del Sistema de Presupuesto (Resolución Suprema N° 217095).

– Fecha de presentación del informe

El informe del auditor interno debe ser remitido a la CGR simultáneamente al envío a la máxima autoridad de la entidad. Dicho informe junto a los estados financieros y las notas correspondientes deben ser remitidos dentro de los tres meses de la finalización del ejercicio fiscal a la entidad que ejerce tuición sobre la entidad y a la CGE. Por otra parte, dentro del plazo señalado precedentemente, los estados financieros, sus notas correspondientes y los papeles de trabajo deben ser puestos a disposición de la CGR.

Información sobre los antecedentes, operaciones de la entidad y sus riesgos inherentes

La comprensión de la situación económica y de las actividades de la entidad a ser auditada es un requisito necesario para lograr una auditoría efectiva. Es esencial contar con suficiente información sobre las actividades de la entidad, a fin de evaluar el medio en el cual opera, los individuos que conducen la misma y los factores que influyen sobre su éxito o fracaso.

El examen de auditoría está basado en la comprensión de la actividad de la entidad auditada. Únicamente se estará en condiciones de verificar si los estados financieros son confiables si hemos comprendido en primer término su actividad; por lo tanto debemos desarrollar o actualizar nuestra comprensión sobre la misma, considerando, evaluando y documentando los siguientes aspectos:

– Antecedentes de la entidad

Estos antecedentes deben formar parte del legajo permanente de auditoría. Solo deberían ser mencionadas las modificaciones institucionales que se hayan producido por efectos de nuevas disposiciones legales o por normativas que haya emitido el ente que ejerce tuición. Sin embargo, no es objetable una descripción breve de los antecedentes correspondientes a la creación de la entidad, como por ejemplo:

La Entidad ha sido creada como institución perteneciente al Gobierno Central (si es el caso) con autonomía de gestión, mediante Ley, promulgada en

Posteriormente, mediante la Ley de Ministerios del Poder Ejecutivo, promulgada elde 199. y D.S. N°, de ..de de 199X sea ha reestructurado la composición y atribuciones de los Ministerios del Poder Ejecutivo (si es el caso).

De acuerdo con el D.S. de - Reglamento de la Ley de Ministerios -, sus principales funciones son las siguientes: (detallarlas).

– Estructura organizativa

Se debe adjuntar un organigrama y hacer mención al grado de concentración de la toma de decisiones como así también la cantidad de empleados dependientes de cada área operativa.

– Naturaleza de las operaciones

El conocimiento de “que hace”, “como lo hace”, “para quien lo hace” y “donde lo hace” facilita la identificación de áreas de riesgo y mejora el desarrollo de la auditoría. Se deben relevar los siguientes aspectos:

- Marco legal y objetivos de la entidad.
- Métodos de operación.
- Características de los clientes, usuarios y/o beneficiarios.
- Métodos de distribución y almacenamiento.
- Factores anormales y estacionales que afectan la actividad.
- Principales insumos y procesos de compras.
- Fuentes de provisión y principales proveedores.
- Características de los inmuebles y principales maquinarias.
- Número de empleados de la entidad y acuerdos laborales existentes.
- Injerencia de la entidad tutora y otras entidades relacionadas en las decisiones de la entidad.
- Estructura y patrimonio de la entidad.
- Describir las fuentes de los recursos, incluyendo donaciones y financiamientos internos y externos.

Como producto de este análisis y comprensión de la actividad de la entidad auditada, debemos obtener aquellos aspectos o segmentos de dicha actividad sobre los cuales deseamos asegurarnos que reciban una especial atención en el plan de auditoría y mencionar los riesgos inherentes que puedan afectar a la confiabilidad de los estados financieros en su conjunto.

Adicionalmente, debemos incluir un detalle de los hechos y transacciones individualmente significativos, que requieran un tratamiento específico en nuestro alcance.

Sistema de información financiera contable

Se detallará la información financiera emitida por la entidad y registros contables y presupuestarios utilizados, como así también la periodicidad con que se emite dicha información.

Deberá incluirse una breve descripción de la configuración vigente del sistema de procesamiento electrónico de datos y normas de seguridad implementadas sobre los datos procesados.

Adicionalmente, esta etapa comprenderá el análisis de:

- Los sistemas y controles de información contable.
- Los sistemas de contabilidad presupuestaria aplicados.
- Las prácticas utilizadas para la administración de fondos.
- El grado de centralización o descentralización de las actividades contables y financieras.
- Los principales procedimientos administrativo-contables.
- Los métodos de valuación.
- Las principales prácticas y principios contables aplicados que utiliza la entidad para preparar sus registros y estados financieros, como así también la existencia de cambios en su aplicación respecto del ejercicio anterior.

También deberán ser detallados los problemas en la aplicación de los principios que se detectaron en años anteriores.

Ambiente de control

Se deberá mencionar el compromiso existente de la gerencia para generar un ambiente favorable hacia la aplicación de los controles. Es decir, la importancia que la gerencia otorga a los controles y la exigencia que ejerce para obtener información confiable.

Asimismo, se debe expresar el grado de separación de funciones existente, las responsabilidades de la gerencia y su participación en la toma de decisiones.

Por otra parte, se mencionará el resultado de la evaluación de la información más relevante que utiliza la gerencia para controlar la entidad y la ejecución de las operaciones más significativas.

Adicionalmente, documentaremos aquellos riesgos de control importantes que pueden afectar a la confiabilidad de los registros y estados financieros tomados en su conjunto.

Revisiones analíticas y determinación de los riesgos inherentes

Comparación de la información financiera en moneda homogénea de la gestión actual respecto del ejercicio anterior, a efecto de analizar vertical y horizontalmente el origen de las variaciones entre los rubros y cuentas de dicha información.

En base al análisis anterior, a los resultados de las evaluaciones de la estructura del control interno y a la experiencia del Auditor en la entidad, se determinarán las áreas o rubros de mayores riesgos que serán objeto de mayor énfasis en el trabajo.

Exámenes de auditoría practicados

Se mencionarán y, de corresponder, se programará el seguimiento de los resultados relevantes de las auditorías financieras o especiales practicadas por firmas privadas de auditoría, CGR o Unidad de Auditoría Interna del ente tutor. También deberá ser informado los aspectos relevantes del último informe sobre confiabilidad efectuado por la Unidad de Auditoría Interna.

Evaluación de los sistemas de información, contabilidad y control

Para la consideración de este tema se ha desarrollado el punto 4. de la presente guía.

Enfoque de auditoría

Para la determinación del enfoque para cada uno de los componentes determinados es necesaria la evaluación de los riesgos que se ha desarrollado en el punto 5. de la presente guía.

El desarrollo de un enfoque efectivo y eficiente que responda a los riesgos determinados requiere la selección de procedimientos que proporcionen un nivel adecuado de satisfacción de auditoría con la menor inversión posible de recursos.

Se deberá documentar en términos generales los siguientes aspectos:

- El nivel de confianza planificada en los controles.
- Procedimientos específicos requeridos para las áreas de mayor riesgo o para temas que requieran una atención especial.
- Como se obtendrá la confianza en los controles y si esto se realiza a través de pruebas detalladas de cumplimiento de controles clave u otro tipo de procedimientos.

- La naturaleza general de los procedimientos sustantivos, especificando en términos generales si serán procedimientos analíticos o pruebas detalladas de transacciones o saldos.

En la determinación del enfoque se debe considerar que la auditoría sobre confiabilidad utilizará el resultado de las auditorías previas programadas y no programadas realizadas durante el ejercicio como elemento de juicio para determinar el nivel de confianza que depositará en los controles vigentes. Cada componente deberá ser evaluado respecto de los riesgos inherentes y de control determinados, utilizando el conocimiento de auditoría acumulado y la información obtenida. Los riesgos deben ser evaluados considerando la significatividad de los componentes. Las evaluaciones de riesgo permitirán al auditor interno documentar su estimación del riesgo y determinar el enfoque de auditoría para cada componente.

Consideración sobre significatividad

La significatividad en la planificación de la auditoría implica considerar el nivel de error o irregularidad que puede existir sin distorsionar los estados financieros. Esto proporciona los siguientes beneficios:

- La naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría son mejor planificados y resultan más efectivos.
- Los miembros del equipo de auditoría están mejor informados acerca de lo que se considera significativo y por consiguiente se reduce el énfasis sobre los ítemes no significativos.

En la etapa de finalización de la auditoría es necesario considerar los errores o irregularidades identificadas para determinar si representan distorsiones significativas en los estados financieros tomados en su conjunto. Las evaluaciones de significatividad son aplicables tanto a los rubros y cuentas en forma individual como conjunta.

No existen criterios rígidos sobre los cuales basar la evaluación de la significatividad para los estados financieros tomados en su conjunto o para evaluar la significatividad de cuentas, rubros o ítemes individuales, en todos estos aspectos prima el criterio profesional. Sin embargo, como guía para evaluar la significatividad de una cuenta, ítem o grupo de ítemes es útil considerar:

- Naturaleza de los ítemes
- Magnitud y efecto relativo de los ítemes, considerando:
 - Monto absoluto del ajuste en sí mismo.

- Magnitud con relación a los montos de los estados financieros o exposiciones necesarias, por ejemplo porcentajes sobre:
 - * La clase de activo, pasivo, ingresos o gastos.
 - * Activo o pasivo corriente.
 - * Total del activo o pasivo.
 - * Ventas, resultados netos del ejercicio.
 - * Patrimonio Neto.

La experiencia indica que el porcentaje utilizado, para las mediciones anteriores con el objetivo de evaluar la significatividad, oscila entre el 5 y el 10%.

- Su efecto sobre los índices financieros
 - Su efecto potencial sobre los estados financieros futuros.

Administración del trabajo

Las fechas de las distintas etapas en que se desarrollará la auditoría sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros deben estar relacionadas con el Programa Operativo Anual.

Se establecerá razonablemente el tiempo a utilizar para la determinación de las necesidades de personal necesario para llevar a cabo el trabajo.

– Fechas de las etapas a cumplir

Planificación	00/00/00 al 00/00/00
Ejecución	00/00/00 al 00/00/00
Comunicación de resultados y Presentación de Informe	00/00/00 al 00/00/00

– Presupuesto de Horas

Personales	Planificación y Programación	Ejecución de Pruebas	Informe	Total
Director/Jefe	x	x	x	x
Supervisor	x	x	x	x
Auditor Sr	x	x	x	x
Auditor Jr.	x	x	x	x
Total	x	x	x	x

Programas de trabajo

Adjuntar programas específicos para cada objetivo de auditoría.

4. EVALUACIÓN DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN, CONTABILIDAD Y CONTROL

4.1. Objetivos

- Comprender el ambiente general de control en que opera la entidad.
- Distinguir aquellos controles que directamente influirán en el enfoque de auditoría a emplear.

Independientemente del enfoque de auditoría que se utilice, siempre es imprescindible efectuar un relevamiento de los sistemas de información, contabilidad y control al comenzar una labor de auditoría. Normalmente estas tareas se van a realizar en la etapa de planificación.

El conocimiento general de los sistemas de información, contabilidad y control de un ente, por ser un factor totalmente relacionado con la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría a realizar, necesariamente va a tener que efectuarse antes de la etapa de ejecución de auditoría y, en ciertos casos, como primera tarea de la etapa de planificación.

Este relevamiento puede ubicarse en el tiempo dividido en dos momentos:

- en la primer etapa, donde se van a considerar principalmente los aspectos relacionados con el ambiente de control.
- en la segunda etapa, donde se va a analizar el sistema en forma minuciosa únicamente para aquellos componentes donde se efectuará un enfoque de auditoría hacia los controles y no un enfoque sustantivo.

En esta oportunidad, se necesitará lograr una clara comprensión del flujo de las operaciones y una evaluación sobre el diseño de aquellos controles que se determinen como controles clave.

4.2. Relevamiento de controles

Identificados los componentes sujetos a examen, se asignarán a cada uno de ellos factores de riesgo inherente y de control. La existencia de factores de riesgo de control presupone el conocimiento del sistema de controles de la entidad pues analiza en que casos los controles no cumplen o ayudan a concretar el objetivo de auditoría. Dicho objetivo es obtener satisfacción válida y suficiente sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los estados financieros.

La existencia de controles, dentro del sistema de procesamiento de información de la empresa, que ayudan a otorgar validez a las afirmaciones contenidas en los estados financieros, hará que la labor se centre en la evaluación de los mismos y en comprobar su adecuado funcionamiento.

En otras palabras, en la medida que la empresa posea controles que funcionando adecuadamente permitan concluir que las afirmaciones contenidas en los estados financieros son válidas, el auditor centrará su atención únicamente en esos controles, en desmedro de todos aquellos que, si bien son necesarios, funcionen o no adecuadamente, no tienen vinculación directa con el objetivo de auditoría.

El enfoque hacia los controles presupone la realización de tareas como:

- Conocer el sistema de información, contabilidad y control vigente.
- Identificar sus puntos fuertes y débiles.
- Seleccionar entre los puntos fuertes de control (controles clave), aquellos que satisfacen el objetivo de auditoría, y por lo tanto otorgan validez a las afirmaciones contenidas en los estados financieros.
- Evaluar si resulta eficiente, en términos de la relación costo/beneficio, confiar en la prueba de esos controles más que en la realización de otro procedimiento alternativo.
- Confeccionar, a partir de esos controles en los que se depositará confianza, pruebas que permitan concluir que el funcionamiento del control es adecuado. Esto es lo que brindará la evidencia y satisfacción de auditoría necesaria.

Por lo tanto, el auditor debe realizar procedimientos tendientes a:

- Conocer la concepción y comportamiento de los sistemas de información, contabilidad y control.
- Relevar el sistema vigente aplicando la técnica de relevamiento que resulte más efectiva y eficiente.
- Identificar aquellos controles en los que se depositará confianza de auditoría.
- Confeccionar los procedimientos que permitan comprobar el funcionamiento de los controles antes identificados.
- Informar a la gerencia sobre la ausencia de procedimientos o sobre la existencia de controles que, funcionando mal, generan o posibiliten algún perjuicio al ente.

Cabe aclarar que en una primera auditoría todas estas actividades relacionadas con el conocimiento del sistema de información, contabilidad y control van a requerir más labor que la necesaria para auditorías recurrentes, donde ya se conoce como opera el sistema, cual es su estructura y cual es su ambiente general de control a través del conocimiento acumulado y experiencia de trabajos anteriores, en esta situación el relevamiento se limitará únicamente a obtener el conocimiento de las modificaciones o cambios en los sistemas. Esta última tarea, normalmente se la conoce como “procedimientos de actualización de sistemas”.

Al conocer la existencia de modificaciones o cambios en los sistemas, se debe tomar nota de ellos y documentarlos en los papeles de trabajo. Se deberá identificar si sigue siendo vigente el enfoque de auditoría planificado anteriormente, si es conveniente modificarlo o, si con agregar cambios menores, se puede obtener la satisfacción de auditoría deseada.

Hay muchas formas de documentar la comprensión de los sistemas de información, contabilidad y control. Dentro de las técnicas más conocidas se puede mencionar:

- Cursogramas o diagramas de flujo.
- Descripciones narrativas.
- Cuestionarios especiales.

Una vez comprendido y analizado el sistema de información, contabilidad y control, corresponde evaluarlo.

La evaluación de los controles se basa fundamentalmente en el criterio profesional. El proceso de evaluación de los controles generalmente implica la realización de los siguientes pasos:

- Identificar los controles clave potenciales.
- Reconsiderar la evaluación inicial de enfoque y riesgo de auditoría.
- Evaluar las debilidades encontradas y el efecto que éstas tienen sobre el enfoque previamente planificado.

4.3. Identificación de los controles clave potenciales

Control clave es aquel control que reúne dos condiciones:

- proporciona satisfacción de auditoría relevante siempre que esté operando efectivamente y,
- la proporciona de modo más eficiente que otros procedimientos.

Luego de la identificación de estos controles que se nombraron como clave y antes de su prueba, en la etapa de ejecución se deberá reconsiderar la evaluación preliminar del riesgo inherente y de control. El análisis y conocimiento del sistema vigente para cada componente puede hacer modificar la evaluación preliminar del riesgo de auditoría, ya sea elevándolo o reduciéndolo.

Es en este momento donde se analiza la posibilidad de modificar la naturaleza, alcance y oportunidad de las tareas de auditoría a realizar en virtud de la forma en que se presentó en la realidad el sistema analizado.

4.4. Clasificación de controles

Los controles de una entidad para su estudio en las tareas de la auditoría de confiabilidad sobre los registros y estados financieros se pueden dividir en:

- Ambiente de control.
- Controles directos.
- Controles generales.

Ambiente de control

Determina el marco de control general. Anterior a cada control implantado, el ambiente de control establece las condiciones en que operan el conjunto de los sistemas de información, contabilidad y control y contribuye a su confiabilidad.

El ambiente de control tiene gran influencia en la determinación del enfoque de auditoría a emplear y es imprescindible conocerlo en la primer etapa de la planificación.

El ambiente de control abarca:

- El enfoque hacia el control por parte de la gerencia o dirección superior (predisposición hacia la aplicación de los controles establecidos para obtener información útil, confiable y oportuna para la toma de decisiones).
- La organización y estructura del ente (organización formal que permita un adecuado flujo de tareas y responsabilidades).

Controles directos

Los controles directos proporcionan satisfacción de auditoría directa sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los estados financieros. Están diseñados para evitar errores e irregularidades que puedan afectar a los estados financieros y a las funciones de procesamiento.

La efectividad en el funcionamiento de los controles directos, está totalmente vinculada con la efectividad del ambiente de control y la existencia de adecuados controles generales.

Esta clasificación de control abarca a los siguientes controles sobre los cuales se presentan algunos ejemplos:

- Controles gerenciales: realizados por el nivel superior de la entidad. Incluyen entre otros a los controles presupuestarios, que comprenden las tareas de preparación, revisión y aprobación, y el control posterior del presupuesto; y los informes por excepción, que presentan aquellas transacciones significativas, hechos inusuales o variaciones significativas respecto de lo presupuestado.
- Controles independientes: realizados por personas o secciones independientes del proceso de las transacciones. Entre los más comunes se pueden mencionar a las conciliaciones entre registros contables generales e individuales, conciliaciones bancarias, recuentos físicos y confirmaciones especiales de saldos.
- Controles o funciones de procesamiento: son todos aquellos incorporados en el sistema de procesamiento de las transacciones. Ejemplos: Aprobación del legajo de desembolsos antes de su pago, depósito íntegro de cobranzas y preparación de informes de recepción de bienes.
- Controles para salvaguardar activos: se refieren a la custodia e incluyen medidas de seguridad tendientes a resguardar y controlar la existencia de los bienes, el acceso irrestricto a los mismos y fijar límites de autorización para realizar determinadas operaciones.

Controles generales

Comprenden la organización divisional del ente o segregación de funciones.

Este tema es fundamental para que el auditor decida confiar o no en el sistema de información del ente porque garantiza el correcto funcionamiento de los controles individuales a través de lo que se conoce como el control por oposición de intereses.

El control por oposición de intereses consiste en que un miembro de la organización, independiente de un proceso ocurrido, revise su realización y le brinde confiabilidad antes de su verificación. A su vez, puede existir otra instancia de control según sea el momento de la transacción en que se encuentre o la complejidad de la misma.

En toda organización, debería estar claramente definidas y segregadas las siguientes tareas:

- Iniciar o decidir las transacciones
- Registrarlas
- Custodiar los activos

4.5. Relación con los procedimientos y programas de trabajo

Como consecuencia del análisis del control interno se han identificado determinados controles denominados clave, de los que se necesita comprobar su vigencia y correcto funcionamiento. Esta comprobación se realiza a través de la aplicación de “pruebas de cumplimiento” que formarán parte de los programas de trabajo de auditoría, y su realización normalmente se deberá efectuar preliminarmente antes del cierre del ejercicio.

La existencia de errores o irregularidades en la realización de las pruebas de cumplimiento, invariablemente implicarán: o un aumento en el alcance de las tareas, o la conclusión de que ese control no se cumple en la forma adecuada, o no está vigente y por lo tanto, deben modificarse los procedimientos de auditoría a emplear. En ese caso se tendrá que modificar esa prueba de cumplimiento por la de cumplimiento de algún otro control que ahora se denominará clave, o por la realización de otras pruebas de tipo sustantivo. De ahí la importancia de realizar la prueba de estos controles con anticipación a la fecha del cierre del período.

Por ejemplo, dentro del relevamiento del componente de existencias se puede llegar a definir que determinados procedimientos en el área de recepción de materiales son controles clave y probarlos, en lugar de efectuar un recuento selectivo al cierre del ejercicio. Si de la conclusión de las pruebas de cumplimiento de esos controles clave resulta que esos controles no funcionan adecuadamente, necesariamente se debería tomar un recuento físico al cierre del período. Si esta prueba de cumplimiento de controles clave se efectúa a posteriori de esa fecha, el recuento físico no va a poder ser realizado en esa oportunidad, y esto entorpecería la labor de auditoría, generando ineficiencias.

Si durante el transcurso de su evaluación del control interno se hubieren detectado hallazgos que evidencien deficiencias y/o incumplimientos en la estructura de control interno, éstos deben ser evaluados respecto a su significatividad a efectos de incluirlos en el informe resultante de la evaluación del control interno.

Del mismo modo, los hechos de responsabilidad que surjan de la evaluación del control interno deberán ser incluidos en un informe independiente respecto de los correspondientes a la confiabilidad de registros y estados financieros y al del funcionamiento de los controles internos.

Asimismo, los efectos significativos correspondientes a deficiencias de control interno deben ser consideradas adecuadamente en el informe sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros.

5. RIESGO DE AUDITORÍA

La auditoría no puede establecer con certeza que los registros y estados financieros sean confiables. Esta falta de certeza genera el concepto de riesgo de auditoría. Durante la planificación, se deben identificar los riesgos significativos de la auditoría y los procedimientos que se apliquen tratarán de reducir el riesgo a un nivel aceptable.

El riesgo de auditoría es la posibilidad de emitir una opinión limpia (sin salvedades) sobre los registros y estados financieros sustancialmente distorsionados y viceversa. Dicho riesgo es el resultado de la conjunción de:

Riesgo inherente: Es la susceptibilidad de los estados financieros a la existencia de errores o irregularidades significativos, antes de considerar la efectividad de los sistemas de control.

Entre los factores generales que determinan la existencia de un riesgo inherente, se pueden mencionar:

- La naturaleza de la actividad de la entidad, el tipo de operaciones que se realizan y el riesgo propio de esas operaciones, la naturaleza de sus productos y/o servicios y el volumen de las transacciones.
- La situación económica y financiera de la entidad.
- La organización gerencial y sus recursos humanos y materiales, la integridad de la Gerencia y la calidad de los recursos que la entidad posee.

Entre los factores específicos a cada afirmación de los estados financieros, se pueden mencionar:

- El número e importancia de ajustes y diferencias de auditoría determinados en auditorías anteriores.
- La complejidad de los cálculos.
- La experiencia y competencia del personal contable responsable del rubro, cuenta o componente.
- El juicio subjetivo necesario para la determinación de montos.

- La mezcla y tamaño de las partidas que componen el rubro, cuenta o componente.
- La antigüedad de los sistemas de procesamiento electrónico de datos.

- El grado de intervención manual requerido en capturar, procesar y resumir los datos.

Riesgo de control: es el riesgo de que los sistemas de control estén incapacitados para detectar o evitar errores o irregularidades significativas en forma oportuna.

Los factores que determinan el riesgo de control, están directamente relacionados con los sistemas de información implementados por la entidad, la eficacia del diseño de los controles establecidos y la capacidad para llevarlos a cabo.

Riesgo de detección: es el riesgo de que los procedimientos de auditoría, no lleguen a descubrir errores o irregularidades significativas, en el caso de que existieran.

Los riesgos inherentes y de control están fuera del control del auditor, pero no así el riesgo de detección. Variando la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, podemos alterar el riesgo de detección y, en última instancia, el riesgo de auditoría.

Cuanto más alto sea el riesgo inherente y de control de acuerdo con nuestra evaluación, mayor será la satisfacción de auditoría requerida para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable.

Los factores que determinan el riesgo de detección están relacionados con:

- No examinar toda la evidencia disponible.
- La ineficacia de una procedimiento de auditoría aplicado.
- La aplicación inadecuada de los procedimientos de auditoría o la evaluación incorrecta de los hallazgos, incluyendo el riesgo de presunciones erróneas y conclusiones equivocadas.
- Problemas en la definición del alcance y/u oportunidad en un procedimiento de auditoría.

Lo más importante dentro de la etapa de planificación de la auditoría es detectar los factores que producen el riesgo. Dichos factores constituyen las diversas situaciones individuales que actúan en la determinación de su nivel. Si bien existen factores típicos para situaciones comunes, la identificación de ellos es una tarea individual que debe realizar el auditor al planificar su examen de auditoría.

Una vez realizada la identificación de los factores de riesgo corresponde su evaluación. Esta tarea se realiza en dos niveles:

En primer lugar, una evaluación referida a la auditoría en su conjunto, o sea, el riesgo global de que existan errores o irregularidades no detectados por los procedimientos de auditoría, y que en definitiva lleven a emitir una opinión de auditoría incorrecta.

En segundo lugar, una evaluación del riesgo de auditoría específico para cada componente de los estados financieros en particular.

La identificación de los distintos factores de riesgo, su clasificación y evaluación, permiten concentrar la labor de auditoría en las áreas de mayor riesgo. Esta situación permite economizar esfuerzos y reducir el riesgo de auditoría. Sin embargo, aún obteniendo evidencia que respalde las afirmaciones contenidas en los estados financieros, es inevitable que exista algún grado de riesgo. El trabajo del auditor interno será entonces reducirlo a un nivel tal, donde la existencia de errores o irregularidades sea lo suficiente baja como para no interferir en su opinión global.

Resulta apropiado evaluar globalmente el riesgo de auditoría en tres niveles: bajo, moderado y alto.

La evaluación del grado de riesgo es un proceso totalmente subjetivo basado en el criterio, experiencia y capacidad del auditor. No obstante, se utilizan para dicha evaluación tres herramientas importantes:

- La significatividad del componente, cuenta o rubro.
- La existencia de factores de riesgo y su importancia relativa.
- La probabilidad de ocurrencia de errores.

Efecto del riesgo en el enfoque de auditoría

La evaluación del riesgo de auditoría va a estar directamente relacionada con la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar. Una vez evaluados los riesgos inherentes, de control y de detección, y conocido el riesgo de auditoría, debemos evaluar varias combinaciones de procedimientos y ver cuál es el conjunto mas eficiente que satisface los objetivos para cada una de las afirmaciones.

Del nivel determinado de riesgo inherente (alto, moderado o bajo) y de control (alto, moderado o bajo) dependen la cantidad de satisfacción de auditoría necesaria y la calidad de la misma.

Dentro del riesgo de detección, la definición de “bajo” implica que podemos aceptar sólo un riesgo mínimo al diseñar nuestras pruebas sustantivas y, por lo tanto, nuestras pruebas sustantivas deberán ser sobre la fecha de cierre del ejercicio a auditar y de un alcance extenso. En contraste, “alto” significa que podemos aceptar un riesgo mayor, con tamaños de muestras más pequeños, alcance menos extenso y modificando la oportunidad de algunos procedimientos. Dicho de otra manera de la evaluación de los niveles de riesgo, depende la cantidad y calidad de la satisfacción de auditoría necesaria.

6. INFORME DEL AUDITOR INTERNO

6.1. Informes a emitir

Como resultado de la auditoría sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros se debe emitir el informe respectivo, cuya opinión deberá estar sustentada en forma suficiente, competente y pertinente por las evidencias acumuladas y contenidas en los papeles de trabajo.

Durante el desarrollo de esta auditoría pueden ser halladas evidencias que den lugar a la emisión de otros informes en forma independiente. Dichos informes comprenden las debilidades materiales en el diseño u operación de los sistemas de contabilidad y del control interno, como así también, los indicios de responsabilidad establecidos por el auditor interno. Estos informes deben ser emitidos por separado porque no necesariamente afectan a la confiabilidad de los registros y estados financieros. Por otra parte, los plazos de presentación y el contenido de estos informes son distintos al informe sobre confiabilidad.

Si durante la auditoría han surgido elementos de juicio que significan fallas de control interno independientemente de su efecto en los estados éstas deben ser mencionadas en un informe presentado por separado donde consten dichos hallazgos debiendo manifestar también, las conclusiones, las recomendaciones correspondientes y la opinión del sector involucrado o los funcionarios responsables.

Adicionalmente, si los hallazgos derivan en alguna de las responsabilidades tipificadas es conveniente que se emita un informe independiente sobre dichos hallazgos. Este informe debidamente sustentado tendrá que ser sometido a aclaración, haciéndose conocer al máximo ejecutivo de la entidad y a las personas presuntamente involucradas para que éstos presenten por escrito sus aclaraciones y justificativos, anexando la documentación sustentatoria. Del análisis de estos últimos surgirá un informe complementario del auditor interno que será enviado a la Contraloría General de la República junto al informe preliminar y a las opiniones legales respectivas.

Los informes mencionados anteriormente deben ser remitidos inmediatamente después de concluidos a la máxima autoridad colegiada, si la hubiera, a la máxima autoridad del ente que ejerce tuición sobre la entidad auditada y a la Contraloría General de la República.

El informe de confiabilidad, a diferencia de los otros dos mencionados precedentemente, tiene un plazo perentorio de presentación para la entidad que es de 90 días a partir de la finalización del ejercicio fiscal.

6.2. Presentación obligatoria del informe

El art. 15° de la Ley N° 1178 establece que la auditoría interna determinará la confiabilidad de los registros y estados financieros.

Asimismo, el art. 27° inc e) de la Ley N° 1178 y el art. 44° inc b) del D.S. N° 23215 establecen que las entidades del Sector Público con patrimonio propio y autonomía financiera deben presentar a la entidad tutora y a la CGE, dentro de los tres meses de concluido el ejercicio fiscal, sus estados financieros junto con las notas que correspondieren y el informe del auditor interno. Esta misma información debe ser puesta a disposición de la CGR.

Del mismo modo, el Título III. Capítulo III, punto 10 de las normas básicas de contabilidad gubernamental integrada establece que: “Dentro de los tres meses de concluido el ejercicio fiscal cada entidad del Sector Público, deberá presentar obligatoriamente a la entidad que ejerce control sobre ella, cuando corresponda, a la CGE y pondrá a disposición de la Contraloría General de la República, los estados financieros básicos y complementarios de la gestión anterior junto con las notas que correspondieren y el informe del auditor interno...”.

De lo mencionado en los párrafos precedentes, se deduce que para todas las entidades del Sector Público existe la obligación de emitir el informe de confiabilidad sobre los registros y estados financieros con la única excepción de aquellas entidades que no cuenten con unidades de auditoría interna propia.

6.3. Plazo para la presentación del informe

El plazo establecido en el Art. 27, inc e), de la ley N° 1178 determina que el informe sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros debe ser puesto a disposición de la Contraloría junto a los estados financieros y las notas que correspondieren dentro de los tres meses posteriores al cierre del ejercicio.

La entidad es responsable por la presentación de los estados financieros pero la emisión del informe es de exclusiva responsabilidad del auditor interno.

Los otros informes que se originen como subproductos de la auditoría efectuada, por fallas de control interno o por responsabilidades, deben ser enviados inmediatamente luego de su finalización a los destinatarios correspondientes.

La recomendación pertinente para no incurrir en incumplimiento del plazo legal es una planificación coordinada con el Departamento contable de la Entidad a fin de que cada uno cumpla con sus responsabilidades respectivas.

6.4. Entidades del Sector Público sin Unidad de Auditoría Interna

Si bien la auditoría interna es la que debe determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros, existen entidades que, por diversas razones, no cuentan con unidades de auditoría interna.

Para estas entidades el art. 27° inc b) de la Ley N° 1178 estableció lo siguiente: “La tuición incluye la facultad de ejercer el control externo posterior, sin perjuicio de la atribución de la Contraloría, así como la obligación de efectuar oportunamente el control externo posterior de las entidades cuyo reducido número de operaciones y monto de recursos administrados no justifican el funcionamiento de una unidad de auditoría interna propia.”

Las entidades que no tengan unidad de auditoría interna propia no presentarán el informe sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros. La entidad que ejerce la tuición tiene la obligación de efectuar el control externo posterior de estas entidades y, a través de este control, opinará sobre la razonabilidad de los estados financieros auditados. La emisión de esta opinión implícitamente considera el concepto de la confiabilidad de los estados financieros y los registros examinados.

No obstante, la existencia de auditorías financieras externas sobre la razonabilidad de los estados financieros de aquellas entidades que cuenten con unidades de auditoría interna, no libera al auditor interno de la entidad examinada de su responsabilidad por la emisión del informe sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros. En estos casos y cuando sea posible, es conveniente procurar la coordinación del trabajo para evitar la duplicación de esfuerzos sobre el mismo objeto de auditoría.

6.5. Contenido del informe

El informe estándar (sin salvedades) sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros deberá contener los siguientes párrafos:

– Párrafo introductorio

Incluye:

- La declaración de que el trabajo fue realizado en cumplimiento a los artículos 15° y 27° inciso e) de la Ley N° 1178
- La identificación de los registros y estados financieros examinados.
- La declaración de que la información financiera sujeta a examen es responsabilidad del máximo ejecutivo de la entidad.

- La declaración de que la responsabilidad del auditor interno es expresar una opinión sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros.

– Párrafo de alcance

Incluye las siguientes declaraciones:

- Que la auditoría se condujo de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.
- Que las Normas de Auditoría Gubernamental exigen una planificación y ejecución de la auditoría para obtener razonable seguridad de que los estados financieros están libres de errores o irregularidades importantes.
- Que las evidencias fueron examinadas en base a pruebas selectivas.
- Que se evaluaron las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada y las estimaciones significativas realizadas por la administración de la entidad.
- Que se evaluó la presentación de los estados financieros en su conjunto.
- Que se ha evaluado la aplicación de la Resolución Ministerial N° 704/89 y la Resolución Suprema N° 217095/97 para los estados de ejecución presupuestaria.
- Que el auditor gubernamental considera que el examen realizado le proporciona una base razonable para emitir su opinión.

– Párrafo de opinión

Incluye una opinión respecto a si los registros y estados financieros presentan confiablemente, en todo aspecto significativo, la situación patrimonial y financiera de la entidad a la fecha del balance general, los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el período terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios y normas dictadas por el Organo Rector del Sistema de Contabilidad Integrada o con los principios de contabilidad generalmente aceptados, si fuera el caso.

Los errores o irregularidades contables cuantificables detectados como resultado del examen deben ser traducidos en ajustes propuestos por la auditoría interna. Estos ajustes, si no son aceptados, darán origen a salvedades que de tratarse de importes muy significativos originarán una opinión desfavorable o adversa sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros examinados.

Si las fallas de control contable halladas implican salvedades por inexistencia de documentación respaldatoria, falta de integraciones o falta de las conciliaciones de cuentas correspondientes que no permiten verificar las afirmaciones presentadas en los estados financieros y el auditor interno no pudo validar los saldos respectivos por procedimientos alternativos, existirán limitaciones en el alcance que afectarán la opinión sobre la confiabilidad y el párrafo de alcance respectivo, tal limitación si es muy significativa dará lugar a una abstención de opinión sobre la confiabilidad evaluada.

Del mismo modo, si existe imposibilidad de aplicar las Normas de Auditoría Gubernamental que se consideran convenientes, el auditor interno deberá exponer dicha limitación en el alcance siempre que no haya podido verificar los objetivos previstos mediante la aplicación de otros procedimientos alternativos.

Cuando las circunstancias obligan al auditor gubernamental a apartarse del informe estándar o sin salvedades deberá emitir los siguientes tipos de opinión, tal como lo establece la Norma de Auditoría Gubernamental N° 225 para auditorías financieras.

- Con salvedades:

Cuando se han comprobado desviaciones a los principios de contabilidad y/o limitaciones al alcance del trabajo que no afectan de manera sustancial la presentación confiable de los registros y estados financieros en su conjunto, pero que tales desviaciones y/o limitaciones son significativas con relación a los niveles de importancia relativa establecidos.

- Adversa o negativa:

Cuando se determina que las desviaciones en la aplicación de los principios y normas dictadas por el Organismo Rector del Sistema de Contabilidad Integrada o, en su caso, los principios de contabilidad generalmente aceptados, afectan de manera sustancial la confiabilidad de los registros y estados financieros en su conjunto.

- Abstención:

Cuando existan significativas limitaciones al alcance del trabajo que no le permitan al auditor gubernamental emitir un juicio profesional sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros en su conjunto.

Toda vez que se emita una opinión con salvedades, adversa o una abstención de opinión, deberá señalarse en párrafos separados que precedan al de opinión, la naturaleza de la salvedad y/o limitación que dieron lugar a la misma, así como, de ser posible, sus efectos sobre los estados financieros.

– Párrafo de énfasis

En algunas circunstancias el auditor gubernamental, sin afectar su opinión, desea enfatizar ciertos aspectos relacionados con los registros y estados financieros que considera son de interés para los usuarios. Información aclaratoria de esta naturaleza se presentará en un párrafo separado seguidamente al párrafo de opinión. Como por ejemplo:

- Cuando la falta de elementos de juicio está sujeta a hechos futuros sobre acontecimientos no registrados por la entidad, el auditor interno deberá exponer dicha situación en un párrafo de explicación a continuación de la opinión sobre la confiabilidad. Esta situación no modificará la opinión que el auditor obtuvo como resultado de la auditoría realizada.
- En este párrafo se debe hacer mención a los informes adicionales que se hayan emitido o se deban emitir sobre las fallas de control interno y las responsabilidades presuntas detectadas. Dichos informes surgen como consecuencia de la auditoría para la determinación de la confiabilidad sobre los registros y estados financieros.
- Debe mencionarse en este párrafo que el examen ha sido realizado en ejercicio de la función de auditores internos de la entidad y como resultado del mismo se emite el informe para uso exclusivo de la máxima autoridad de la entidad, organismos que ejercen la tuición de dicha entidad, la Contraloría General de la República y la Contaduría General del Estado.
- Adicionalmente, se hará referencia a si los estados financieros surgen o no de registros contables legalizados.

En el punto 7. de esta guía, se presenta un modelo estándar de informe.

7. MODELO DE INFORME

INFORME DEL AUDITOR INTERNO

La Paz, xx de xxxxxxx de 199x

Señor
**DIRECTOR EJECUTIVO
DE LA ENTIDAD**
Presente

Señor Director:

En cumplimiento de los artículos 15° y 27° inciso e) de la Ley N° 1178 hemos examinado la confiabilidad de los registros y estados financieros de (nombre de la entidad), correspondientes al período finalizado el 31 de diciembre de 199x, que a continuación se detallan:

Balance General.
Estado de Resultados.
Estado de Flujo de Fondos.
Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.
Estados de Ejecución del Presupuesto de Recursos y Gastos.
Cuenta Ahorro - Inversión - Financiamiento.
Libro Diario.
Libro Mayor.
Libro de Inventarios y Balances.
Registros de Ejecución del Presupuesto de Recursos y Gastos.
Otros registros auxiliares.
Las notas a los estados financieros que se presentan forman parte integral de los mismos.

La preparación de los estados financieros es responsabilidad del máximo ejecutivo de la entidad. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros en base a nuestra auditoría.

Hemos realizado nuestro análisis de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental. Esas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los registros y estados financieros están libre de errores o irregularidades importantes. La auditoría incluye, el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los registros y estados financieros, la evaluación de las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada aplicadas y las estimaciones significativas efectuadas por la gerencia, así como la evaluación de la presentación de los estados financieros en su conjunto. Para los estados de ejecución presupuestaria, se ha considerado la aplicación de la Resolución Ministerial N° 704/89 y la Resolución Suprema N° 217095/97. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los registros y estados financieros antes mencionados presentan información confiable sobre la situación patrimonial y financiera de la entidad al 31 de Diciembre de 19xx, los resultados de sus operaciones, los cambios en situación financiera y la ejecución presupuestaria de recursos y gastos por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada y las Normas Básicas del Sistema de Presupuesto..

Nuestro examen ha sido realizado en ejercicio de la función de auditores internos de la entidad y como resultado del mismo emitimos este informe para uso exclusivo de la máxima autoridad de la entidad, organismos que ejercen la tuición de esta entidad, la Contraloría General de la República y la Contaduría General del Estado.

Por otra parte, hemos verificado también que los registros contables examinados han sido legalizados oportunamente.

Firma de la máxima autoridad de la
Unidad de Auditoría Interna

8. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICABLES

Los procedimientos y técnicas a ser aplicados durante el desarrollo del examen, surgen de la evaluación de los riesgos de auditoría existentes.

Se aplicarán tantos procedimientos como sean necesarios para obtener suficiente evidencia de auditoría que permita concluir sobre la validez de las afirmaciones definidas para cada uno de los componentes de los estados financieros. Por lo tanto, todos los procedimientos de auditoría deben estar orientados a satisfacer una o más afirmaciones. El procedimiento de auditoría que no esté relacionado con ninguna afirmación es un procedimiento no necesario para ese trabajo en particular.

La mayor parte de los procedimientos son aplicados sobre una parte de la población sujeta a examen en base a muestras selectivas, cuyo alcance dependerá del grado de confianza que deposite el auditor en el control interno de la entidad.

En la selección de procedimientos debe asegurarse que todas las afirmaciones serán verificadas mediante la aplicación de uno o más procedimientos.

La relación directa entre afirmación y procedimiento ayuda a determinar si los procedimientos seleccionados son suficientes y necesarios.

Las afirmaciones que presentan los estados financieros son declaraciones de la gerencia que se incluyen como componentes de los estados financieros. Pueden ser explícitas o implícitas y se pueden clasificar de acuerdo a los siguientes términos:

- Existencia u ocurrencia.- Se refieren a si los activos y pasivos de la entidad existen a una fecha dada y si las transacciones registradas han ocurrido durante un período dado.
- Integridad.- Si todas las transacciones y cuentas que deben presentarse en los estados financieros han sido incluidas.
- Propiedad y exigibilidad.- Si los activos representan los derechos de la entidad y los pasivos, las obligaciones de la misma a una fecha determinada.
- Valuación o aplicación.- Si los comprobantes del activo, pasivo, ingresos y gastos, han sido incluidos en los estados financieros a los importes apropiados.
- Presentación y revelación.- Si los comprobantes particulares de los estados financieros están adecuadamente clasificados descriptas y revelados.
- Exactitud.- Se refiere a si las partidas o transacciones reflejadas en los estados financieros fueron registrados o procesadas exactamente.

Los procedimientos de auditoría pueden dividirse, según la evidencia que brindan, en procedimientos de cumplimiento y sustantivos.

Algunos procedimientos pueden cumplir un doble propósito debido a que proporcionan evidencia de control como así también, evidencia sustantiva acerca de transacciones y saldos individuales examinados. En forma similar, los procedimientos que proporcionan evidencia sustantiva generalmente permiten inferir la existencia y efectividad de los controles relacionados.

Procedimientos de cumplimiento

Proporcionan evidencia de que los controles clave existen y de que son aplicados efectiva y uniformemente. Aseguran o confirma la comprensión de los sistemas del ente, particularmente de los controles clave dentro de dichos sistemas, y corroboran su efectividad.

Esta evidencia respalda las afirmaciones sobre los componentes de los estados financieros y en consecuencia, nos permite tomar decisiones para modificar el alcance, naturaleza y oportunidad de las pruebas sustantivas.

Entre los procedimientos que pueden utilizarse para obtener evidencia de control se encuentran:

- Indagaciones con el personal: Consiste en obtener información del personal de la entidad en forma oral o escrita, mediante la cual obtengamos evidencia respecto al cumplimiento de algún procedimiento de control interno. La confiabilidad de la información obtenida dependerá en gran medida de la competencia, experiencia y conocimiento de los informantes. Este tipo de información por sí sola, no es confiable, sino que requiere que sea corroborada por medio de otros procedimientos.
- Observaciones de determinados controles: Esta prueba proporciona evidencia en el momento en que el control se realiza y es utilizada para corroborar ciertos tipos de procedimientos de control interno, que por lo general no se pueden repetir y por lo tanto, requerimos su observación y comprobación “in situ”, para satisfacernos que los controles observados han operado en forma efectiva.
- Repetición del control: Generalmente, este procedimiento es utilizado cuando el control no es documentado mediante una firma, inicial u otra forma de evidencia y/o cuando requerimos corroborar el cumplimiento de dicho control.

Así por ejemplo, si hemos decidido confiar, como control clave, en la revisión de cálculos aritméticos y en la existencia de la documentación de respaldo necesaria para el registro y pago de una transacción, debemos revisar que dicho control funcione eficazmente mediante la repetición del mismo.

- Inspección y revisión de documentos: Consiste en verificar que los controles clave determinados a efectos de satisfacerlos de las afirmaciones para cierto número de cuentas y/o transacciones, se encuentren debidamente respaldados con la documentación de sustento pertinente, ratificando de esta manera que los controles sobre los cuales se decidió confiar inicialmente, operan eficazmente.

Procedimientos sustantivo:

Proporcionan evidencia directa sobre la validez de las transacciones y saldos incluidos en los registros contables o estados financieros y, por consiguiente, sobre la validez de las afirmaciones.

Entre los procedimientos que pueden utilizarse para obtener evidencia sustantiva se encuentran:

- Procedimientos analíticos: Consiste en el estudio y evaluación de la información financiera presentada por la entidad, utilizando comparaciones o relaciones con otros datos e información relevante.

Los procedimientos analíticos se basan en el supuesto de que existen relaciones entre datos e información independiente y que continuarán existiendo en ausencia de otros elementos que demuestren lo contrario.

El examen analítico nos ayuda a comprender la naturaleza y actividades de la entidad auditada, es una importante herramienta para conocer la composición de las cuentas y nos ayuda a identificar las áreas de mayor riesgo, así como posibles deficiencias o fallas en los ciclos transaccionales de la entidad, aspectos que debemos considerar para el desarrollo de nuestro programa de trabajo.

Por otra parte, estos procedimientos, nos aportarán evidencia de: posibles errores u omisiones contables, cambios en prácticas contables, falta de consistencia en la exposición de los datos analizados y eventos o tendencias inusuales.

El auditor dispone de varios métodos a ser utilizados durante la ejecución de los procedimientos analíticos, los cuales pueden combinarse indistintamente. A continuación se mencionan los más usuales, a saber:

Análisis de relaciones: Se refiere a cualquier relación entre las cuentas de los estados financieros, como por ejemplo:

- Relación de montos de aportes y retenciones respecto de sueldos, cuyo resultado debería ser igual a los porcentajes aprobados por Ley.

- Depreciación de activos fijos sobre valores de origen, la cual debería ser igual a las alícuotas establecidas por la entidad, disposiciones técnicas contables y/o legales.

Análisis de tendencias: Consiste en analizar las variaciones de un saldo o cuenta a través del tiempo, por ejemplo: saldo de cuentas por cobrar del 31.12.97 respecto de los existentes al 31.12.96. Los saldos de 1996 deben ser reexpresados por la variación del tipo de cambio.

Comparaciones: Implica la comparación de la información financiera de la entidad respecto de otros datos o elementos independientes y/o externos, como ser: presupuestos, estados financieros del año anterior, estadísticas de mercadeo y otra información relacionada con las actividades de la entidad.

Pruebas de razonabilidad: Consiste en la utilización de pruebas globales para comprobar la confiabilidad de un saldo determinado, cuyas variables deberán ser revisadas mediante otros procedimientos sustantivos.

- Comprobación de la actualización del valor de origen de los activos fijos.
- Revisión de la determinación y gastos devengados para la Previsión para beneficios sociales.
- Análisis del cálculo de la provisión y gastos por aguinaldo.
- Revisión global de los sueldos imputados a la gestión.
- Cálculo de los gastos financieros.
- Revisión de las ventas y costos del ejercicio.
- Verificación de la depreciación o amortización de activos.

Pruebas de diagnóstico: Este método comprende la determinación y comparación de índices económicos-financieros respecto de los registrados en ejercicios anteriores, investigando aquellas fluctuaciones anormales o poco usuales.

Los índices más comunes y útiles para nuestros objetivos de auditoría son, por ejemplo:

- Rotación de la cuentas por cobrar comerciales.
- Rotación de inventarios (activos realizables).
- Variaciones en los márgenes brutos de utilidad.
- Variaciones en los porcentajes de gastos administrativos y de comercialización.
- Variaciones registradas en el capital de trabajo e índice de liquidez y solvencia.

En función de la existencia de relaciones entre los datos, el examen analítico proporciona elementos de prueba que permiten considerar que dichos datos provenientes del sistema contable son completos y confiables.

Sin embargo, la confianza en las conclusiones del examen analítico dependen de la importancia de los datos examinados, de otros procedimientos de revisión puestos en práctica y de la apreciación del control interno.

- Inspección de los documentos respaldatorios y otros registros contables: Consiste en obtener evidencia entre los registros contables y la documentación respaldatoria. Generalmente se hacen sobre las partidas que componen un determinado saldo en los estados financieros.

La inspección de documentos normalmente es una fuente de evidencia de auditoría altamente confiable. La confiabilidad es afectada por los siguientes factores:

- Los documentos producidos en ámbitos externos generalmente son más confiables que los producidos por el ente.
 - Los documentos recibidos directamente de una fuente externa son más confiables que los obtenidos del ente.
 - El documento original es más confiable que sus copias.
- Observación física: Este procedimiento proporciona evidencia en el momento en que el procedimiento se lleva a cabo, acerca de los controles de custodia vigentes y sobre su existencia. Es importante aclarar que se requieren desarrollar procedimientos adicionales para satisfacer sobre el resto de las afirmaciones de cada una de las cuentas (propiedad, valuación, exposición, etc.).

Consiste en la inspección o recuento de activos tangibles y la comparación de los resultados con los registros contables del ente. Como resultado de su aplicación se obtiene la evidencia más directa sobre la existencia y valuación de dichos activos.

La utilización más frecuentes de este procedimientos es para obtener evidencia sobre la existencia de, por ejemplo:

- Efectivo y valores
- Documentos por cobrar y garantías
- Inventarios
- Inversiones en acciones y empresas
- Activo fijo
- Otros bienes tangibles

- Confirmaciones externas: La confirmación externa consiste en obtener una manifestación de un hecho o una opinión de parte de un tercero independiente a la entidad pero involucrado con las operaciones del mismo. La obtención de este tipo de confirmación, que normalmente es escrita, es por lo general, una forma muy satisfactoria y eficiente de obtener evidencia de auditoría, ya que habitualmente es de esperar que el informante sea imparcial.

Estas manifestaciones se podrán obtener de especialistas, incluyendo abogados, actuarios, ingenieros. Como parte de los procedimientos relativos a asuntos legales de importancia, se requiere a menudo, manifestaciones del asesor legal del ente para corroborar las manifestaciones que la gerencia realizó al respecto.

Las confirmaciones pueden ser:

Positivas: Es aquella sobre la cual siempre esperamos respuesta. La información recibida debe ser comparada con los registros contables de la Entidad auditada, en caso de presentarse diferencias, éstas deberán ser sujetas a análisis y seguimiento posterior y si corresponde, sugerir los ajustes necesarios.

- Positiva directa: se solicita la confirmación de un saldo detallado en la carta de solicitud.
- Positiva ciega: se solicite que se nos informe sobre los saldos mantenidos con la entidad auditada y no se consignan los montos correspondientes a los saldos y/o transacciones registrados a esa fecha por la institución bajo examen.

Negativas: Es aquella que el destinatario responde solamente en caso de que esté en desacuerdo con la información que se detalla en la circular enviada.

8.1. Procedimientos de aplicación general:

Los procedimientos que se mencionan en esta guía no se presentan en forma taxativa sino a manera de ejemplos, siendo el auditor interno el responsable de diseñar los procedimientos que resulten necesarios para reducir el riesgo de auditoría.

Entre otros:

- Obtener los estados financieros básicos y complementarios, las notas a dichos estados y los registros contables que los respaldan.
- Verificar que los estados financieros estén firmados por las autoridades pertinentes en ejercicio a la fecha de emisión de los mismos (máxima autoridad ejecutiva de la entidad, el responsable del área financiera y el Contador General de la entidad) y sustentados con registros contables legalizados oportunamente.

- Efectuar pruebas de consistencia entre los saldos de los estados financieros, estados de cuenta adjuntos, cuadros, anexos y notas.
- Verificar la exactitud aritmética de los registros.
- Verificar la coincidencia de los saldos de los estados financieros con los registros (cuentas del mayor, auxiliares y subcuentas),
- Verificar el tipo de cambio utilizado para los saldos en moneda extranjera.
- Determinar una muestra y Efectuar pruebas de apropiación contable y presupuestaria, y verificar que la documentación de sustento sea pertinente y suficiente.
- Conciliar los saldos de la ejecución presupuestaria con el estado de resultados y evaluar la justificación de las diferencias.
- Efectuar la lectura de las actas de Directorio o de los Consejos respectivos y contratos importantes a fin de obtener conocimiento de decisiones significativas que se hayan tomado durante el ejercicio y del cumplimiento de disposiciones legales aplicables que resulten significativas para el logro de los objetivos de la auditoría.
- Obtener información de los hechos subsecuentes que puedan tener efecto significativo sobre los estados financieros y consecuentemente en la opinión. Determinar si existen hechos subsecuentes relevantes que no originen efectos contables pero que deban ser expuestos en notas a los estados financieros.
- Efectuar los cortes de documentación correspondientes a todos los documentos prenumerados emitidos por la entidad que tengan efecto contable y/o presupuestario a efecto de realizar los controles de integridad respectivos.
- Analizar las clasificaciones expuestas en los estados financieros como corrientes y no corrientes y la adecuada exposición de las cuentas que integran cada rubro.

NOTA ACLARATORIA: Estos procedimientos serán para todas y cada una de las cuentas de los estados financieros que alcancen los niveles de significatividad previamente definidos. La UAI podrá ampliar los mismos de acuerdo a sus necesidades.

8.2. Procedimientos para cada rubro

Disponibilidades

- Efectuar arqueo de Caja, Fondos Fijos e Ingresos a Depositar al 31 de diciembre de 19XX.

- Solicitar confirmaciones bancarias al 31 de diciembre de 19XX.
- Realizar reconciliación de saldos bancarios al 31 de diciembre de 19XX.

Exigible

- Establecer oportunamente, una muestra representativa y circularizar los saldos deudores.
- Obtener explicación escrita sobre las diferencias presentadas entre los saldos circularizados y las respuestas obtenidas.
- Determinar y analizar la razonabilidad del saldo correspondiente a la previsión para deudores incobrables, considerando para ello la recuperabilidad de las cuentas involucradas y los criterios utilizados para la constitución de la misma.

Inversiones

- Efectuar el arqueo de inversiones o títulos valores.
- Verificar la adecuación de los criterios de valuación aplicados.
- Verificar las cotizaciones utilizadas para la valuación de los títulos valores al cierre del ejercicio.

Bienes de cambio

- Observar la toma física de inventarios al 31 de diciembre de 19XX y realizar recuentos selectivos a fin de verificar la exactitud de los conteos efectuados por la entidad.
- Obtener confirmación escrita de las existencias en poder de terceros.
- Efectuar pruebas de valuación y actualización al cierre del ejercicio analizado.
- Evaluar la rotación de stocks para determinar posibles desvalorizaciones por obsolescencia.

Activos fijos

Según las circunstancias se pueden aplicar entre otros, los siguientes procedimientos:

- Coordinar previamente con la entidad para observar la toma física de los activos fijos.
- Establecer las diferencias entre los registros y los resultados del recuento.

- Realizar una prueba global de valuación y existencia del rubro.
- Establecer las adquisiciones más importantes del año y verificar los procesos o trámites de contratación y su efecto contable.
- Obtener información de la naturaleza y el motivo de las bajas ocurridas para analizar su repercusión contable.
- Revisar la depreciación y la actualización de la revalorización técnica mediante las pruebas que considere necesarias.
- Obtener información respecto a obsolescencia de los activos fijos.

Pasivos

- Al igual que el rubro del exigible, es necesario realizar confirmaciones a los acreedores, es conveniente que dicho proceso se realice bajo la modalidad de confirmación ciega (sin monto).
- Establecer una muestra de los proveedores más importantes para cruzar con las adquisiciones, la recepción, el registro de la obligación, el pago y el saldo pendiente del pasivo.
- Determinar si no existen contingencias derivadas del incumplimiento de pago.
- Verificar las cancelaciones posteriores al cierre del ejercicio para detectar pasivos omitidos.

Patrimonio neto

- Efectuar una prueba global del patrimonio neto.
- Verificar la contabilización de los movimientos de la cuentas de acuerdo a las disposiciones legales vigentes.

Obtención de la carta de representación

La carta de representación debe ser redactada en papel con membrete de la entidad y firmada por la máxima autoridad y máximo ejecutivo del área administrativa-financiera. Esta carta se utiliza para confirmar una serie de aspectos relevantes sobre la información recibida de la Gerencia durante el desarrollo de nuestro trabajo y constituye la evidencia de haber efectuado preguntas de importancia en la búsqueda de elementos de juicio válidos y suficientes.

El contenido de esta carta podrá confirmar informaciones que no están sustentadas satisfactoriamente pero no es válida para sustituir la aplicación de aquellos procedimientos necesarios para respaldar la opinión del auditor. Constituye un procedimiento de auditoría muy importante pero complementario de los que se hayan diseñado en los programas de trabajo.

Se debe obtener declaraciones de la gerencia respecto de:

- Inexistencia de pasivos omitidos.
- Cobrabilidad de los créditos.
- Posibilidad de realización de bienes de cambio.
- Recuperabilidad económica de bienes de uso y Activos intangibles.
- Titularidad de los activos e inexistencia de gravámenes sobre ellos.
- Inexistencia de hechos subsecuentes no revelados.

La negación de la Gerencia a firmar la carta de representación origina una limitación en el alcance que se considera suficiente para impedir una opinión limpia. Asimismo, el auditor interno deberá evaluar el efecto de tal negativa sobre la confianza a depositar sobre cualquier otra información proporcionada con anterioridad por la misma Gerencia. De acuerdo a la magnitud de las afirmaciones que la gerencia se rehusa a confirmar por escrito variará la limitación en el alcance que afectará la opinión. En estos casos se podrá emitir una opinión con limitaciones o una abstención de opinión.