



**Contraloría General del Estado**  
B O L I V I A

# **Normas de Auditoría Gubernamental de Estados Financieros y Planes de Empresas Públicas**

---

**Resolución: N° CGE/083/2014**  
**La Paz, 12 de agosto de 2014**

**Código: NE/CE-041**  
**Versión: I**

N O R M A D E C O N T R O L E X T E R N O

---

**RESOLUCIÓN N° CGE/083/2014**

La Paz, 12 de agosto de 2014

**CONSIDERANDO:**

Que, el artículo 213 de la Constitución Política del Estado, establece que: *“La Contraloría General del Estado es la institución técnica que ejerce la función de control de la administración de las entidades públicas y de aquellas en las que el Estado tenga participación o interés económico. (...) tiene autonomía funcional, financiera, administrativa y organizativa.”*

Que, mediante Resolución N° CGE/001/2009 en su primer punto resuelve hacer el corte institucional y usar la denominación constitucional CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO, autorizándose su abreviado con la sigla CGE. Sin embargo, la normativa citada a continuación mantiene la denominación Contraloría General de la República (CGR), hasta su derogación o abrogación.

Que, el numeral 1 párrafo II de la Disposición Transitoria Décima Segunda de la Ley N° 031 de 19 de julio de 2010, Marco de Autonomías y Descentralización “Andrés Ibáñez” establece:

*“(...)II. Quedan vigentes, las disposiciones legales y normativas siguientes:*

*1. Ley N° 1178, de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales (SAFCO) y sus decretos reglamentarios. (...)”*

Que, el artículo 41 de la Ley N° 1178 de 20 de julio de 1990, establece que: *“La Contraloría General de la República ejercerá el Control Externo Posterior con autonomía operativa, técnica y administrativa (...)”*

Que, el artículo 23 de la Ley N° 1178, señala que: *“La Contraloría General de la República es el órgano rector del sistema de Control Gubernamental, el cual se implantará bajo su dirección y supervisión. (...) emitirá las normas básicas de control interno y externo (...)”*

Que, el artículo 60 del Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado por Decreto Supremo N° 23215 de 22 de julio de 1992, determina: *“La Contraloría General de la República como Órgano Rector del Control Gubernamental y Autoridad Superior de Auditoría del Estado tiene autonomía operativa, técnica y administrativa para cumplir con independencia, imparcialidad, probidad y eficacia sus atribuciones de control externo posterior.(...)”*

Que, el artículo 17 del Reglamento referido establece: *“La normatividad del Control Gubernamental está integrada por las normas básicas y secundarias de control interno y de Control Externo Posterior.”*

Que, el artículo 19 del precitado Reglamento señala:

*"Las normas básicas de Control Externo Posterior son:*

*a) Las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República con el propósito de permitir el desarrollo uniforme o compatible de las actividades de auditoría externa practicada por la Contraloría, por las entidades tutoras y por las firmas o profesionales independientes contratados por la Contraloría o las entidades públicas para tal objeto; y,*

*b) Los reglamentos que emita la Contraloría General de la República, cuya aplicación corresponda a todas las entidades públicas."*

Que, en fecha 26 de diciembre de 2013 se promulgo la Ley N° 466 de la Empresa Pública, la cual tiene por objeto:

*"(...) establecer el régimen de las empresas públicas del nivel central del Estado, que comprende a las empresas estatales, empresas estatales mixtas, empresas mixtas y empresas estatales intergubernamentales, para que con eficiencia, eficacia y transparencia contribuyan al desarrollo económico y social del país, transformando la matriz productiva y fortaleciendo la independencia y soberanía económica del Estado Plurinacional de Bolivia, en beneficio de todo el pueblo boliviano.(...)"*

Que, los artículos 55 y 56 de la misma disposición legal determinan:

*"ARTÍCULO 55° (CONTROL DE ADMINISTRACIÓN).-*

*I. En el marco de lo dispuesto en el Artículo 213 de la Constitución Política del Estado, la Contraloría General del Estado ejercerá sus competencias de control de administración sobre las empresas públicas, debiendo tomar en cuenta el régimen legal de la empresa pública y no la normativa común que rige al sector público.(...)"*

*ARTÍCULO 56° (AUDITORÍA EXTERNA).-*

*"I. Las empresas públicas anualmente se sujetarán a una auditoría externa que deberá ser realizada por una firma auditora legalmente constituida en el país, debiendo aplicar el régimen legal de las empresas públicas y no la normativa común que rige al sector público. La contratación de la firma auditora en el caso de las empresas estatales, estatales mixtas y estatales intergubernamentales, deberá sujetarse a la reglamentación específica emitida por la Contraloría General del Estado.*

*II. La auditoría externa dictaminará sobre los estados financieros conforme a lo dispuesto en la normativa vigente. Esta evaluación incluirá un pronunciamiento sobre el cumplimiento de los objetivos en la planificación anual y el plan estratégico empresarial o corporativo, (...)"*

Que, a través del Informe Técnico N° CGE/SCAE/INF-002/2014 de 8 de mayo de 2014, la Subcontraloría de Auditoría Externa señala que:

*"(...) es necesario que la Contraloría General del Estado, en el marco de sus atribuciones legales de Órgano Rector del Control Gubernamental, emita las normas de auditoría que definan el tipo de auditoría que se ajuste a las opiniones exigidas en el artículo 56 de la Ley N° 466."*

Asimismo, concluye y recomienda que:

*"(...) habiéndose dado cumplimiento a las disposiciones legales y normativas citadas para el efecto, y cumplidas las formalidades requeridas, previo Informe Legal se recomienda la emisión de la Resolución que apruebe: las "Normas de Auditoría Gubernamental de Estados Financieros y Planes de Empresas Públicas", en su primera versión, documento que se adjunta al presente informe."*

Que, a través de Informe Legal N° AA/069/2014 de 25 de julio de 2014, la Subcontraloría de Servicios Legales señala que:

*"(...) Del análisis del precitado contexto normativo, queda claro que la contraloría General del estado, ejerciendo su autonomía funcional y en su calidad de Órgano rector del Sistema de Control Gubernamental, conforme lo establecido en la actual Constitución Política del Estado y en el marco de la Ley N° 1178, está facultada, a través de su máxima autoridad ejecutiva, para emitir las Normas Básicas de Control Externo Posterior, tales como el proyecto de Norma Básica que se propone."*

Asimismo, concluye y recomienda:

*"(...) las "Normas de Auditoría Gubernamental de Estados Financieros y Planes de Empresas Públicas " (...) no tienen observación alguna, considerando que estas se enmarcan a las disposiciones legales en actual vigencia (...)"*

*"Por lo expuesto y estando cumplidas las formalidades previstas, se considera pertinente que el Contralor General del Estado a.i., proceda a la emisión de la respectiva Resolución Administrativa que apruebe las: "Normas de Auditoría Gubernamental de Estados Financieros y Planes de Empresas Públicas", con Código NE/CE-041. Versión 1"*

Que, el Procedimiento P/OA-001 "Emisión; Archivo y Disposición de Instrumentos Normativos de la Contraloría General del Estado" en el numeral 6 señala: *"Una vez impreso en limpio el instrumento normativo por la Subcontraloría General, (...), se proyectará y remitirá adjunto al documento la resolución administrativa al Contralor General del Estado para su aprobación y suscripción."*

Que, el Procedimiento P/OA-155 “Emisión de Resoluciones de la Contraloría General de la República”, en su numeral 4.2 señala: *“A través de una Resolución, el Contralor General de la República podrá: inciso b) Aprobar, modificar o dejar sin efecto documentos normativos, sean éstos de uso interno así como aquellos elaborados por la CGR para su aplicación en el Sector Público en su calidad de Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental, (...)”*

**POR TANTO:**

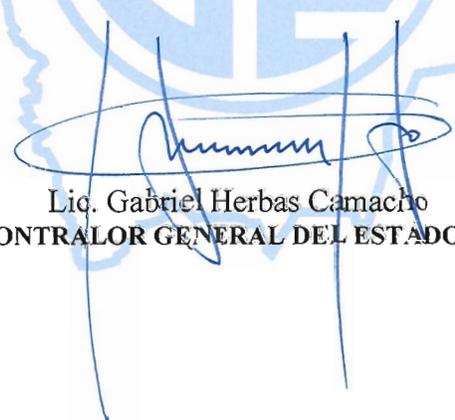
El Contralor General del Estado a.i., en el ejercicio de las atribuciones conferidas por Ley;

**RESUELVE:**

**PRIMERO:** Aprobar las “Normas de Auditoría Gubernamental de Estados Financieros y Planes de Empresas Públicas” (NE/CE-041) en su primera versión, que forman parte de la presente Resolución y que entrarán en vigencia a partir del 01 de septiembre de 2014.

**SEGUNDO:** Instruir a la Subcontraloría General, la correspondiente publicación y difusión en consideración al Procedimiento P/OA-001, Versión 1 *“Emisión; Archivo y Disposición de Instrumentos Normativos de la Contraloría General del Estado”*.

Regístrese, comuníquese y archívese.



Lic. Gabriel Herbas Camacho  
**CONTRALOR GENERAL DEL ESTADO a.i.**

  
GHC/HAP/JGV/

## **NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE ESTADOS FINANCIEROS Y PLANES DE EMPRESAS PÚBLICAS**

### **DISPOSICIONES GENERALES**

#### **Propósito**

El presente documento contiene un conjunto de normas generales y específicas, que tienen el propósito de asegurar la uniformidad y calidad de la Auditoría Gubernamental de Estados Financieros y Planes de Empresas Públicas.

Las normas se presentan bajo el numeral 01 y las aclaraciones correspondientes que forman parte de las mismas, se exponen bajo los numerales subsiguientes.

#### **Aplicación**

Estas normas son de aplicación obligatoria por los auditores gubernamentales de las Firmas de Auditoría, en la práctica de la auditoría realizada en las empresas estatales, estatales mixtas y estatales intergubernamentales señaladas en el artículo 56 de la Ley N° 466, de 26 de diciembre de 2013, de la Empresa Pública. (en adelante empresas públicas).

#### **Auditoría**

Es la acumulación y evaluación objetiva de la evidencia para establecer e informar sobre el grado de correspondencia entre la información examinada y los criterios establecidos.

#### **Consideraciones básicas**

La empresa pública con eficiencia, eficacia y transparencia debe contribuir al desarrollo económico y social del país, transformando la matriz productiva y fortaleciendo la independencia y soberanía económica del Estado Plurinacional de Bolivia, en beneficio de todo el pueblo boliviano.

La empresa pública debe cumplir normas y procedimientos para garantizar la eficiencia, eficacia y calidad en su gestión administrativa y, en la provisión de bienes y prestación de servicios que oferten, adoptando sistemas de gestión de calidad y de mejora continua.

Asimismo debe transparentar su gestión, difundiendo su información en forma veraz, oportuna, comprensible y confiable, en el marco de los preceptos constitucionales y normas aplicables.

El presente documento contribuye al cumplimiento de los objetivos y fines que tienen las empresas públicas en el marco de la Ley N°466; por cuanto la auditoría externa debe dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros y emitir pronunciamiento

sobre el cumplimiento de los objetivos de la planificación anual y el plan estratégico empresarial o corporativo.

## **Definiciones**

Para la adecuada interpretación y aplicación de las presentes normas, se establecen las siguientes definiciones:

- a) **Empresa pública:** Es la persona jurídica legalmente constituida en la que participa el Estado; puede ser una empresa estatal, estatal mixta y estatal intergubernamental, señaladas en el párrafo I del artículo 6 de la Ley N° 466.
- b) **Firma de auditoría:** Persona jurídica legalmente constituida como sociedad comercial, dotada de una estructura organizacional. Debe contar con un plantel de profesionales con competencia profesional y experiencia para la prestación del servicio de auditoría externa.
- c) **Servicios de auditoría externa:** Son servicios que prestan las Firmas de Auditoría que requieren la aplicación de conocimientos técnicos específicos relacionados con el objeto del contrato y área empresarial a la que pertenece la empresa pública, a fin de emitir una opinión independiente basada en la acumulación y evaluación objetiva de evidencia, para establecer e informar sobre el grado de correspondencia entre la información examinada y los criterios establecidos.

## **Vacios técnicos**

Si durante el desarrollo de la auditoría surgiesen aspectos no contemplados en las presentes normas, debe efectuarse consulta escrita a la Contraloría General del Estado, como Órgano Rector del Control Gubernamental.

## **Contratación de servicios de auditoría**

Es importante aplicar políticas y procedimientos idóneos para la adjudicación y contratación de servicios de auditoría y supervisar que las mismas se realicen de acuerdo a las condiciones pactadas conforme establece el Reglamento emitido por la Contraloría General del Estado.

## **Registro de firmas de auditoría externa y solvencia fiscal**

Para prestar servicios de auditoría en las empresas públicas, las Firmas de Auditoría además de cumplir los requisitos establecidos por cada empresa pública, deben presentar el Certificado actualizado de Solvencia Fiscal y, Certificado de registro y habilitación en el Registro de Firmas de Auditoría a cargo de la Contraloría General del Estado.

## **Auditoría de estados financieros y planes de empresas públicas**

Es la acumulación y, examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de emitir:

- a) Dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros de la empresa pública en todos sus aspectos, de acuerdo con las normas contables y de información financiera vigentes.
- b) Pronunciamiento sobre el cumplimiento de los objetivos de la planificación anual y el plan estratégico empresarial o corporativo, según corresponda, en relación a los resultados logrados con base en el sistema de indicadores previamente establecidos en los instrumentos de planificación de la empresa.

## **280 NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE ESTADOS FINANCIEROS Y PLANES DE EMPRESAS PÚBLICAS**

### **281 Competencia**

**01.** La primera norma general es:

*El Auditor o grupo de auditores gubernamentales designados para realizar la auditoría, deben tener individualmente y en conjunto, respectivamente, la suficiente capacidad técnica, entrenamiento y experiencia profesional, para lograr los objetivos de la auditoría.*

**02.** Las Firmas de Auditoría deben asignar auditores con experiencia, conocimientos y habilidades necesarias para garantizar que el examen sea ejecutado con la calidad requerida por las presentes normas. A tal efecto, cuando corresponda, en apoyo a la auditoría, se debe contar o contratar especialistas con conocimiento y experiencia comprobados en las áreas de especialidad que se requieran.

## 282 Independencia

01. La segunda norma general es:

***Los auditores gubernamentales deben estar libres de impedimentos y prejuicios que puedan comprometer su imparcialidad u objetividad. Además, deben mantener una actitud y apariencia de independencia.***

02. Los auditores gubernamentales deben preservar la objetividad en la consideración de los hechos y la imparcialidad en la formulación de las opiniones, conclusiones y recomendaciones.

03. Es fundamental no sólo que los auditores gubernamentales sean de hecho independientes, sino también que aparenten serlo, evitando situaciones que puedan llevar a terceros a cuestionar su independencia y consecuentemente, desvalorizar sus opiniones, conclusiones y recomendaciones, así como generar pérdida de confianza pública.

04. Los auditores gubernamentales deben considerar la existencia de ciertos impedimentos que podrían vulnerar su independencia. Los principales impedimentos son:

- a) Relaciones oficiales, profesionales, personales o financieras con la empresa pública y personal de la misma, sujetos a examen.
- b) Favores y prejuicios sobre personas, grupos o actividades de la empresa pública sujeta a examen, incluyendo los derivados de convicciones sociales, políticas, religiosas o de género.
- c) Desempeño previo en la ejecución de las actividades y operaciones relacionadas con el objeto de la auditoría.
- d) Intereses comerciales, profesionales, financieros y/o económicos con la empresa pública o actividades sujetas a examen.
- e) Relaciones de parentesco hasta el tercer grado de consanguinidad y segundo de afinidad, conforme lo establecido en el Código de Familia, con el personal vinculado a la empresa pública y al objeto de la auditoría.
- f) Impedimentos ajenos a la voluntad del auditor gubernamental, que pudieran restringir o interferir su capacidad de formarse opiniones independientes y objetivas.

Los auditores gubernamentales están obligados a excusarse formalmente de realizar o participar en la auditoría, en caso de incompatibilidad o conflicto de intereses, e informar a su inmediato superior, tan pronto se presente cualquier causal de impedimento.

- 05.** Los auditores gubernamentales no deben perder su imparcialidad y objetividad en el ejercicio de sus funciones, ante influencias de orden político en particular, o de otra índole, en general.
- 06.** Los auditores gubernamentales deben suscribir la Declaración de Independencia, para reflejar su adhesión a criterios que fortalecen su objetividad, imparcialidad y rectitud.

## **283 Ética**

**01.** La tercera norma general es:

*En el ejercicio de sus funciones, el auditor gubernamental debe regirse por el Código de Ética del Auditor Gubernamental emitido por la Contraloría General del Estado.*

## **284 Diligencia profesional**

**01.** La cuarta norma general es:

*Se debe ejercer el debido cuidado y diligencia profesional en la planificación, ejecución y comunicación de resultados del examen, así como en otras actividades que hacen a la labor de auditoría.*

**02.** La diligencia profesional obliga al equipo de auditoría, realizar su trabajo de acuerdo y en observancia de las presentes normas.

**03.** El ejercicio del debido cuidado y diligencia profesional, también requiere una revisión crítica, en cada nivel de supervisión del trabajo y del criterio aplicado para determinar el alcance de la auditoría, identificar los riesgos y para seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y demás procedimientos a ser aplicados. Debe emplearse el mismo criterio para evaluar los resultados obtenidos y emitir los informes de auditoría.

## 285 Control de calidad

01. La quinta norma general es:

*Las Firmas de Auditoría deben implementar un sistema interno de control de calidad, el que debe estar sujeto a revisiones periódicas internas y externas.*

02. El sistema interno de control de calidad es un conjunto de políticas y procedimientos orientados a obtener seguridad razonable de que:

- a) La Firma de Auditoría adoptó y cumple las presentes normas de auditoría.
- b) Se alcancen los objetivos de auditoría preestablecidos y se concluya sobre los mismos.
- c) Los resultados obtenidos sean comunicados oportunamente.
- d) Se apliquen procedimientos de auditoría adecuados y suficientes.
- e) Se reduzca el riesgo de error en la realización del trabajo.

03. Un sistema interno de control de calidad debe incluir políticas dirigidas, principalmente a:

- a) Preservar la independencia, tanto de hecho como de apariencia.
- b) Asignar el personal competente para satisfacer los objetivos del examen.
- c) Contar con personal idóneo para absolver consultas técnicas de los auditores gubernamentales.
- d) Asegurar una supervisión adecuada, que proporcione seguridad sobre el cumplimiento de las políticas y procedimientos de la Firma de Auditoría.
- e) Mantener un sistema de selección del personal que brinde seguridad razonable de incorporar personal competente, de acuerdo a los requerimientos de la empresa pública.
- f) Promover la capacitación del personal para proporcionarles conocimientos que contribuyan al adecuado cumplimiento de sus obligaciones.
- g) Evaluar periódicamente el desempeño del personal.

- h) Velar para que la promoción del personal asegure que éste cuente con las cualidades necesarias para asumir sus nuevas obligaciones.
  - i) Proporcionar una seguridad razonable de que todos los procedimientos de control están siendo debidamente aplicados.
- 04.** La aplicación de dichas políticas depende de varios factores, entre ellos, el tamaño de la Firma de Auditoría, su estructura organizativa, etc.; además, se debe considerar apropiadamente la relación costo / beneficio.
- 05.** La Firma de Auditoría debe someter periódicamente su sistema interno de control de calidad a revisiones internas, por personal de la misma Firma, y externas, por terceros independientes.

## 290 NORMAS ESPECÍFICAS DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE ESTADOS FINANCIEROS Y PLANES DE EMPRESAS PÚBLICAS

### 291 Planificación

01. La primera norma específica es:

*La auditoría debe planificarse de tal forma que los objetivos de la misma sean alcanzados eficientemente.*

02. Durante la planificación de la auditoría, el auditor gubernamental debe obtener información general de la empresa auditada y el sector en el cual opera, identificando las actividades que se relacionan en forma directa e inmediata con los objetivos de su creación, su responsabilidad en el desarrollo económico y/o social del país, sus atribuciones, los objetivos de gestión y estratégicos, componentes de los estados financieros y afirmaciones o aseveraciones de la gerencia. Para ello es necesario realizar lo siguiente:

a) **Comprensión de las actividades.** El equipo de auditoría necesita disponer del nivel de conocimientos necesarios sobre el giro o actividad y sector económico de la empresa pública a ser auditada, para fines de responder a las preguntas: qué hace, dónde lo hace, cuándo lo hace, quién lo hace y cómo lo hace; la cantidad de recursos ejecutados, la naturaleza de las operaciones, los bienes y servicios que produce o presta la empresa pública, la estructura organizacional, instalaciones y equipamientos, los principales clientes, proveedores, competencia, etc.

También involucra indagar sobre los instrumentos de planificación y sus indicadores de eficacia y eficiencia, organización y estructura, financiamiento, sistemas de información, normas legales y técnicas aplicables a la empresa auditada.

b) **Identificación de objetivos de gestión y estratégicos, componentes de los estados financieros y afirmaciones de la gerencia.** Para identificar estos aspectos, es necesario que el auditor gubernamental obtenga el plan anual y el plan estratégico empresarial o corporativo, así como los estados financieros y otros documentos relacionados.

Es importante que el auditor gubernamental obtenga comprensión de la planificación empresarial y de las unidades organizacionales que se encargan de la elaboración, revisión, aprobación, ejecución, control, seguimiento y evaluación del plan estratégico empresarial o corporativo y del plan anual, con el fin de establecer si los mismos se enmarcan en la planificación del desarrollo

económico y social del país, políticas y planes del sector al que pertenece y lineamientos generales de planificación empresarial vigentes.

Para obtener dicha comprensión, el auditor debe considerar, entre otros y según corresponda, los aspectos que se indican a continuación:

- i. El régimen legal compuesto por la Ley N° 466 y sus normas reglamentarias, Resoluciones del Consejo Superior Estratégico de la Empresa Pública – COSEEP, así como por las normas específicas de la empresa auditada, que regula la administración, supervisión, control y fiscalización, para determinar que los instrumentos de planificación utilizados por la empresa son los más adecuados y corresponden a los mismos.
- ii. La planificación del desarrollo económico y social del país, políticas y planes del sector al que pertenece la empresa, lineamientos generales de planificación empresarial y lo dispuesto en la normativa aplicable. Es esencial que el auditor gubernamental conozca estos aspectos para determinar si la planificación de la empresa pública es consistente con dichos aspectos.
- iii. La normativa legal y las políticas generales de la empresa, para determinar los objetivos estratégicos, inversiones, financiamiento, expansión, diversificación y aspectos relativos a la planificación de largo plazo, así como para elaborar el plan anual y su presupuesto.
- iv. Los objetivos y metas anuales incluidos en los documentos de planificación, los presupuestos de la empresa pública, así como los sistemas informáticos relacionados con los mismos.
- v. Las políticas generales de la empresa pública, para evaluar su consistencia con la misión y los objetivos estratégicos y de gestión.
- vi. La cantidad de los recursos empleados, la naturaleza de las operaciones, los bienes y servicios que produce o presta la empresa pública y los resultados alcanzados.
- vii. Las finalidades de la empresa pública establecidas en la Ley N° 466, que son las siguientes:

- Producir excedentes económicos para potenciar el desarrollo económico productivo y financiar la atención de las políticas sociales del país (Empresa pública de carácter estratégico).
  - Contribuir al crecimiento económico y social del país creando empleos, prestando servicios, cubriendo demandas insatisfechas e interviniendo en el mercado para evitar distorsiones del mismo (Empresa pública de carácter social).
- viii. La información relativa al seguimiento y evaluación sobre el cumplimiento de los objetivos de gestión y estratégicos.
- c) **Identificación de los indicadores de eficacia y eficiencia.** El auditor gubernamental debe identificar indicadores incorporados en el plan estratégico empresarial y plan anual de ejecución, que permitan la evaluación objetiva del cumplimiento de los objetivos de la planificación anual y del plan estratégico empresarial o corporativo.

El auditor gubernamental previamente debe evaluar dichos indicadores, para fines de determinar si los mismos son pertinentes y consistentes con los parámetros aceptables.

En el caso de que la empresa pública auditada no haya definido indicadores de eficacia y eficiencia, el auditor gubernamental debe desarrollar los criterios de medición para el examen, los cuales deben ser puestos en conocimiento de la gerencia de la empresa, previa coordinación, explicando la forma en que se aplicarán en el desarrollo de la auditoría.

- d) **Análisis de planificación.** Se refiere a la aplicación de técnicas, tales como pruebas de razonabilidad, análisis de tendencias, comparaciones, ratios, etc. sobre la información financiera y operativa, para identificar variaciones de saldos e incumplimientos de los objetivos de gestión y estratégicos, sobre los cuales el auditor gubernamental debe solicitar las correspondientes aclaraciones a la gerencia de la empresa pública.
- e) **Determinación de los niveles de significatividad.** Al realizar la auditoría gubernamental, el auditor debe dirigir sus esfuerzos hacia aquellos aspectos importantes y significativos, es decir, aquellas situaciones que de ocurrir un error o una irregularidad puedan llegar a modificar sustancialmente la situación financiera originalmente presentada por la empresa pública. Por esta razón, en la parte financiera, la auditoría debe ser planificada de tal forma que identifique los errores o irregularidades (emergentes de deficiencias de control o como resultado del fraude)

que individualmente o en forma global, tienen un impacto importante sobre los estados financieros en su conjunto, para lo cual el auditor gubernamental debe determinar qué grado de error está dispuesto a aceptar dentro de dichos estados, sin que ello implique una opinión calificada en el dictamen.

En síntesis, determinar el nivel de materialidad o significatividad, equivale a considerar el nivel de error o irregularidad que puede existir sin distorsionar los estados financieros de acuerdo a la importancia relativa general (un rubro) y particular (una cuenta), de manera tal que el auditor gubernamental pueda orientar sus procedimientos de auditoría, para detectar los errores o irregularidades que individual o globalmente superen dicho nivel.

- f) ***Evaluación de los controles internos.*** El auditor debe evaluar los controles internos relacionados con el objeto de la auditoría, como base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

El control interno es un proceso implementado por la gerencia y el personal de la empresa pública, diseñado con el objeto de proporcionar una seguridad razonable para logro de los objetivos estratégicos y de gestión de la empresa, respecto a la confiabilidad de la información financiera, eficacia y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de disposiciones legales aplicables.

Comprende los instrumentos de control interno previo y posterior incorporados en el plan de organización, incluyendo el órgano interno de fiscalización y todos los métodos coordinados y procedimientos adoptados en la empresa pública para la consecución de sus objetivos.

El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

- i. Conocimiento y comprensión de los procesos y procedimientos establecidos en la empresa pública y del régimen presupuestario y contable, al término del cual, el auditor gubernamental debe estar en la capacidad de efectuar una evaluación preliminar del control interno.
- ii. Comprobación de que los controles internos incorporados en los procesos y procedimientos de la empresa pública, están siendo aplicados y funcionan tal como fueron observados en la primera fase.

Los resultados de la evaluación del control interno deben documentarse en papeles de trabajo. Las deficiencias significativas deben ser reportadas en un informe de evaluación del control interno.

- g) **Historial de auditoría.** Debe obtenerse conocimiento de los trabajos de auditoría realizados durante años anteriores por los Órganos Internos de Fiscalización, Firmas de Auditoría y/o la Contraloría General del Estado, con el propósito de identificar potenciales áreas de riesgo.
- h) **Análisis del régimen presupuestario y contable.** Incluye la trazabilidad de las operaciones presupuestarias y financieras, revisiones de saldos, validación de las afirmaciones de gerencia, confrontaciones de fuentes de información financiera, verificaciones independientes, observaciones físicas, revisión detallada de los asientos contables de cierre y asientos contables de ajuste de fin de periodo, para fines de que el auditor gubernamental pueda identificar los problemas o factores de riesgo y, los riesgos o efectos.
- 03.** Concluida la planificación estratégica, el auditor debe efectuar la planificación detallada para cada componente y afirmación de los estados financieros, objetivos de la planificación anual y objetivos del plan estratégico empresarial, considerando lo siguiente:
- a) **Evaluación del riesgo inherente.** Por componente y afirmación de los estados financieros, objetivos de gestión y estratégicos.
- b) **Evaluación del riesgo de control.** Por componente y afirmación de los estados financieros.
- 04.** A los fines de establecer el alcance de los procedimientos de auditoría, el auditor gubernamental debe determinar el Riesgo de Auditoría que está compuesto por:
- a) **Riesgo inherente.** Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades e incumplimientos de objetivos, significativos en la información auditada, al margen de la efectividad de los controles internos relacionados.
- b) **Riesgo de control.** Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades e incumplimientos de objetivos, significativos en la información auditada, que no hayan sido prevenidos o detectados por los controles internos de la empresa pública.
- c) **Riesgos de detección.** Es la posibilidad de que los procedimientos de auditoría no detecten la existencia de errores o irregularidades e incumplimientos de objetivos, significativos en la información auditada.

05. El examen del estado de resultados debe tener una cobertura que permita al auditor gubernamental emitir pronunciamiento sobre la existencia efectiva de utilidades, las cuales deben ser resultantes del giro normal de las operaciones de la empresa pública.

El examen de los planes de la empresa pública, también debe ser realizado considerando una cobertura que permita al auditor gubernamental, emitir el pronunciamiento sobre el cumplimiento de los objetivos de la planificación anual y el plan estratégico empresarial o corporativo, en relación a los resultados logrados con base en el sistema de indicadores previamente establecidos en los instrumentos de planificación de la empresa.

06. El auditor gubernamental debe planificar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir errores o irregularidades originados en fraudes, situación que le obliga a incluir procedimientos para la validación de información relativa al cumplimiento de los objetivos de gestión y estratégicos, así como cifras expuestas en los estados financieros.

El término “fraude” se refiere a un acto intencional por parte de uno o más funcionarios de la empresa pública, los ejecutivos de la misma o terceros, que implica el uso del engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal.

El auditor gubernamental deberá identificar y evaluar los riesgos de errores de importancia relativa, vinculados con fraudes a nivel de estados financieros, a nivel de aseveraciones y saldos de cuenta.

Los errores importantes para la consideración del fraude por parte del auditor son:

- a) ***Errores que surgen de la información financiera fraudulenta.*** Comprende hechos deliberados de inexactitud u omisión de información relevante en los estados financieros, hechos en los cuales se distorsiona intencionalmente los datos contables para engañar a los usuarios de los estados financieros. La información financiera fraudulenta, con frecuencia, implica que la gerencia de la empresa sobrepase los controles que, de otro modo, pueden aparecer como funcionando de manera efectiva.

Como ejemplos de fraude se citan los siguientes:

- i. Manipulación, falsificación o alteración de los registros contables o de los documentos de soporte, a partir de los cuales se preparan los estados financieros.
- ii. Declaración falsa u omisión intencional en los estados financieros.
- iii. Mala aplicación intencional del marco de referencia relacionada con los montos, clasificación, forma de presentación o revelación.

- iv. Ingresos y gastos ficticios.
- v. Pasivos y gastos ocultos.
- vi. Valuación indebida de activos.
- vii. Ingresos subestimados.
- viii. Revelaciones indebidas.
- ix. Pasivos y gastos sobreestimados.
- x. Facturas de empresas y entidades fantasmas.
- xi. Funcionarios fantasmas.
- xii. Salarios falsificados.
- xiii. Imputación incorrecta de partidas presupuestarias.
- xiv. Clasificación fraudulenta de gastos.
- xv. Reembolsos múltiples.
- xvi. Reembolsos falsos.

Se puede causar información financiera fraudulenta por los esfuerzos de la gerencia de la empresa, para manipular las utilidades con el fin de engañar a los usuarios de los estados financieros; manipulación que puede empezar con pequeñas acciones o ajustes inapropiados y cambios en juicios por parte de la gerencia.

Las presiones e incentivos pueden ocasionar que aumenten estas acciones, al grado de que den como resultado, información financiera fraudulenta. Esta situación podría ocurrir cuando, debido a presiones para cumplir con las expectativas del mercado o a un deseo de maximizar la compensación por desempeño, la gerencia de la empresa intencionalmente asume posiciones que conducen a información financiera fraudulenta. En otros casos, la gerencia puede verse motivada a reducir utilidades en un monto de importancia relativa para minimizar impuestos o para inflar utilidades y asegurar el financiamiento de los bancos.

- b) ***Errores que surgen de la pérdida o manejo inadecuado de activos y recursos.*** La pérdida o manejo inadecuado de activos y recursos, puede consumarse de varias maneras, como el desfallo de ingresos, robo de activos o causando que la empresa pague por bienes o servicios que nunca se han recibido, ocasionando que los

estados financieros no sean presentados en todos sus aspectos importantes de acuerdo al marco de referencia.

**07.** Como resultado del proceso de planificación de la auditoría y con base en los riesgos detectados, se debe elaborar y aprobar el Memorándum de Planificación de Auditoría, el cual debe contener:

- a) Todos los aspectos señalados en la presente norma.
- b) Una matriz de planificación que debe concluir con la definición del Enfoque de la Auditoría.
- c) Otros aspectos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos, objeto, alcance y metodología del examen.

**08.** La planificación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor gubernamental con excepción del objetivo, puede modificar el programa de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando los resultados del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a la metodología previamente establecida y otros aspectos. Toda modificación debe justificarse y documentarse en una adenda al Memorándum de Planificación de Auditoría.

La planificación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

**09.** Para la auditoría se debe conformar un equipo de trabajo integrado por auditores, cuya composición dependerá del grado de complejidad, magnitud y volumen de las actividades de la empresa a ser auditada.

## 292 Supervisión

01. La segunda norma específica:

*Personal competente debe supervisar sistemática y oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conformen el equipo de auditoría.*

02. La supervisión incluye dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría hacia la consecución de los objetivos de auditoría definidos en el Memorándum de Planificación de Auditoría.

03. La actividad de supervisión, entre otros, incluye:

- a) Instruir al equipo de auditoría.
- b) Informarse de los problemas significativos.
- c) Revisar el trabajo realizado.
- d) Ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos.
- e) Asistir y entrenar oportunamente al equipo de auditoría.

04. Se debe proporcionar orientación sobre la ejecución del examen y el logro de los objetivos de auditoría, para garantizar que el personal entienda en forma clara el trabajo a realizar, el por qué se va realizar y qué se espera lograr.

05. En los papeles de trabajo debe quedar evidencia de la supervisión ejercida durante todas las etapas del examen.

06. La supervisión del trabajo puede variar dependiendo de la importancia del trabajo o de la experiencia del personal. Por ejemplo, sería adecuado que los auditores gubernamentales experimentados revisen la mayor parte del trabajo realizado por otro miembro del equipo con menor experiencia.

## 293 Evidencia

### 01. La tercera norma específica:

*Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para fundamentar la opinión del auditor gubernamental.*

### 02. El trabajo del auditor gubernamental consiste, en gran parte, en obtener y examinar la evidencia relativa a las afirmaciones contenidas en los estados financieros para emitir su opinión con base en la misma.

Las afirmaciones son declaraciones de la gerencia de la empresa que se incluyen en los estados financieros. Pueden ser explícitas o implícitas, y se clasifican de acuerdo con las siguientes categorías:

- a) Existencia u ocurrencia.
- b) Integridad.
- c) Propiedad o exigibilidad.
- d) Valuación.
- e) Presentación y exposición.
- f) Exactitud.

La evidencia que respalda dichas afirmaciones está constituida principalmente por la información contable y otra información de fuente diferente que la corrobore.

Asimismo, consiste en obtener y examinar evidencia para emitir el pronunciamiento sobre el cumplimiento de los objetivos establecidos en la planificación anual y el plan estratégico empresarial o corporativo, en términos de que los mismos han sido alcanzados conforme se tenía previsto (ocurrencia), fueron realizados en forma íntegra (integridad) y que los resultados fueron registrados y respaldados con documentación que demuestre su cumplimiento.

### 03. Para que la evidencia sea competente, debe ser tanto válida como relevante.

La evidencia es válida si la misma ha sido obtenida en cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) De fuentes independientes a la empresa pública auditada.

- b) Cuando la evidencia ha sido obtenida directamente por el auditor gubernamental, por ejemplo, a través de recuentos físicos, observación, cálculos, inspección, etc.
- c) De documentación original.
- d) Cuando la contabilidad y los estados financieros han sido elaborados bajo condiciones satisfactorias de control interno.

La evidencia es relevante cuando existe una conexión lógica entre el propósito u objetivo del procedimiento de auditoría que fue diseñado para ser aplicado y la afirmación bajo examen. Por lo señalado, un determinado tipo de procedimiento de auditoría puede proveer evidencia relevante para ciertas afirmaciones pero no para otras.

- 04.** La evidencia es suficiente si basta para sustentar la opinión del auditor gubernamental, para ello debe ejercitar su juicio profesional con el propósito de determinar la cantidad y tipo de evidencia necesarios. El auditor no necesita examinar toda la información disponible para alcanzar una conclusión; sin embargo, la suficiencia de la evidencia debe permitir a terceras personas arribar a la misma conclusión a la que ha llegado el auditor gubernamental.
- 05.** Las evidencias de auditoría pueden clasificarse como sigue:
- a) **Testimoniales.** Obtenidas mediante entrevistas, encuestas, confirmaciones, etc. debiendo constar las mismas en un documento escrito.
  - b) **Documentales.** Proporcionadas por el personal de la empresa pública o terceros.
  - c) **Físicas.** Emergentes de la inspección u observación directa de las actividades, operaciones, bienes o sucesos, cuyos resultados debe constar en un documento por escrito.
  - d) **Analíticas.** Desarrolladas a través de cálculos, estimaciones, comparaciones, estudios de índices y tendencias, investigación de variaciones y operaciones no habituales.
  - e) **Informáticas.** Contenidas en soportes electrónicos e informáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados en las actividades de la empresa pública.
- 06.** La evidencia obtenida por el auditor gubernamental debe conservarse en papeles de trabajo, los que comprenden la totalidad de los documentos preparados u obtenidos por el auditor, de manera que en conjunto, constituyan un compendio de las pruebas

realizadas durante el proceso de la auditoría y de las evidencias obtenidas para llegar a formarse una opinión o abstenerse de ella.

**07.** Los papeles de trabajo tienen tres propósitos:

- a) Proporcionar el principal sustento del informe o informes del auditor gubernamental.
- b) Permitir que los auditores gubernamentales ejecuten y supervisen la auditoría.
- c) Permitir que otros revisen la calidad del trabajo realizado.

**08.** Los papeles de trabajo deben contener:

- a) Los objetivos, alcance y procedimientos, incluyendo cualquier criterio de muestreo utilizado, si corresponde.
- b) La documentación del trabajo realizado para sustentar conclusiones y juicios significativos, incluyendo descripciones de las transacciones, registros, operaciones y/o actividades examinadas, que permitan a un auditor gubernamental experimentado, examinar las mismas.
- c) Los hallazgos significativos y las recomendaciones, de corresponder.
- d) La evidencia de la supervisión realizada sobre el trabajo efectuado.
- e) Los requisitos técnicos mínimos como ser: Nombre de la empresa pública auditada, propósito de la cédula, referencias y correferencias, fuente de información, conclusión, marcas de auditoría y su explicación.

**09.** Los papeles de trabajo son propiedad de la Firma de Auditoría.

La Firma de Auditoría debe adoptar procedimientos para la custodia y conservación de los papeles de trabajo, debiendo mantenerlos, como mínimo, por el periodo de tiempo establecido por el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables o por la Contraloría General del Estado, el plazo que resulte mayor.

## 294 Comunicación de resultados

01. La cuarta norma específica señala que:

*El auditor gubernamental, debe emitir mínimamente los siguientes productos:*

- a) *Dictamen sobre los estados financieros.*
- b) *Pronunciamiento sobre el cumplimiento de objetivos de la planificación anual y el plan estratégico empresarial o corporativo.*
- c) *Pronunciamiento sobre la existencia efectiva de utilidades.*

02. El Dictamen sobre los Estados Financieros debe expresar si los estados financieros se presentan razonablemente de acuerdo con las normas de contabilidad y de información financiera aplicables. Asimismo, debe señalar si dichas normas han sido aplicadas uniformemente con respecto al ejercicio anterior.

Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario.

El Dictamen debe contener una opinión respecto a los estados financieros tomados en su conjunto. Asimismo, debe indicar el grado de responsabilidad que asume el auditor gubernamental respecto a la opinión sobre los estados financieros.

El Dictamen debe indicar claramente que la auditoría ha sido realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental de Estados Financieros y Planes de Empresas Públicas.

Las revelaciones informativas o notas a los estados financieros, se refieren a la información necesaria para lograr una adecuada interpretación de los estados financieros en su conjunto y son responsabilidad de la administración de la empresa.

El contenido básico del **Dictamen estándar (sin salvedades)** es el siguiente:

- a) Título
- b) Destinatario
- c) Párrafo introductorio, que debe incluir:
  - i. La identificación de los estados financieros auditados.
  - ii. La declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la empresa pública.

- iii. La declaración de que la responsabilidad del auditor gubernamental es expresar una opinión independiente, sobre la base de su auditoría.
- d) Párrafo de alcance, que debe incluir:
- i. Que la auditoría se condujo de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental de Estados Financieros y Planes de Empresas Públicas.
  - ii. Que las Normas de Auditoría Gubernamental de Estados Financieros y Planes de Empresas Públicas, exigen una planificación y ejecución de la auditoría para obtener razonable seguridad de que los estados financieros están libres de presentaciones incorrectas significativas.
  - iii. Que se evaluaron los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas realizadas por la gerencia de la empresa pública.
  - iv. Que se evaluó la presentación de los estados financieros en su conjunto.
  - v. Que el auditor gubernamental considera que el examen realizado le proporciona una base razonable para emitir su opinión.
- e) Párrafo de opinión, que debe incluir una opinión respecto a la razonabilidad de los estados financieros de la empresa pública en su conjunto, de acuerdo con normas contables e información financiera aplicables.

**03.** En ciertas circunstancias, el auditor gubernamental puede apartarse del Dictamen estándar o sin salvedades y emitir los siguientes dictámenes:

- a) **Dictamen con salvedades.** Cuando el auditor gubernamental ha comprobado desviaciones a las normas contables y de información financiera aplicadas por la empresa pública, que no afectan de manera sustancial la presentación razonable de los estados financieros en su conjunto, pero tales desviaciones son significativas con relación a los niveles de importancia relativas establecidos por la Firma de Auditoría.
- b) **Dictamen adverso o negativo.** Cuando el auditor gubernamental determina que las desviaciones en la aplicación de las normas contables y de información financiera aplicables, afectan de manera sustancial la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto.

Cuando el auditor gubernamental emita Dictamen con salvedades o adverso, debe señalar en párrafos separados que precedan al de opinión, la naturaleza del desvío a las normas contables y de información financiera aplicadas por la empresa pública, así como sus efectos sobre los estados financieros, de corresponder.

04. En algunas circunstancias, el auditor gubernamental, sin afectar su opinión, desea enfatizar ciertos aspectos relacionados con los estados financieros que considera son de interés para los usuarios; estos aspectos deben ser reportados en párrafos separados a continuación del párrafo de opinión.
05. Cuando existan situaciones de fuerza mayor o caso fortuito, que no permitan el cumplimiento del objeto del contrato de servicios de auditoría externa, el auditor gubernamental debe emitir un informe con documentación de respaldo, exponiendo y justificando esas situaciones. Para tal efecto, la empresa pública debe pronunciarse expresamente sobre la aceptación o no del informe.

En caso de aceptación del informe referido, se realizará la correspondiente conciliación de saldos entre la Firma de Auditoría contratada y la Empresa Pública.

06. El informe sobre el cumplimiento de objetivos de la planificación anual y el plan estratégico empresarial o corporativo, debe incluir los siguientes acápites:
  - a) **Antecedentes**

Se deben exponer los antecedentes que dieron origen a la auditoría.
  - b) **Objetivo (s)**

Se deben exponer el objetivo u objetivos definidos en el Memorándum de Planificación de la Auditoría.
  - c) **Objeto**

Se debe indicar que el objeto de la auditoría está constituido por el plan anual y el plan estratégico empresarial o corporativo y la información relacionada con los mismos, conforme lo definido en el Memorándum de Planificación de la Auditoría.
  - d) **Alcance del examen**

Se debe indicar que el trabajo fue realizado aplicando las Normas de Auditoría Gubernamental de Estados Financieros y Planes de Empresas Públicas,

especificando el período auditado y la cobertura de la auditoría, aspectos que deben ser concordantes con lo definido en el Memorandum de Planificación de la Auditoría.

e) **Metodología**

Se debe describir la metodología aplicada en el examen de los planes de la empresa pública.

f) **Resultados de la auditoría**

En este acápite se debe exponer el pronunciamiento del auditor considerando los objetivos y alcance de la auditoría, es decir el auditor gubernamental debe emitir pronunciamiento sobre el cumplimiento de los objetivos de la planificación anual y el plan estratégico empresarial o corporativo, según corresponda, considerando los resultados logrados con base en los indicadores aplicados.

El pronunciamiento debe indicar si los objetivos de la planificación anual y estratégico empresarial o corporativo, fueron cumplidos o que los mismos no fueron cumplidos.

A continuación del pronunciamiento se deben exponer los hallazgos significativos, conclusiones, con sus recomendaciones, para ello se debe considerar lo siguiente:

- i. Los hallazgos de auditoría significativos con sus atributos de condición, criterio, causa, efecto y recomendaciones, deben incluir la información suficiente y relevante para facilitar su comprensión y, para que su exposición sea convincente y objetiva.
- ii. Las recomendaciones deben ser apropiadas para eliminar o reducir las causas del problema y mejorar el desempeño de la empresa pública auditada.
- iii. A continuación de las recomendaciones se deben exponer los comentarios de la gerencia de la empresa auditada.

g) **Recomendación general**

En este acápite se debe exponer la recomendación relativa a la implementación de las recomendaciones formuladas en el informe de auditoría.

**07.** El informe de pronunciamiento sobre la existencia efectiva de utilidades, debe incluir los siguientes acápite:

- a) Antecedentes, objetivo, objeto, el alcance del examen y la metodología empleada, similar al informe sobre el cumplimiento de objetivos de la planificación anual y el plan estratégico empresarial o corporativo.
  
- b) Resultados del examen.

En este acápite el auditor gubernamental debe emitir pronunciamiento sobre la existencia efectiva de utilidades, señalando que las mismas son resultantes del giro normal de las operaciones de la empresa pública.

A continuación y en caso de corresponder, se deben exponer los hallazgos significativos con sus recomendaciones, en forma similar al informe sobre el cumplimiento de objetivos de la planificación anual y el plan estratégico empresarial o corporativo.

**08.** En el caso de que el auditor gubernamental advierta posible daño económico al Estado o comisión de delitos, ocasionados o cometidos con probabilidad por funcionarios de la empresa pública auditada o particulares relacionados contractualmente con la misma, respectivamente, la Firma de Auditoría debe remitir los antecedentes que sustenten tal consideración a las instancias correspondientes de acuerdo a lo establecido en los párrafos II, III y IV del artículo 55 de la Ley N° 466, de 26 de diciembre de 2013, de la Empresa Pública, a efectos de que se tomen todos los recaudos necesarios para proteger y defender los intereses de las empresas públicas y el Estado y, para que se inicien las acciones legales que correspondan.