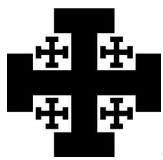




Similitudes y diferencias entre la auditoría gubernamental y la auditoría financiera (Bajo la normativa boliviana)

Materia: Auditoría de Gubernamental.
Autor: Harold Grover Aguilar Soliz

La Paz, Diciembre de 2006



Aquila non capit muscas.

Prefacio

El presente material es una guía que permite a los profesionales y estudiantes identificar las principales similitudes y diferencias, por tal motivo el mismo no reemplaza en el análisis de las normas mencionadas.

Resumen de similitudes y diferencias

A continuación detallaremos las diferencias entre la auditoría gubernamental a estados financieros y la auditoría financiera. Los cuadros siguientes brindan una guía rápida de consulta y detalla la página donde se amplía la información.

TEMA	NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL (NAG)*	NORMAS DE AUDITORIA FINANCIERA (NA)**	PAG.
Objetivo	<p>Emitir una opinión independiente respecto a sí los estados financieros presentan razonablemente en todo aspecto significativo, y de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada.</p> <p>Para el caso de Auditoría Interna, la misma informa sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada.</p>	<p>El objetivo es expresar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Bolivia.</p>	1
Usuarios	<p>Internos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mandos jerárquicos de las entidades gubernamentales. • Auditoría Interna. <p>Externos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Contraloría General de la República de Bolivia. • Ministerio de Hacienda. • Entidades rectoras. • Organismos financiadores. • Agrupaciones cívicas y sociales. • Público en general. 	<p>Internos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Socios o Accionistas. • Comité de auditoría • Directorio. • Gerencias. • Auditoría Interna. <p>Externos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inversionistas. • Entidades Financieras. • Clientes y/o proveedores. • Servicio de Impuestos Nacionales. • Entidades rectoras. 	1
Ejecutores	<ul style="list-style-type: none"> • Auditores de la Contraloría General de la República de Bolivia. • Firmas de Auditoría inscritas en el CAUB y en la Contraloría General de la República de Bolivia. • Auditores internos de las entidades gubernamentales (Ver tema: TIPOS DE INFORMES) 	<ul style="list-style-type: none"> • Solo Firmas de Auditoría inscritas en el CAUB. 	2

Resumen de similitudes y diferencias

TEMA	NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL (NAG)*	NORMAS DE AUDITORIA FINANCIERA (NA)**	PAG.
Vacios Técnicos	Si durante el desarrollo de la auditoría gubernamental surgiesen aspectos no contemplados en las normas gubernamentales, deben entonces observarse las Normas emitidas por el CTNAC - CAUB u otras normas de cuerpos colegiados internacionales	Similar que la NAG.	3
Propósito y ámbito de aplicación de las Normas de Auditoría	<p>Propósito Asegurar la uniformidad y calidad de la auditoría gubernamental en Bolivia.</p> <p>Aplicación Obligatoria en la práctica de la auditoría realizada en toda entidad pública comprendida en los artículos 3º y 4º de la Ley 1178, por los auditores Gubernamentales</p>	<p>Propósito Establecer Normas Básicas de Auditoría de Estados Financieros en el orden nacional.</p> <p>Aplicación El alcance de las Normas de Auditoría y Contabilidad emitidas o adoptadas por el CTNAC serán de aplicación en toda la Nación.</p>	3
Planificación	La auditoría debe planificarse de tal forma que los objetivos del examen sean alcanzados eficientemente.	Similar que la NAG.	4
Control Interno	Debe efectuarse un estudio y una evaluación apropiados del control interno, como base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.	Similar que la NAG.	6
Aseveraciones de los estados financieros	<ul style="list-style-type: none"> • Existencia u ocurrencia. • Integridad. • Propiedad o exigibilidad. • Valuación. • Presentación y revelación. 	Similar que la NAG. Se separan las siguientes aseveraciones: <ul style="list-style-type: none"> • Ocurrencia. • Medición. 	7
Evidencia y pruebas de auditoría	Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para fundamentar la opinión del auditor gubernamental.	Similar que la NAG.	8

Resumen de similitudes y diferencias

TEMA	NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL (NAG)*	NORMAS DE AUDITORIA FINANCIERA (NA)**	PAG.
Tipos de informes	El informe debe expresar si los estados financieros se presentan de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada. Asimismo debe señalar si dichas normas no han sido aplicadas uniformemente con respecto al ejercicio anterior.	De acuerdo con la NA 2 se requiere que el auditor declare si, en su opinión, los estados financieros se presentan de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.	10

(*) Emitidas por la Contraloría General de la República de Bolivia

(**) Emitidas por el Concejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) del Colegio de Auditores de Bolivia (CAUB).

Similitudes y diferencias

Objetivo

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

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

Para el caso de exámenes realizados por las unidades de Auditoría Interna de las diferentes entidades gubernamentales, estas unidades presentan un informe de la evaluación de la información financiera para determinar:

- la confiabilidad de los registros y estados financieros de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada;
- si el control interno relacionado con la presentación de la información financiera, ha sido diseñado e implantado para lograr los objetivos de la entidad.

NA El objetivo de una auditoría de estados financieros es facultar a un auditor independiente para expresar una opinión sobre la razonabilidad, que éstos presentan la situación patrimonial y financiera, el resultado de las operaciones y los cambios en la situación financiera (flujos de efectivo), de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Fuentes:

NAG Manual de Normas de Auditoría Gubernamental - Versión 4 - M/CE/10

NA Resolución CAUB N° 1.94, NA N° 1 y NIA 300

Usuarios

NAG Los usuarios de la información gubernamental por lo general son:

Internos:

- Mandos jerárquicos de las entidades gubernamentales.
- Auditoría Interna.

Similitudes y diferencias

Usuarios (Cont.)

Externos:

- Contraloría General de la República de Bolivia.
- Ministerio de Hacienda.
- Entidades rectoras.
- Organismos financiadores.
- Agrupaciones cívicas y sociales.
- Público en general.

El **DS 27329 Sobre la transparencia y acceso a la información** obliga a las entidades gubernamentales proveer información a la ciudadanía en general excepto cuando esta pueda poner en riesgo la seguridad del país.

NA Los usuarios de la información privada por lo general son:

Internos:

- Socios o Accionistas.
- Comité de auditoría
- Directorio.
- Gerencias.
- Auditoría Interna.

Externos:

- Inversionistas.
- Entidades Financieras.
- Clientes y/o proveedores.
- Servicio de Impuestos Nacionales.
- Entidades rectoras.

Fuentes:

NAG Manual de Normas de Auditoría Gubernamental - Versión 4 - M/CE/10, DS 27329 Sobre la transparencia y acceso a la información

NA Resolución CAUB N° 1.94, NA N° 1 y NIA 300

Ejecutores

NAG Las auditorías en entidades gubernamentales solo pueden ser realizadas por:

- Auditores de la Contraloría General de la República de Bolivia.
- Firmas de Auditoría inscritas en el CAUB y en la Contraloría General de la República de Bolivia.
- Auditores internos de las entidades gubernamentales (Ver tema: TIPOS DE INFORMES)

NA Solo Firmas de Auditoría inscritas en el CAUB.

Similitudes y diferencias

Ejecutores (Cont.)

Fuentes:

- NAG** Manual de Normas de Auditoría Gubernamental - Versión 4 - Ley 1178
NA Resolución CAUB N° 25,94

Vacíos técnicos

- NAG** Si durante el desarrollo de la auditoría gubernamental surgiesen aspectos no contemplados en las normas gubernamentales, deben entonces observarse las Normas emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia; las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC); las Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS) emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA); las Normas de Auditoría emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) o las Normas para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna (NEPAI); Normas Generales de Auditoría de Sistemas de Información emitidas por La Asociación de Auditoría y Control de Sistemas de Información ISACA (The Information Systems Audit and Control Association & Foundation), incluido su modelo de control COBIT (Objetivos de Control de Información y Tecnologías Relacionadas).
- NA** Si durante el desarrollo de la auditoría financiera surgiesen aspectos no contemplados en las normas emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia, deben entonces aplicarse; las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC); las Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS) emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA); Normas Generales de Auditoría de Sistemas de Información emitidas por La Asociación de Auditoría y Control de Sistemas de Información ISACA (The Information Systems Audit and Control Association & Foundation), incluido su modelo de control COBIT (Objetivos de Control de Información y Tecnologías Relacionadas).

Fuentes:

- NAG** Manual de Normas de Auditoría Gubernamental - Versión 4 - M/CE/10
NA Resolución CAUB N° 1.94

Propósito y ámbito de aplicación de las normas de auditoría

NAG Propósito

Conjunto de normas y aclaraciones que permiten asegurar la uniformidad y calidad de la auditoría gubernamental en Bolivia.

Aplicación

Estas normas son de aplicación obligatoria en la práctica de la auditoría realizada en toda entidad pública comprendida en los artículos 3º y 4º de la Ley 1178, de Administración y Control Gubernamentales, promulgada el 20 de julio de 1990, por los auditores gubernamentales de las siguientes organizaciones de auditoría:

Similitudes y diferencias

Propósito y ámbito de aplicación de las normas de auditoría (Cont.)

- Contraloría General de la República;
- unidades de auditoría interna de las entidades públicas, y
- profesionales o firmas de auditoría o consultoría especializada.

Cuando cualquiera de los miembros de las organizaciones mencionadas ejecuta tareas de auditoría en el Sector Público, se los denomina auditores gubernamentales, para efectos de la aplicación de estas Normas.

NA Propósito

Establecer las Normas Básicas de Auditoría de Estados Financieros en el orden nacional, basadas en las Guías Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados aprobados por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Aplicación

El alcance de las Normas de Auditoría y Contabilidad emitidas o adoptadas por el CTNAC serán de aplicación en toda la Nación, por todos los profesionales vinculados con la profesión contable y de auditoría, tomado por lo tanto la categoría de "Generalmente Aceptadas" en la República de Bolivia.

Fuentes:

- NAG** Manual de Normas de Auditoría Gubernamental - Versión 4 - M/CE/10
NA Resolución CAUB N° 1.94 y NA N° 1

Planificación

NAG *La auditoría debe planificarse de tal forma que los objetivos del examen sean alcanzados eficientemente.*

Debe permitir un adecuado desarrollo del resto de las etapas del examen, facilitando su administración y una utilización eficiente de los recursos humanos y materiales involucrados. La planeación de la auditoría no puede tener un carácter rígido.

Durante la planificación, el auditor gubernamental debe considerar los siguientes aspectos:

- a. Términos de referencia.
- b. Comprensión de las actividades.
- c. Análisis de planificación.
- d. Importancia relativa.
- e. Objetivos críticos de auditoría.
- f. Historial de auditoría.
- g. Control interno.
- h. Riesgos de auditoría: *riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.*
- i. Muestreo.
- j. Programas de trabajo.
- k. Conformación del equipo y cronograma de trabajo.

Similitudes y diferencias

Planificación (Cont.)

El auditor gubernamental debe planificar la auditoría para obtener seguridad razonable de encontrar errores e irregularidades significativos en los estados financieros, así como incumplimientos del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales que resulten significativos para los objetivos del examen.

Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar un documento resumen.

NA *El auditor debe planificar su trabajo para que le permita realizar una auditoría efectiva, de manera eficiente y oportuna. La planificación debe basarse en el conocimiento de la actividad de la entidad auditada.*

La planificación debe hacerse para, entre otras cosas:

- a. Adquirir conocimiento del sistema de contabilidad de la entidad, de las políticas y procedimientos de control interno.
- b. Establecer el grado de confianza que se espera tener en el control interno.
- c. Determinar y programar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría que se llevarán a cabo.
- d. Coordinar el trabajo que habrá de efectuarse.
- e. La planificación debe seguirse desarrollando y revisando según sea necesario, en el curso de la auditoría.

El auditor deberá planear el trabajo de auditoría de modo que la auditoría sea desempeñada en una manera efectiva.

El auditor debería desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y conducción esperados de la auditoría.

Los asuntos que tendrá que considerar el auditor al desarrollar el plan global de auditoría incluyen:

- a. Conocimiento del negocio
- b. Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control
- c. Riesgo e importancia relativa
- d. Naturaleza, tiempos, y alcance de los procedimientos
- e. Coordinación, dirección, supervisión y revisión
- f. Otros asuntos (negocio en marcha, condiciones que requieren atención especial, términos del trabajo y cualesquiera responsabilidades estatutarias, naturaleza y oportunidad de los informes u otra comunicación con la entidad que se esperan bajo términos del trabajo, etc.)

El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global Cambios al plan global de auditoría y al programa de auditoría.

Similitudes y diferencias

Planificación (Cont.)

El plan global de auditoría y el programa de auditoría deberían revisarse según sea necesario durante el curso de la auditoría

Fuentes:

NAG Manual de Normas de Auditoría Gubernamental - Versión 4 - M/CE/10

NA NA N° 1, NA N° 3 y NIA 300

Control Interno

NAG *Debe efectuarse un estudio y una evaluación apropiados del control interno, como base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.*

El control interno gubernamental está conformado por cinco componentes que interactúan entre sí y se encuentran integrados al proceso de gestión: ambiente de control; evaluación de riesgos; actividades de control; información y comunicación; y supervisión.

La auditoría financiera otorga fundamental importancia a los controles que tienen relación directa e importante con los registros financieros, a efectos de evaluar dichos controles para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos sustantivos.

El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

- a. Conocimiento y comprensión de los procedimientos establecidos en la entidad, al término del cual, el auditor gubernamental debe ser capaz de hacer una evaluación preliminar presumiendo un satisfactorio cumplimiento del control interno.
- b. Comprobación de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron observados en la primera fase, con el propósito de determinar el grado de confianza en las pruebas sustantivas.

Las observaciones significativas resultantes del estudio y evaluación del control interno y las recomendaciones pertinentes a las mismas, dan lugar a un informe de evaluación del control interno relacionado con el sistema contable.

NA *El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. El auditor debería usar juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.*

Riesgos en el trabajo de auditoría: Riesgo de auditoría, riesgo inherente, riesgo de control, Riesgo de detección.

El auditor debería obtener una comprensión del ambiente de control suficiente para evaluar las actitudes, conciencia y acciones de directores y administración, respecto de los controles internos y su importancia en la entidad.

Similitudes y diferencias

Control interno (Cont.)

El auditor debería obtener una comprensión de los procedimientos de control suficiente para desarrollar el plan de auditoría.

Después de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, el auditor debería hacer una evaluación preliminar del riesgo de control, al nivel de aseveración, para cada saldo de cuenta o clase de transacciones, de importancia relativa.

El auditor debería obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control para soportar cualquiera evaluación del riesgo de control que sea menos que alto. Mientras más baja la evaluación del riesgo de control, más soporte debería obtener el auditor de que los sistemas de contabilidad y de control interno están adecuadamente diseñados y operando en forma efectiva.

La auditoría financiera no es una auditoría específica para la evaluación de controles no obstante, se debe procurar planificar la auditoría de manera de tener una expectativa razonable de detectar errores significativos en los estados financieros o registros contables (incluyendo cualquier error, fraude o incumplimiento de leyes o reglamentaciones que sea significativo), pero no se deberá depositar total confianza en que la auditoría financiera revelará todos los errores, fraudes o casos de incumplimiento significativos que pudieran existir en una entidad.

El auditor debería hacer saber a la administración, tan pronto sea factible y a un apropiado nivel de responsabilidad, sobre las debilidades de importancia relativa en el diseño u operación de los sistemas de contabilidad y de control interno, que hayan llegado a la atención del auditor.

Cabe señalar que en el caso de **entidades gubernamentales** por ley están **obligadas a tener un buen ambiente control interno** en caso, de no ser de esa manera los mandos jerárquicos pueden ser procesados por la normativa legal vigente en Bolivia, en cambio para las **entidades privadas** el tener un **buen ambiente de control interno es solo considerado una buena práctica** excepto para aquellas entidades que están reguladas por entidades nacionales o internacionales las cuales exigen un apropiado ambiente de control interno (Ejemplos: Superintendencia de Bancos, Seguros y Entidades Financieras, Superintendencia de Pensiones, Valores y Seguros, SEC - USA, etc.)

Fuentes:

NAG Manual de Normas de Auditoría Gubernamental - Versión 4 - M/CE/10

NA NA N° 1, NA N° 3 y NIA 400

Aseveraciones de los estados financieros

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

- Existencia u ocurrencia.
- Integridad.
- Propiedad o exigibilidad.
- Valuación.
- Presentación y revelación.

Similitudes y diferencias

Aseveraciones de los estados financieros (Cont.)

NA Las aseveraciones de los estados financieros son aseveraciones de la administración, explícitas o de otro tipo, que están incorporadas en los estados financieros. Pueden categorizarse como sigue:

- Existencia: un activo o pasivo existe en una fecha dada.
- Derechos y obligaciones: un activo o pasivo pertenece a la entidad en una fecha dada.
- Ocurrencia: una transacción o evento tuvo lugar, lo cual pertenece a la entidad durante el periodo.
- Integridad: no hay activos, pasivos, transacciones o eventos sin registrar, ni partidas sin revelar
- Valuación: un activo o pasivo es registrado a un valor en libros apropiado
- Medición: una transacción o evento es registrado a su monto apropiado y el ingreso o gasto se asigna al periodo apropiado.
- Presentación y revelación: una partida se revela, se clasifica y describe de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros aplicable.

Fuentes:

NAG Manual de Normas de Auditoría Gubernamental - Versión 4 - M/CE/10

NA Resolución CAUB N° 1.94 y NIA 500

Evidencia y pruebas de auditoría

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

Para que sea competente, la evidencia debe ser tanto válida como relevante. Los siguientes criterios, entre otros, constituyen factores que contribuyen a la competencia de la evidencia:

- a. cuando la evidencia ha sido obtenida de fuentes independientes a la entidad auditada.
- b. cuando la contabilidad y los estados financieros han sido elaborados bajo condiciones satisfactorias de control interno.
- c. cuando la evidencia ha sido obtenida por el auditor gubernamental en forma directa, por ejemplo, a través de recuentos físicos, observación, cálculos e inspección.

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.

Las evidencias de auditoría pueden clasificarse como sigue:

Testimoniales. Obtenidas mediante entrevistas, declaraciones, encuestas (confirmaciones), etc., debiendo constar la misma en documento escrito.

Documentales. Proporcionadas por los registros de contabilidad, contratos, facturas, informes y otros documentos.

Similitudes y diferencias

Evidencia y pruebas de auditoría (Cont.)

Físicas. Emergentes de la inspección u observación directa de las actividades, bienes o sucesos, cuyo resultado debe constar en documento escrito.

Análíticas. Desarrolladas a través de cálculos, estimaciones, comparaciones, estudios de índices y tendencias, investigación de variaciones y operaciones no habituales.

Informáticas. Contenidas en soportes electrónicos e informáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados en los procedimientos de la entidad.

La evidencia obtenida debe conservarse en papeles de trabajo y esto comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por los auditores gubernamentales, de manera que, en conjunto, constituyan un compendio de las pruebas realizadas durante el proceso de auditoría y de las evidencias obtenidas para llegar a formarse una opinión o abstenerse de ella.

Los papeles de trabajo tienen tres propósitos: proporcionar el principal sustento del informe de los auditores gubernamentales, permitir que los auditores gubernamentales ejecuten y supervisen la auditoría y, por último, permitir que otros revisen la calidad de la auditoría.

Los papeles de trabajo son propiedad de la organización de auditoría la cual debe adoptar procedimientos para la custodia y conservación de los papeles de trabajo, debiendo ser protegidos para evitar la revelación no autorizada de su contenido y mantenerlos, como mínimo, por el período de tiempo establecido por el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables o por la Contraloría General de la República, el plazo que resulte mayor.

NA *El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoría.*

La evidencia de auditoría se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y de procedimientos sustantivos. En algunas circunstancias, la evidencia puede ser obtenida completamente de los procedimientos sustantivos.

"Evidencia de auditoría" significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de auditoría. La evidencia de auditoría comprenderá documentos fuente y registros contables subyacentes a los estados financieros e información corroborativa de otras fuentes.

"Pruebas de control" significa pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría sobre la adecuación del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno.

"Procedimientos Sustantivos" significa pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría para detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, y son de dos tipos:

- a.pruebas de detalles de transacciones y balances; y
- b.procedimientos analíticos

Similitudes y diferencias

Evidencia y pruebas de auditoría (Cont.)

Al obtener evidencia de auditoría de los procedimientos sustantivos, el auditor debería considerar la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría de dichos procedimientos junto con cualquiera evidencia de pruebas de control para soportar las aseveraciones de los estados financieros.

La confiabilidad de la evidencia de auditoría es influenciada por su fuente: interna o externa, y por su naturaleza: visual, documentaria u oral. Si bien la confiabilidad de la evidencia de auditoría depende de la circunstancia individual, las siguientes generalizaciones ayudarán para evaluar la confiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La evidencia de auditoría de fuentes externas (por ejemplo, confirmación recibida de una tercera parte) es más confiable que la generada internamente.
- La evidencia de auditoría generada internamente es más confiable cuando los sistemas de contabilidad y de control interno relacionados son efectivos.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más confiable que la obtenida de la entidad.
- La evidencia de auditoría en forma de documentos y representaciones escritas es más confiable que las representaciones orales.

El auditor necesita considerar la relación entre el costo de obtener evidencia de auditoría y la utilidad de la información obtenida. Sin embargo, el caso de dificultad y gasto involucrado no es en sí mismo una base válida para omitir un procedimiento necesario.

El auditor obtiene evidencia de auditoría por uno o más de los siguientes procedimientos: inspección, observación, investigación y confirmación, procedimientos de cómputo y analíticos. La oportunidad de dichos procedimientos dependerá, en parte, de los periodos de tiempo durante los que la evidencia de auditoría buscada esté disponible.

Al llevar a cabo auditorías de entidades del sector público, el auditor necesitará tomar en cuenta el marco de referencia legislativo y cualesquier otros reglamentos, ordenanzas, o directivas ministeriales relevantes que afectan al mandato de auditoría y a cualesquier requerimientos especiales de auditoría. Dichos requerimientos podrían afectar, por ejemplo, el grado de la discreción del auditor al establecer la importancia relativa y juicios sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría que serán aplicados. El párrafo 9 de la NIA 500 tiene que ser aplicado sólo después de tomar en consideración dichas restricciones sobre el juicio del auditor.

NAG Manual de Normas de Auditoría Gubernamental - Versión 4 - M/CE/10

NA Resolución CAUB N° 1.94 y NIA 500

Tipos de informes

NAG *Informe para auditorías efectuadas por profesionales ajenos a la entidad (Auditores de la Contraloría General de la República de Bolivia o Firmas de Auditoría autorizadas)*

El informe debe expresar si los estados financieros se presentan de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada. Asimismo debe señalar si dichas normas no han sido aplicadas uniformemente con respecto al ejercicio anterior.

Similitudes y diferencias

Tipos de informes (Cont.)

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

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

En los casos en que se exprese una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, el informe debe indicar claramente que la auditoría ha sido realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.

Los párrafos básicos del informe estándar (sin salvedades) son los siguientes:

a. Párrafo introductorio

Incluye:

- La identificación de los estados financieros auditados.
- La declaración de que los estados financieros son responsabilidad del máximo ejecutivo de la entidad. La declaración de que la responsabilidad del auditor gubernamental es expresar una opinión sobre los estados financieros, sobre la base de su auditoría.

b. 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 presentaciones incorrectas significativas.
- Que las evidencias fueron obtenidas a través de pruebas selectivas.
- Que se evaluaron los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas realizadas por la administración de la entidad.
- Que se evaluó la presentación de los estados financieros en su conjunto.
- Que el auditor gubernamental considera que el examen realizado le proporciona una base razonable para emitir su opinión.

c. Párrafo de opinión

Incluye una opinión respecto a si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente, de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos, la ejecución presupuestaria de gastos, y los cambios en la cuenta ahorro – inversión – financiamiento del ejercicio fiscal.

Similitudes y diferencias

Tipos de informes (Cont.)

En ciertas circunstancias el auditor gubernamental puede apartarse del informe estándar o sin salvedades y emitir los siguientes tipos de informes:

Opinión con salvedades. Cuando se han comprobado desviaciones a las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada y/o limitaciones al alcance del trabajo que no afectan de manera sustancial la presentación razonable de los estados financieros en su conjunto, pero que tales desviaciones y/o limitaciones son significativas con relación a los niveles de importancia relativa establecidos.

Opinión adversa o negativa. Cuando se determina que las desviaciones en la aplicación de las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada afectan de manera sustancial la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto.

Abstención de opinión. Cuando existan significativas limitaciones al alcance del trabajo que no permitan al auditor gubernamental emitir un juicio profesional sobre la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto.

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. Información aclaratoria de esta naturaleza se presentará en párrafos separados a continuación del párrafo de opinión.

Informe para auditorías efectuadas por profesionales internos de la entidad (Solamente unidades de auditoría interna gubernamentales)

El auditor interno emite un informe sobre la confiabilidad de los registros y estados el cual reemplaza el párrafo de opinión del modelo anterior por lo demás el informe se debe ajustar a la norma 225 de auditoría financiera gubernamental.

En el párrafo de confiabilidad se debe detallar:

- La confiabilidad de los registros y estados financieros de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada.
- Si el control interno relacionado con la presentación de la información financiera, ha sido diseñado e implantado para lograr los objetivos de la entidad.

NAG *De acuerdo con la NA 2 se requiere que el auditor declare si, en su opinión, los estados financieros se presentan de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.*

El dictamen sobre estados financieros es el informe escrito mediante el cual un auditor independiente, fundado en el examen de los mismos y practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, emite su opinión o expresa que se abstiene de opinar sobre dichos estados, de acuerdo con estas normas.

Similitudes y diferencias

Tipos de informes (Cont.)

El dictamen del auditor contendrá básicamente lo siguiente:

- Título con el encabezamiento "Dictamen del Auditor Independiente"
- Destinatario a quien deberá ser dirigido el dictamen.
- Identificación de cada uno de los estados financieros a que se refiere el dictamen, la designación completa del ente a quien pertenecen, la fecha y el periodo al que se refieren.
- Declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la gerencia del ente examinado y que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los mismos basada en su auditoría.
- Declaración de que la auditoría fue efectuada con normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Declaración de que las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el auditor planee y ejecute la auditoría para obtener razonable seguridad respecto a si los estados financieros están libres de presentaciones incorrectas significativas.
- Declaración de que la auditoría incluye:

- ✓ Examinar en base a pruebas, evidencias que sustenten los importes y revelaciones en los estados financieros.
- ✓ Evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la gerencia.
- ✓ Evaluar la presentación de los estados financieros en su conjunto.

- Declaración de que el auditor considera que su auditoría le proporciona una base razonable para emitir su opinión.
- Opinión respecto a si los estados financieros presentan razonablemente, en todo aspecto significativo, la situación patrimonial y financiera del ente a la fecha del balance general, los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera (flujos de efectivo) por el período terminado en esa fecha de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Al auditor se le pide con frecuencia que emita un dictamen " de conformidad con disposiciones legales". Si dichas disposiciones están de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados el auditor podrá expresar su opinión sin salvedades. Sin embargo, cuando la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados no concuerdan con las disposiciones legales, la fraseología descrita en el párrafo anterior no deberá ser utilizada por el auditor al expresar, su opinión.
- Firma del auditor
- Lugar y fecha de emisión.

Deberá expresarse *una opinión limpia* cuando el auditor concluye que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable (o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante,) de acuerdo con el marco conceptual para informes financieros identificado. Una opinión limpia también indica implícitamente que han sido determinados y revelados en forma apropiada en los estados financieros cualesquier cambios en principios contables o en el método de su aplicación, y los efectos consecuentes.

Circunstancias que pueden requerir al auditor apartarse del dictamen estándar:

Similitudes y diferencias

Tipos de informes (Cont.)

Opinión con salvedades. Una opinión con salvedades declara que, excepto por los efectos del asunto o asuntos a los que se refiere la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente, en todo aspecto significativo, la situación patrimonial y financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera (flujos de efectivo) de la entidad de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Opinión Adversa. Una opinión adversa declara que los estados financieros no presentan razonablemente la situación patrimonial y financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera (flujos de efectivo) de la entidad de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Abstención de opinión. Una abstención de opinión declara que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros.

Párrafo explicativo o de énfasis. Es agregado al dictamen estándar del auditor en ciertas circunstancias, aunque no afecten la opinión del auditor sobre los estados financieros, pueden requerir que el auditor agregue un párrafo explicativo a su informe.

Estas opiniones son tratadas en detalle en la NA 2

NAG Manual de Normas de Auditoría Gubernamental - Versión 4 - M/CE/10
NA NA 2 y NIA 700