



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

# Normas de Auditoría Financiera

---

Resolución CGE/094/2012  
27 de agosto de 2012

NE/CE-012

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

**RESOLUCIÓN N° CGE/094/2012**

La Paz, 27 de agosto de 2012

**CONSIDERANDO:**

Que, la Subcontraloría General, a través del Informe N° CGE/SCG/INF-020/2012 de 14 de agosto de 2012, presenta la documentación relativa al proyecto de Normas de Auditoría Gubernamental y recomienda la emisión de la Resolución que apruebe las mismas por el Contralor General del Estado, en cumplimiento del Procedimiento P/OA-001, Versión 1 “Emisión, Archivo y Disposición de Documentos Normativos de la Contraloría General del Estado”, aprobado mediante Resolución N° CGE/077/2011 de fecha 19 de julio de 2011.

Que, el citado Informe N° CGE/SCG/INF-020/2012 de 14 de agosto de 2012, indica que:

(...) para la presente gestión, se tiene programada la actualización y publicación de la Normativa de Control Gubernamental, a fin de dar a conocer las mismas a todas las entidades públicas y a la población en general. Con este propósito (...) las Subcontralorías respectivas han venido trabajando en la modificación y/o actualización de las mismas con base a la experiencia de su aplicación operativa, dinámica administrativa, observaciones y sugerencias de las Subcontralorías y tomando en cuenta las modificaciones en las disposiciones legales vigentes (...) Considerando el contexto (...) por las características de las Normas, su interrelación y transversalidad de temáticas, se realizó (...) el Taller de Compatibilización de Normas de Control Gubernamental(...) con el objetivo de efectuar un análisis integral y compatibilización de los proyectos de Normas, uniformadas en los criterios generales respetando la particularidad de cada una, (...) La ejecución de este evento permitió reducir tiempo, incrementar la calidad de las normas ajustadas e integrar las mismas, teniendo al presente los proyectos normativos consensuados y debidamente suscritos por las instancias de revisión correspondiente.

Que el Informe Legal N° AA/054/2012 de fecha 22 de agosto de 2012, concluye que de la revisión de antecedentes y en el marco de la normativa vigente, corresponde la aprobación de la siguiente normativa: Normas Generales de Auditoría Gubernamental, Código NE/CE-011, Versión 1; Normas de Auditoría Financiera, Código NE/CE-012, Versión 1; Normas de Auditoría Operacional, Código NE/CE-013, Versión 1; Normas de Auditoría Ambiental, Código NE/CE-014, Versión 1; Normas de Auditoría Especial, Código NE/CE-015, Versión 1; Normas de Auditoría de Proyectos de Inversión Pública, Código NE/CE-016, Versión 1; Normas de Auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación, Código NE/CE-017, Versión 1; Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna, Código NE/CE-018, Versión 1. Asimismo, corresponde, abrogar y derogar las disposiciones contrarias a los referidos instrumentos normativos.

Que, el artículo 213 Parágrafo I de la Constitución Política del Estado establece: “La Contraloría General del Estado (...); tiene autonomía funcional, financiera, administrativa y organizativa” concordante con el artículo 41 de la Ley N° 1178, que determina: “La Contraloría General de la República ejercerá el Control Externo Posterior con autonomía operativa, técnica y administrativa” y con el artículo 60 del Reglamento de Atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado por Decreto Supremo N° 23215 de 22 de julio, de 1992.



Que, el artículo 23 de la Ley N° 1178 concordante con el artículo 3 inciso a) del Reglamento de Atribuciones de la Contraloría General de la República, dispone:

La Contraloría General de la República es el órgano rector del sistema de Control Gubernamental, el cual se implantará bajo su dirección y supervisión. La Contraloría General de la República emitirá las normas básicas de control interno y externo (...).

Que, en el marco de la atribución de emitir normatividad básica, éste ente de Control Gubernamental, ha establecido en su Plan Estratégico Institucional 2007-2013, aprobado mediante Resolución N° CGR/150/2007 de fecha 21 de agosto de 2007, como objetivo estratégico el “*elaborar y actualizar de manera continua la normativa básica y secundaria del control gubernamental interno y externo*”; asimismo, el propósito del referido Plan es que “*La Contraloría General de la República, ha logrado ejercer el control gubernamental con mayor efectividad sobre las entidades públicas, en un marco de transparencia y rendición de cuenta, modernizando su estructura y tecnología de gestión*”.

Que, el Plan Estratégico Institucional 2007-2013, ha establecido 5 Componentes Estratégicos o Resultados, entre los cuales se encuentra el de: “*Normatividad de control gubernamental perfeccionada, impulsa su implantación y alienta la disciplina de control en las entidades públicas (...)*”

Que, resulta evidente que cada proyecto de Normas de Auditoría Gubernamental, ha sido sometido a un proceso de elaboración y perfeccionamiento riguroso; con la participación de todas las Subcontralorías, a través de la presentación de propuestas de modificación y/o actualización de normas, así como de la revisión, análisis integral y compatibilización en el Taller de Compatibilización de Normas de Control Gubernamental y cuya revisión se ha dado por cada Subcontraloría conforme se verifica en cada proyecto.

Que, en consideración al numeral 6 del Procedimiento P/OA-001, Versión 1 “*Emisión, Archivo y Disposición de Documentos Normativos de la Contraloría General del Estado*”, que indica:

Una vez impreso en limpio el instrumento normativo por la Subcontraloría General, rubricada en cada hoja del documento, firmada y sellada en el espacio consignado en el reverso de la carátula por la máxima autoridad del área o responsable de la unidad proponente o máximas autoridades de las áreas o responsables de las unidades involucradas, se proyectará y remitirá adjunto al documento la resolución administrativa al Contralor General del Estado para su aprobación y suscripción.

Que conforme, el Procedimiento de Emisión de Resoluciones de la Contraloría General de la República (ahora del Estado) P/OA- 155, numeral N° 4.2 inciso b), se emitirá Resolución para aprobar, modificar o dejar sin efecto documentos normativos, sean éstos de uso interno así como aquéllos 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 ejercicio de las atribuciones conferidas por Ley:

**RESUELVE:**

**PRIMERO:** Aprobar los siguientes Instrumentos Normativos de forma individualizada en su primera versión:

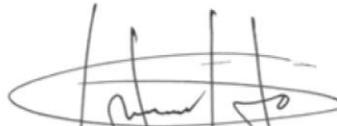
- Normas Generales de Auditoría Gubernamental, Código NE/CE-011.
- Normas de Auditoría Financiera, Código NE/CE-012.
- Normas de Auditoría Operacional, Código NE/CE-013.
- Normas de Auditoría Ambiental, Código NE/CE-014.
- Normas de Auditoría Especial, Código NE/CE-015.
- Normas de Auditoría de Proyectos de Inversión Pública, Código NE/CE-016.
- Normas de Auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación, Código NE/CE-017.
- Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna, Código NE/CE-018.

Los mismos que entraran en vigencia a partir del 1 de noviembre de 2012.

**SEGUNDO:** Quedan abrogadas a partir del 1 de noviembre de 2012, las Resoluciones Nrs. CGR/026/2005 de 24 de febrero de 2005 que aprueba el "*Manual de Normas de Auditoría Gubernamental*" (M/CE/10) versión 4; CGR/079/2006 de 04 de abril de 2006 que aprueba la división del "*Manual de Normas de Auditoría Gubernamental*" (M/CE/10) versión 4 y CGE-063/2012 de 13 de junio de 2012 que aprueba las "*Normas de Auditoría Ambiental*" (M/CE/1 O-D), en su quinta versión.

**TERCERO:** Instruir a la Subcontraloría General la correspondiente publicación y a la Unidad de Normatividad y Calidad, su difusión a nivel nacional en consideración al Procedimiento P/OA-001, Versión 1 "*Emisión, Archivo y Disposición de Documentos Normativos de la Contraloría General del Estado*".

Regístrese, comuníquese y archívese.



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

## NORMAS DE AUDITORÍA FINANCIERA

### DISPOSICIONES GENERALES

#### Propósito

El presente documento contiene un conjunto de normas y aclaraciones que permiten asegurar la uniformidad y calidad de la auditoría gubernamental en Bolivia.

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

- Contraloría General del Estado;
- Unidades de Auditoría Interna de las entidades públicas; y
- Profesionales independientes o firmas de auditoría.

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.

#### Auditoría

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

#### Consideraciones básicas

Los servidores públicos deben rendir cuenta de su gestión a la sociedad. En este sentido, los servidores públicos, los legisladores y los ciudadanos en general desean y necesitan saber, no sólo si los recursos públicos han sido administrados correctamente y de conformidad con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, sino también de la forma y resultado de su aplicación, en términos de eficacia, eficiencia, economía y efectividad.

El presente documento contribuye al cumplimiento de la obligación que tienen los servidores públicos de responder por su gestión. Incluye conceptos y áreas de auditoría que son vitales para los objetivos de confiabilidad de la información.

Los servidores públicos y otros a los que se les ha confiado la administración de los recursos públicos, deben:

- a) Emplear estos recursos con eficacia, eficiencia, economía y efectividad.
- b) Cumplir con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, implantando sistemas adecuados para promover y lograr su cumplimiento.
- c) Establecer y mantener controles efectivos para garantizar la consecución de las metas y objetivos correspondientes, promover la eficiencia de sus operaciones, salvaguardar los recursos contra irregularidades, fraudes y errores, y emitir información operativa y financiera útil, oportuna y confiable.

Los informes de auditoría gubernamental son importantes elementos de control y responsabilidad pública y otorgan credibilidad a la información generada por los sistemas correspondientes de las entidades públicas, ya que reflejan objetivamente el resultado de las evidencias acumuladas y evaluadas durante la auditoría.

### **Definiciones**

Las definiciones presentadas en la Ley N° 1178 y sus reglamentos deben considerarse en la interpretación y aplicación de estas Normas.

### **Vacíos técnicos**

Si durante el desarrollo de la auditoría gubernamental surgiesen aspectos no contemplados en estas Normas, 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).

### **Fuentes**

Estas Normas incorporan en su contenido los principales criterios de la normatividad emitida al respecto, por:

- El Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia.
- La Federación Internacional de Contadores (IFAC).
- El Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA).
- La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).
- El Instituto de Auditores Internos (IAI).

- La Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO).

### **Contratación de servicios de auditoría**

Aunque no constituye norma 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 lo establece el Reglamento emitido por la Contraloría General del Estado.

### **Registro de firmas y profesionales independientes de auditoría externa**

Para prestar servicios de auditoría en las entidades públicas comprendidas en los artículos 3 y 4 de la Ley N° 1178 y en aquellas entidades comprendidas en las previsiones del artículo 5 de la referida disposición legal, concordante con el artículo 5 del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 23215, los profesionales independientes y las firmas de auditoría externa, deben inscribirse en el Registro que está a cargo de la Contraloría General del Estado. Al respecto, el proceso de inscripción debe sujetarse al Reglamento que el Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental emita a tal efecto.

### **Ejercicio de la auditoría**

Para la aplicación de las presentes Normas, en lo que corresponda, necesariamente deberán tomarse en cuenta las Normas Generales de Auditoría Gubernamental 210.

### **Auditoría financiera**

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

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

### **Ejercicio de la auditoría interna**

La auditoría interna es una función de control interno posterior de la organización, que se realiza a través de una unidad especializada, cuyos integrantes no participan en las operaciones y actividades administrativas. Su propósito es contribuir al logro de los objetivos de la entidad mediante la evaluación periódica del control interno.

Las Normas de Auditoría Gubernamental deben ser aplicadas por el auditor interno gubernamental.

## 220 NORMAS DE AUDITORÍA FINANCIERA

### 221 Planificación

01. La primera norma de auditoría financiera es:

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

02. La planificación de la auditoría 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.

03. La planificación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor gubernamental 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, excepto el objetivo. Toda modificación debe justificarse y documentarse en una adenda al Memorandum 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.

04. Durante la planificación, el auditor gubernamental debe considerar varios aspectos para elaborar una estrategia detallada que le permita alcanzar los objetivos de la auditoría.

En tal sentido, el auditor gubernamental debe considerar entre otros, los siguientes aspectos:

- a) Términos de referencia. Antes de iniciar cualquier examen estarán debidamente definidos los objetivos, el objeto, el tipo de informes a emitir, las revisiones adicionales a ser aplicadas y el alcance de la revisión a efectuarse; así como, las responsabilidades que el equipo de auditoría asume.
- b) Comprensión de las actividades. El equipo de auditoría necesita disponer del nivel de conocimientos necesarios sobre el giro o actividad y sector económico y social de la entidad a ser auditada; así como, el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales, de tal forma que permita identificar los hechos, operaciones y prácticas que a su criterio pueden tener un efecto significativo sobre la información auditada.
- c) Análisis de planificación. Consiste en la aplicación de un conjunto de técnicas tales como: pruebas de razonabilidad, análisis de tendencias, comparaciones, ratios, indicadores y otros, sobre la información a ser auditada, con la finalidad de identificar:

- Áreas críticas de auditoría;
  - Variaciones patrimoniales y presupuestarias significativas;
  - Las áreas y unidades organizacionales; y
  - Las operaciones y actividades más significativas y los cambios en las políticas contables y operativas.
- d) Importancia relativa o significatividad. Es la magnitud o naturaleza de una cifra errónea (incluyendo una omisión de información financiera) individual o en combinación con otros errores, que a la luz de las circunstancias que la rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable que confiara en la información, fuera influido por la cifra errónea, o que su decisión sea afectada como resultado del error. La determinación de la importancia relativa o significatividad por parte de los auditores gubernamentales, es un asunto de criterio profesional que depende de la percepción del auditor gubernamental sobre las necesidades de los usuarios relativas a la toma de decisiones. Implica el juzgamiento de montos (cantidad) y naturaleza (calidad) de las eventuales distorsiones que presentan los estados financieros.

El auditor gubernamental debe considerar la significatividad, principalmente, en los siguientes momentos:

- Al planificar el examen; y
  - Al decidir los asuntos a revelar en el informe de auditoría.
- e) Áreas críticas de auditoría. Son aquellas operaciones o actividades sobre las que el auditor gubernamental pondrá mayor énfasis.
- f) Historial de auditoría. Debe obtenerse conocimiento de los trabajos de auditoría realizados durante años anteriores por Unidades de Auditoría Interna, firmas privadas de auditoría, profesionales independientes y la Contraloría General del Estado, con el propósito de identificar potenciales áreas de riesgo para la definición de los objetivos de la auditoría.
- g) Control interno. Debe evaluarse el control interno relevante a los fines del examen, conforme a la Norma de Auditoría Financiera 223.
- h) Riesgos de auditoría. A los efectos de establecer el alcance de los procedimientos de auditoría, el auditor gubernamental debe determinarlos.

El riesgo de auditoría está compuesto por:

Riesgo inherente. Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades significativas en la información auditada, al margen de la efectividad de los controles internos relacionados.

Riesgo de control. Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades significativas en la información auditada, que no hayan sido prevenidos o detectados por los controles internos de la entidad.

Riesgo de detección. Es la posibilidad de que los procedimientos de auditoría fallen en detectar o no detecten la existencia de errores o irregularidades significativas en la información auditada.

- i) Muestreo. Para la obtención de las evidencias de auditoría, el auditor debe utilizar, en lo posible, métodos de muestreo estadístico.
- j) Programas de trabajo. Definen la naturaleza, la extensión y la oportunidad de los procedimientos necesarios para obtener evidencia competente y suficiente que respalde la opinión del auditor gubernamental.
- k) Conformación del equipo y cronograma de trabajo. Para cada auditoría se conformará un equipo de trabajo, cuya composición dependerá del grado de complejidad, magnitud y volumen de las actividades a desarrollar.

Los tiempos estimados para cada auditoría deben definirse durante la planificación y señalarse para cada miembro del equipo y para cada componente del trabajo.

- 05.** El auditor gubernamental debe planificar la auditoría para obtener seguridad razonable de encontrar errores e irregularidades significativos en los estados financieros, así como incumplimientos al ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales, que resulten significativos para los objetivos del examen.
- 06.** Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar el Memorandum de Planificación de Auditoría, el cual debe contener todos los aspectos señalados en la presente norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos, objeto, alcance y metodología del examen.

## 222 Supervisión

01. La segunda norma de auditoría financiera es:

**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:

- Instruir al equipo de auditoría;
- Informarse de los problemas significativos;
- Revisar el trabajo realizado;
- Ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos; y
- 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 razonablemente que el personal entienda en forma clara el trabajo a realizar, 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 de evaluación 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.

## 223 Control interno

01. La tercera norma de auditoría financiera es:

**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.**

02. El control interno es un proceso implementado por la dirección y todo el personal, diseñado con el objeto de proporcionar una seguridad razonable para el logro de los objetivos institucionales.

Comprende los instrumentos de control interno previo y posterior incorporados en el plan de organización, incluyendo la Unidad de Auditoría Interna y todos los métodos coordinados y procedimientos adoptados en la entidad para la consecución de los objetivos institucionales.

03. La auditoría financiera otorga fundamental importancia a los controles internos 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 de auditoría.

04. El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

- a) Conocimiento y comprensión de los procesos y procedimientos establecidos en la entidad y del sistema de contabilidad, al término del cual, el auditor gubernamental debe estar en capacidad de efectuar una evaluación preliminar sobre el cumplimiento del control interno.
- b) Comprobación de que los controles internos incorporados a los procesos y procedimientos de la entidad están siendo aplicados y funcionan tal como fueron observados en la primera fase, con el propósito de determinar el grado de confianza que permitirá la definición del enfoque de la auditoría.

05. Los resultados de la evaluación del control interno deben documentarse en papeles de trabajo.

06. Las deficiencias significativas resultantes del estudio y evaluación del control interno, dan lugar a la emisión de un informe de evaluación del control interno relacionado principalmente con el sistema contable.

## 224 Evidencia

01. La cuarta norma de auditoría financiera es:

**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.

03. Las afirmaciones son declaraciones de la gerencia de la entidad que se incluyen en los estados financieros como componentes. 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.

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

05. 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 entidad auditada.
- b) Cuando la evidencia ha sido obtenida directamente por el auditor gubernamental, por ejemplo, a través de recuentos físicos, observación, cálculos e 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.

- 06.** 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.

Al respecto, el auditor gubernamental no necesita examinar toda la información disponible para alcanzar una conclusión razonable. 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.

- 07.** Las evidencias de auditoría pueden clasificarse como sigue:

Testimoniales. Obtenidas mediante entrevistas, declaraciones, encuestas (confirmaciones), etc., debiendo constar las mismas en un documento escrito.

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

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

Analíticas. 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.

- 08.** La evidencia obtenida por el auditor gubernamental debe conservarse en papeles de trabajo.

- 09.** Los papeles de trabajo 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.

- 10.** 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.

- 11.** Los papeles de trabajo deben contener:

- a) Los objetivos, alcance y procedimientos, incluyendo cualquier criterio de muestreo utilizado;
- b) La documentación del trabajo realizado para sustentar conclusiones y juicios significativos, incluyendo descripciones de las transacciones y registros

examinados que permitan a un auditor gubernamental experimentado, examinar las mismas transacciones y registros;

- c) Las recomendaciones, de corresponder;
- d) La evidencia de las revisiones de supervisión realizadas sobre el trabajo efectuado; y
- e) Los requisitos técnicos mínimos como ser: nombre de la entidad, propósito de la cédula, referencias, correferencias, fecha y rúbrica del auditor responsable.

**12.** Los papeles de trabajo son propiedad de la organización de auditoría.

**13.** La organización de auditoría 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 del Estado, el plazo que resulte mayor.

## 225 Comunicación de resultados

01. La quinta norma de auditoría financiera es:

**El informe debe expresar si los estados financieros se presentan de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada. Asimismo, debe señalar si dichas normas no 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 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 los argumentos debidamente sustentados. Asimismo, el informe debe indicar el grado de responsabilidad que asume el auditor gubernamental respecto a la opinión sobre los estados financieros.**

**El informe debe indicar claramente que la auditoría ha sido realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.**

02. 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 entidad.

03. El contenido básico del informe estándar (sin salvedades) es el siguiente:

- a) Título
- b) Destinatario
- c) 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.

- d) 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.

e) 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 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.

**04.** 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 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 Integrada afectan de manera sustancial la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto.

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

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

Cuando se emita un informe con abstención de opinión, debe consignarse en párrafos separados, los argumentos debidamente sustentados, que dieron lugar a la abstención.

- 05.** 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.
- 06.** Las deficiencias significativas con sus atributos de condición, criterio, causa y efecto, y sus respectivas recomendaciones (orientadas a eliminar las causas) resultantes del estudio y evaluación del control interno, relacionadas principalmente con el sistema contable, deben reportarse en un informe de evaluación del control interno.