



NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES ADAPTADAS A GUATEMALA -ISSAI.GT-

GUATEMALA, SEPTIEMBRE 2017

Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras
Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-

-ISSAI.GT- 200

Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera

Base de la adaptación

De conformidad con las disposiciones legales establecidas en los artículos 1, 2, 5 y 6 del Decreto número 31-2002 y sus reformas, del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas; y los artículos 30 literal n), 43 y 53 del Acuerdo Gubernativo número 9-2017, Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, se emite la presente Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 200 “Principios fundamentales de la Auditoría Financiera”, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 200 la cual corresponde al nivel 3 Principios fundamentales de Auditoría, autorizada y aprobada en el año 2010 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

Contenido	
INTRODUCCIÓN.....	1
PROPÓSITO Y AUTORIDAD DE LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA	2
AUDITORÍA FINANCIERA.....	2
MARCO PARA LA AUDITORÍA FINANCIERA.....	4
El objetivo de la auditoría financiera.....	4
ELEMENTOS DE LAS AUDITORÍAS FINANCIERAS	12
Criterios adecuados	13
Información de la materia en cuestión	14
Compromisos o trabajos de seguridad razonable.....	14
PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA	15
Principios generales.....	15
Requisitos previos para realizar auditorías financieras.....	15
Ética e independencia	15
Control de calidad.....	16
Gestión y habilidades del equipo de auditoría.....	17
Riesgo de auditoría	18
Juicio profesional y escepticismo profesional	20
Materialidad	21
Comunicación	24
Documentación	25
Principios relacionados con el proceso de auditoría.....	27
Acuerdo de los términos del compromiso/trabajo	27
Planeación	28
Conocimiento de la entidad auditada.....	30
Evaluación de riesgos.....	33
Respuestas a los riesgos evaluados.....	35
Consideraciones relativas al fraude en una auditoría de estados financieros.....	37
Consideraciones relativas a leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros	39
Evidencia de auditoría	41

Consideración de hechos posteriores.....	45
Evaluación de los errores.....	47
Formación de una opinión o dictamen, y elaboración del informe sobre los estados financieros	48
Forma del dictamen	51
Modificaciones al dictamen en el informe del auditor	52
Determinando el tipo de modificación al dictamen del auditor	52
Párrafos de Énfasis en el asunto y de Otros asuntos en el informe del auditor.....	53
Información comparativa – cifras correspondientes y estados financieros comparativos ..	55
Las responsabilidades del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.....	58
Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros preparados de conformidad con marcos de propósitos especiales	59
Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros individuales o de elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero	60
Consideraciones relevantes para las auditorías de estados financieros de grupo (incluyendo los estados financieros de la totalidad del gobierno)	62

INTRODUCCIÓN

1. La auditoría financiera se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con la emisión de información financiera y el marco regulatorio aplicable. El alcance de las auditorías financieras en el sector público puede estar definido por el mandato de las EFS como una serie de objetivos de auditoría adicionales a los objetivos de una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de emisión de información financiera. Estos objetivos pueden incluir la auditoría de:
 - Las cuentas y otros informes financieros de Estados y entidades, no preparados necesariamente de conformidad con un marco general de emisión de información financiera;
 - Presupuestos, secciones de presupuestos, consignaciones y otras decisiones tomadas sobre la asignación de recursos, así como la aplicación de los mismos;
 - Políticas, programas o actividades definidas por su base legal o fuente de financiamiento;
 - Áreas de responsabilidad legalmente definidas, como las responsabilidades de los ministerios, y
 - Categorías de ingresos o pagos o activos o pasivos.
2. Cuando el mandato de la EFS define dichos objetivos de auditoría adicionales, la EFS podría también requerir considerar el desarrollo o adopción de normas basadas en los principios fundamentales generales de auditoría del sector público contenidos en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 100 y los principios fundamentales de las auditorías de cumplimiento y de desempeño. Para

dichos propósitos, también puede ser relevante la orientación brindada en las Directrices de Auditoría Financiera sobre marcos de propósitos especiales¹, auditorías de estados financieros individuales y de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero², e informes sobre estados financieros resumidos³.

3. Esta norma proporciona información detallada sobre lo siguiente:

- El propósito y autoridad de los Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera.
- El marco de referencia para auditar estados financieros en el sector público.
- Los elementos de una auditoría de estados financieros.
- Los principios de una auditoría de estados financieros.

PROPÓSITO Y AUTORIDAD DE LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

4. Proporciona los principios fundamentales para una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de emisión de información financiera. Estos principios también son aplicables cuando se compromete o tiene la responsabilidad de auditar estados financieros individuales y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, o estados financieros preparados de conformidad con marcos financieros de propósitos especiales, o estados financieros resumidos.

¹ ISSAI. GT 1800 – Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros con objetivos especiales y elementos, cuentas o partidas específicos de unos estados financieros.

² ISSAI. GT 1805 – Consideraciones específicas – Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero.

³ ISSAI. GT 1810 – Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.

Cuando se hace referencia a auditorías de estados financieros, esto incluye responsabilidades de esta naturaleza.

5. Los Principios Fundamentales de Auditoría Financiera son aplicables a todas las auditorías de estados financieros del sector público, ya sea que se trate de la totalidad del gobierno, partes del gobierno o entidades individuales.
6. La referencia de la norma en los informes sólo debe hacerse si las normas de auditoría se han desarrollado o adoptado para cumplir totalmente con todos los principios relevantes. Se considera que un principio es relevante cuando trata acerca del tipo de auditoría o combinaciones de distintos tipos de auditoría, y las circunstancias o procedimientos son aplicables. Los principios no están de ninguna manera por encima de las leyes, reglamentos o mandatos nacionales.
7. Al adoptar o desarrollar normas de auditoría basadas en los Principios Fundamentales de Auditoría, la referencia a éstos podrá hacerse en los informes señalando que:

... Hemos realizado nuestra auditoría de conformidad con [normas], que están basadas en [o son consistentes con] los Principios Fundamentales de Auditoría (Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI. GT- 100-999) de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

8. Cuando las normas de nivel 4 sean utilizadas como normas autoritativas para una auditoría de estados financieros realizada junto con una auditoría de cumplimiento, los auditores del sector público deberán respetar la autoridad

tanto de las Directrices de Auditoría Financiera como de las Directrices para la Auditoría de Cumplimiento⁴.

MARCO PARA LA AUDITORÍA FINANCIERA

El objetivo de la auditoría financiera

9. El propósito de una auditoría de estados financieros es aumentar el grado de confianza de los posibles usuarios en dichos estados financieros. Esto se logra a través de él dictamen emitido por el auditor sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia para la emisión de información financiera aplicable o en el caso de los estados financieros preparados de conformidad con un marco razonable de presentación de la información financiera si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, o proporcionan una visión verdadera y justa de conformidad con dicho marco. Leyes o regulaciones vinculantes para las organizaciones de auditoría del sector público pueden prescribir otra formulación para esta opinión / dictamen. Una auditoría realizada de acuerdo con normas basadas en los Principios Fundamentales de Auditoría Financiera y los requerimientos éticos correspondientes, le permitirá al auditor expresar tal opinión / dictamen.
10. En la realización de una auditoría de estados financieros, los objetivos generales del auditor son⁵:
 - a) Obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores significativos, ya sea por fraude o error,

⁴ ISSAI. GT 4000 – Directrices para la Auditoría de Cumplimiento – Introducción general.

⁵ ISSAI. GT 1200, párrafo 11 de la NIA 200.

permitiéndole al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con un marco de emisión de información financiera aplicable, e

- b) Informar sobre los estados financieros, y comunicar el resultado de la auditoría de conformidad con los hallazgos del auditor.

Condiciones previas para una auditoría de estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT-

11. El auditor debe evaluar si se cumplen las condiciones previas para una auditoría de estados financieros.
12. Una auditoría financiera realizada de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- tiene como premisas las siguientes condiciones:
 - Que el marco de emisión información financiera usado para la preparación de los estados financieros sea considerado aceptable por el auditor.
 - Que la administración de la entidad reconozca y comprenda su responsabilidad:
 - Respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de emisión de información financiera aplicable, incluyendo, cuando se considere relevante, la presentación razonable de los mismos;
 - Del control interno que la administración considere necesario para la preparación de estados financieros que estén libres de errores significativos, ya sea que se deban a fraude o error, y

- Para proporcionar al auditor acceso irrestricto a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros.
13. Los marcos de referencia para la emisión de información financiera pueden ser de uso general o específico. Un marco diseñado para satisfacer las necesidades de información de una amplia gama de usuarios se conoce como marco de propósito general, mientras que los marcos de propósitos específicos se diseñan para satisfacer las necesidades específicas de un usuario o de un grupo de usuarios en particular. Los marcos también se pueden referir como marcos de presentación razonables o marcos de cumplimiento. Un marco de presentación razonable requiere el cumplimiento del marco, pero permite, explícita o implícitamente, que puede ser necesario desviarse de un requisito o proporcionar información adicional con el fin de lograr una presentación razonable de los estados financieros. El término marco de cumplimiento se usa para referirse a un marco de emisión de información financiera que requiere el cumplimiento de los requerimientos del marco, y que no reconoce la posibilidad de tales desviaciones para lograr una presentación razonable.
14. Sin un marco de emisión de información financiera aceptable, la administración no tendrá una base apropiada para la preparación de los estados financieros, y el auditor carecerá de criterios adecuados para auditarlos. Los criterios adecuados deben ser formales. Por ejemplo, en la preparación de los estados financieros, los criterios pueden ser las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS, por sus siglas en inglés), las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés) u otros marcos nacionales o internacionales de emisión de información financiera para uso en el sector público.

15. Un conjunto completo de estados financieros para una entidad del sector público, cuando se prepare de conformidad con un marco de emisión de información financiera para el sector público, normalmente consiste de:

- Un estado de situación financiera;
- Un estado de resultados financieros;
- Un estado de cambios en los activos/patrimonio neto;
- Un estado de flujos de efectivo;
- Una comparación entre el presupuesto y los montos reales – ya sea como estado financiero separado o como una conciliación;
- Notas, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa;
- En ciertos entornos, un conjunto completo de estados financieros también puede incluir otros informes, como los de resultados y los de consignaciones.

Si los estados financieros se preparan de conformidad con un marco para otras bases contables, como de valores devengados modificados o de valores de caja, es posible que un conjunto completo de estados financieros no incluya todos los anteriores.

16. Los marcos prescritos por ley o por la regulación aplicable a menudo se considerarán aceptables por el auditor. Sin embargo, incluso si se consideran inaceptables, dicho marco podría ser admisible si:

- La administración acuerda proporcionar la información adicional necesaria en los estados financieros para evitar que sean engañosos, y
- El informe del auditor sobre los estados financieros incluye un Párrafo de Énfasis llamando la atención de los usuarios sobre dicha información adicional.

Si no se cumple con las condiciones anteriores, el auditor debe evaluar el efecto de la naturaleza engañosa de los estados financieros sobre su informe de auditoría y sobre la opinión, y considerar la necesidad de informar al poder legislativo acerca del asunto.

17. Los marcos de emisión de información financiera aceptables normalmente muestran ciertos atributos que aseguran que la información proporcionada en los estados financieros es de valor para los posibles usuarios:

- Relevancia – la información proporcionada en los estados financieros es relevante a la naturaleza de la entidad auditada y el propósito de los estados financieros;
- Integralidad – no se omiten transacciones, eventos, saldos de cuenta o datos que pudieran afectar las conclusiones basadas en los estados financieros;
- Confiabilidad – la información proporcionada en los estados financieros:
 - (i) de ser el caso, refleja la sustancia económica de eventos y transacciones, y no solamente su forma legal, y
 - (ii) resulta, cuando se usa en circunstancias similares, en una evaluación, medición, presentación y divulgación razonablemente consistentes;
- Neutralidad y objetividad – la información contenida en los estados financieros está libre de sesgos;
- Comprensibilidad – la información contenida en los estados financieros es clara, completa y no está abierta a interpretaciones significativamente diferentes.

El Apéndice 2 de la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 1210⁶ puede proporcionar mayor asistencia al auditor para determinar si el marco de emisión de información financiera es aceptable.

18. En algunos ambientes del sector público, las auditorías financieras son conocidas como auditorías de ejecución presupuestaria, las cuales a menudo incluyen el examen de las transacciones de acuerdo con el presupuesto en busca de problemas regulatorios y de cumplimiento. Dichas auditorías pueden llevarse a cabo sobre una base de riesgo o con el objetivo de cubrir todas las transacciones. En tales entornos, no existe a menudo un marco de emisión de información financiera aceptable. Los resultados de las transacciones financieras pueden presentarse como una comparación entre el monto de los gastos y las cantidades presupuestadas. En los entornos donde se realizan dichas auditorías y no se presentan estados financieros de conformidad con un marco de emisión de información financiera aceptable, el auditor puede concluir que no se cuenta con las condiciones previas para la realización de una auditoría según lo establecido en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- de auditoría financiera. Por lo tanto, los auditores pueden considerar la posibilidad de desarrollar normas usando los Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera como guía para satisfacer sus necesidades específicas. Cuando el nombramiento de auditoría se refiera a auditoría financiera pero no la vincule con estados financieros preparados de conformidad con un marco de emisión información financiera, se propone que las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- sean consideradas como la mejor práctica disponible y que el espíritu de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- se implemente a través de normas creadas para ese entorno específico. Cuando el mandato de auditoría

⁶ ISSAI. GT 1210 – Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría.

se refiera a auditorías de estados financieros individuales y de elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 1805⁷ puede ser relevante.

19. El tipo de auditoría realizada en entornos donde el cumplimiento con las regulaciones es el principal objetivo de la auditoría, normalmente se considera una auditoría de cumplimiento. La Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 400 - *Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento* puede ser una fuente relevante de información para el desarrollo o adopción de normas para el trabajo de auditoría. Si, por otro lado, el mandato de auditoría permite un cambio en los procedimientos de auditoría y se introduce el uso de marcos de emisión de información financiera aceptables para la preparación de estados financieros, entonces las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- sobre auditoría financiera podrán adoptarse posteriormente.

Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con marcos de propósitos especiales

20. Los principios de la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 200 son aplicables a las auditorías de estados financieros preparados de conformidad tanto con marcos de propósito general como con marcos de propósitos especiales. Además de preparar estados financieros de propósito general, una entidad pública puede preparar estados financieros para otras partes (tales como organismos rectores, el poder legislativo u otras partes con funciones de supervisión) que pueden requerir estados financieros elaborados de acuerdo a sus necesidades específicas de información. En algunos entornos, los estados financieros de este tipo son los

⁷ ISSAI. GT 1805 – Consideraciones específicas – Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero.

únicos estados financieros preparados por la entidad del sector público. Los estados financieros preparados para un propósito especial no son apropiados para el público en general. Por lo tanto, los auditores deberán examinar con cuidado si el marco de emisión de información financiera está diseñado para satisfacer las necesidades de una amplia gama de usuarios (marco de propósito general) o de usuarios específicos, o los requerimientos de un organismo fijador de normas.

21. Los marcos de propósitos especiales que son relevantes para el sector público pueden incluir:
 - La base contable de las entradas y salidas de efectivo que una entidad deba preparar para un organismo rector;
 - Las disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por un mecanismo u organismo de financiamiento internacional;
 - Las disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por un organismo rector, la legislatura u otras partes que ejerzan una función de supervisión para cumplir con los requerimientos de dicho organismo, o
 - Las disposiciones sobre información financiera de un contrato, tales como un subsidio para un proyecto.
22. Los principios de la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 200 son relevantes para las auditorías de estados financieros preparados de conformidad con dichos marcos. Además de estos principios, puede ser de utilidad a las EFS, al desarrollar o adaptar normas basadas en los mismos, considerar los requisitos y orientación contenidos en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 1800, que trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

-ISSAI. GT- 1200-1700 a una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de propósitos especiales.

Auditorías de estados financieros individuales y de elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero

23. Los principios de la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 200 también son aplicables a auditorías de entidades del sector público que preparan información financiera, incluyendo estados financieros individuales o de elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, para otras partes (como organismos rectores, el poder legislativo u otras partes con funciones de supervisión). Los auditores también pueden ser comprometidos para auditar estados financieros individuales o elementos, cuentas o partidas específicas –como proyectos financiados por el gobierno– aunque no se les comprometa para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad en cuestión.
24. La norma 1805 aborda consideraciones especiales para la aplicación de los requerimientos de las ISAs a la auditoría de un estado financiero individual o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero. El estado financiero individual o el elemento, cuenta o partida específica puede ser preparado de conformidad con un marco de propósito general o con uno de propósitos especiales.

ELEMENTOS DE LAS AUDITORÍAS FINANCIERAS

25. Las auditorías de estados financieros se definen como compromisos o trabajos de aseguramiento, los cuales involucran al menos a tres partes separadas: un auditor, una parte responsable y los posibles usuarios. Los elementos de las auditorías del sector público se describen en la Norma

Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 100⁸. La Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 200 cubre aspectos adicionales de los elementos relevantes para una auditoría de estados financieros.

Las partes en la auditoría financiera

26. En una auditoría de estados financieros, la parte responsable es responsable de la información de la materia en cuestión (normalmente los mismos estados financieros) y también puede serlo de la materia subyacente (las actividades financieras reflejadas en los estados financieros). Normalmente, la parte responsable es el poder ejecutivo del gobierno y/o las entidades del sector público del ejercicio que se encuentran a su cargo y que son responsables del manejo de los fondos públicos y del contenido de los estados financieros. Se espera que estos organismos administren los recursos y ejerzan autoridad de conformidad con las decisiones.
27. La parte responsable y los posibles usuarios pueden provenir de las mismas entidades públicas o de organismos diferentes. En el primer caso, los encargados de la entidad de una estructura gubernamental pueden buscar una seguridad acerca de la información proporcionada por el encargado de la misma entidad pública. La relación entre la parte responsable y los posibles usuarios necesitan verse dentro del contexto de un compromiso específico y puede diferir de las líneas de responsabilidad tradicionalmente más definidas.

Criterios adecuados

28. Los criterios son los parámetros o puntos de referencia utilizados para evaluar o medir la materia/asunto en cuestión, incluyendo, cuando resultan relevantes, los parámetros para su presentación y divulgación. Los criterios

⁸ ISSAI. GT 100 – Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público

usados en la preparación de los estados financieros normalmente son formales y pueden ser las *IPSAS*, las *IFRS* u otros marcos nacionales de emisión de información financiera para uso en el sector público.

Información de la materia en cuestión

29. La situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo y las notas presentadas en los estados financieros (la información de la materia en cuestión) resultan de aplicar un marco de emisión de información financiera para reconocimiento, medición, presentación y divulgación (criterios), de los datos financieros de una entidad pública (el asunto). El término "información de la materia" se refiere al resultado de la evaluación o medición de la materia / asunto en cuestión. Es en la información de la materia en cuestión (p. ej. los estados financieros de la entidad) que el auditor reúne evidencia de auditoría suficiente y apropiada para obtener una base razonable que le permita expresar una opinión o dictamen en el informe del auditor.

Compromisos o trabajos de seguridad razonable

30. Las auditorías de estados financieros realizadas conforme a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- son compromisos o trabajos de seguridad razonable. La seguridad razonable es alta, pero no absoluta, dadas las limitaciones inherentes a una auditoría, cuyo resultado es que la mayoría de la evidencia obtenida por el auditor será persuasiva más que concluyente. En general, las auditorías de seguridad razonable están diseñadas para dar como resultado una conclusión expresada en forma positiva, como por ejemplo "en nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes (o dan una perspectiva razonable y verdadera de) la situación financiera de... así como sus resultados financieros y flujos de efectivo..." o, en el caso de un marco de cumplimiento, "en nuestra opinión, los estados

financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con..."

31. Los compromisos de seguridad limitada, como los trabajos de revisión, no están cubiertos actualmente por las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- de auditoría financiera. Dichos compromisos proporcionan un nivel más bajo de seguridad que los trabajos de seguridad razonable y están diseñados para dar por resultado una conclusión expresada en forma negativa, como por ejemplo "nada ha llamado nuestra atención que nos pudiera hacer creer que los estados financieros no se han presentado razonablemente en todos los aspectos importantes". Es probable que los auditores que realicen tales trabajos necesiten una orientación externa a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- de auditoría financiera; los principios fundamentales de auditoría de la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 100 pueden ser útiles en este respecto.

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

Principios generales

Requisitos previos para realizar auditorías financieras

Ética e independencia

32. Al llevar a cabo auditorías de los estados financieros, el auditor debe cumplir con los requerimientos éticos relevantes, incluyendo los relacionados con su independencia

Control de calidad

33. El auditor debe poner en práctica procedimientos de control de calidad adecuados al nivel de trabajo, que proporcionen una seguridad razonable de que la auditoría cumple con las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables, y de que el informe del auditor es apropiado de acuerdo con las circunstancias.
34. El Contralor o su órgano colegiado equivalente, tiene la responsabilidad general de introducir y mantener los procedimientos de control de calidad dentro de la EFS, aunque la responsabilidad por la operación diaria puede delegarse a otros.
35. Los auditores del sector público encargados de realizar auditorías de estados financieros de conformidad con las normas basadas en o consistentes con los principios de la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 200 están sujetos a cumplir con los requerimientos de control de calidad. Al desarrollar normas basadas en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 200 o adaptar normas consistentes con la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 200, las EFS deben considerar la posibilidad de formular requerimientos relacionados con:
- La necesidad de que el Auditor Gubernamental acepte la responsabilidad por la calidad total de cada trabajo de auditoría;
 - La necesidad de que el Director se asegure de que los miembros del equipo de auditoría cumplan con los requerimientos éticos pertinentes;
 - La necesidad de que el Director formule una conclusión relativa al cumplimiento de los requisitos de independencia que son aplicables al

trabajo de auditoría, y emprenda las acciones apropiadas para eliminar cualquier cosa que amenace dicha independencia;

- La necesidad de que el Contralor se asegure de que el equipo de auditoría y cualquier experto externo contratado cuenten, en su conjunto, con la competencia y capacidad necesarias;
- La necesidad de que el Auditor Gubernamental acepte la responsabilidad por los resultados y desempeño de la auditoría, en especial:
 - dirigiendo, supervisando y llevando a cabo la auditoría;
 - asegurando que las revisiones se realicen de conformidad con las políticas y procedimientos de revisión de la EFS.

Gestión y habilidades del equipo de auditoría

36. El auditor debe asegurarse de que todo el equipo de auditoría y los expertos externos cuenten, en su conjunto, con la competencia y las habilidades para:

- a) llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas relevantes y los requerimientos legales y regulatorios aplicables, y
- b) permitir al auditor emitir un informe que sea apropiado de acuerdo con las circunstancias.

37. Al ocuparse de la competencia y capacidades que se esperan del equipo en su conjunto, el auditor debe considerar de su equipo:

- El conocimiento, a través de una capacitación adecuada, y la experiencia práctica en trabajos de auditoría de naturaleza y complejidad similares;
- El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y regulatorios aplicables;

- La pericia técnica, incluyendo habilidades de tecnologías de información relevantes y el conocimiento en áreas especializadas de la contabilidad o auditoría;
- El conocimiento de las industrias relevantes en la que la organización auditada opere;
- La capacidad para aplicar su juicio profesional;
- El conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la EFS;
- La capacidad para cumplir con los términos del nombramiento de auditoría en el entorno de que se trate, incluyendo una comprensión de los acuerdos aplicables para la elaboración y presentación de informes, así como para informar a la legislatura o cualquier otro órgano rector o de interés público;
- Las habilidades en el campo de las auditorías de desempeño o cumplimiento, según corresponda.

Riesgo de auditoría

38. El auditor debe reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias de la auditoría, con el propósito de obtener una seguridad razonable que le sirva de base para expresar una opinión o dictamen en una forma positiva.
39. El riesgo de auditoría en una auditoría de estados financieros es el riesgo de que el auditor exprese una conclusión inapropiada si la información de la materia en cuestión tiene errores significativos. El auditor debe reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo conforme a las circunstancias de la auditoría para obtener una seguridad razonable que le sirva de base para expresar una opinión en forma positiva. Para que sea significativa, el nivel de seguridad obtenido por el auditor debe aumentar la confianza de los posibles

usuarios en la información de la materia en cuestión a un grado que sea claramente más que intrascendente.

40. En general, el riesgo de auditoría depende de los siguientes componentes:
Los riesgos de errores de significancia consisten en riesgos inherentes y riesgos de control:
- a) Riesgo inherente – la susceptibilidad de que la información de la materia en cuestión esté sujeta a un error de significancia, asumiendo que no existen los controles correspondientes;
 - b) Riesgo de control – el riesgo de que un error de significancia pueda ocurrir y no pueda evitarse, o detectarse y corregirse a tiempo por medio de los controles correspondientes. Según resulte pertinente para la materia en cuestión, algunos riesgos de control siempre existirán debido a las limitaciones inherentes al diseño y operación de los controles internos.
- El riesgo de auditoría es una función de los riesgos de error de significancia y del riesgo de detección:
 - c) Riesgo de detección – el riesgo de que el auditor no detecte un error de significancia.
41. La evaluación de riesgos se basa en procedimientos de auditoría que permiten obtener la información necesaria para ese propósito, así como evidencia obtenida durante toda la auditoría. La evaluación de riesgos es una cuestión de juicio profesional y no se puede medir de forma precisa. El grado con el que el auditor considere cada elemento de riesgo dependerá de las circunstancias de la auditoría.

Juicio profesional y escepticismo profesional

42. El auditor debe planear y realizar la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros se presenten con errores de significancia. Al planear, realizar, concluir e informar sobre una auditoría de estados financieros, el auditor debe ejercer su juicio profesional.
43. Los términos "escepticismo profesional" y "juicio profesional" son relevantes al formular los requerimientos relativos a las decisiones del auditor acerca de la respuesta apropiada a asuntos concernientes a la auditoría. Expresan la actitud del auditor, lo cual incluye una mente con enfoque interrogatorio.
44. El concepto de juicio profesional es aplicado por el auditor en todas las etapas del proceso de auditoría. Abarca la aplicación de la capacitación, el conocimiento y la experiencia relevantes dentro del contexto previsto por las normas de auditoría, contabilidad y ética al tomar decisiones informadas acerca de los cursos de acción que son apropiados dadas las circunstancias del trabajo de auditoría⁹.
45. El juicio profesional es necesario en particular en las decisiones acerca de:
- La materialidad y el riesgo de auditoría;
 - La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría usados para cumplir con los requisitos de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, las NIA y reunir evidencia;

⁹ ISSAI. GT 1200, párrafo 13.

- Evaluar si se ha obtenido evidencia apropiada y suficiente, y si se necesita hacer más para alcanzar los objetivos generales del auditor;
 - La evaluación del juicio de la administración en la aplicación del marco de emisión de información financiera aplicable a la entidad auditada;
 - La formulación de conclusiones a partir de la evidencia de auditoría obtenida por ejemplo, evaluar la racionalidad de las estimaciones hechas por la administración al preparar los estados financieros.
46. El escepticismo profesional es fundamental en todos los trabajos de auditoría. El auditor planea y realiza un trabajo de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información de la materia en cuestión tenga errores, significativamente. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con mente inquisitiva, de la validez de la evidencia obtenida y que está alerta ante cualquier evidencia que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos o declaraciones hechas por la parte responsable. Tal actitud es necesaria a lo largo de todo el proceso de auditoría para poder reducir el riesgo de pasar por alto circunstancias sospechosas, sobre generalizar al sacar conclusiones a partir de las observaciones y hacer suposiciones falsas al determinar la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos necesarios para reunir evidencia y evaluar los resultados.

Materialidad

47. El auditor debe aplicar el concepto de materialidad de una manera apropiada al planear y realizar la auditoría.
48. Un error se considera significativo, ya sea individual o cuando se combina con otros errores, si se puede esperar razonablemente que influya en las

decisiones tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad tiene aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. En el sector público no se limita a las decisiones económicas tomadas por los usuarios, como la de decidir si se continúan ciertos programas del gobierno o financiamientos basándose en los estados financieros. Los aspectos cualitativos de la materialidad generalmente juegan un papel más importante en el sector público que en otros tipos de entidades. La evaluación de la materialidad y la consideración de la sensibilidad y otros factores cualitativos en una auditoría en particular son cosas que quedan a juicio del auditor.

49. Al determinar la estrategia de auditoría, el auditor debe evaluar la materialidad de los estados financieros en su conjunto. Si, para una o más clases de transacciones, saldos de cuenta o divulgación de datos, se pudiera esperar razonablemente que los errores de cantidades menores a la materialidad para los estados financieros en su conjunto influyeran en las decisiones de los usuarios con base en los estados financieros, el auditor también deberá determinar el nivel o los niveles de materialidad que se deben aplicar a dichas clases de transacciones, saldos de cuenta o divulgación de datos.
50. El auditor también debe determinar la materialidad de hechos con el fin de evaluar el riesgo de errores significativos y determinar la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría. Planear la auditoría exclusivamente para detectar individualmente errores significativos pasa por alto el hecho de que la suma de errores individuales no significativos, puede causar que los estados financieros tengan errores significativos y no deja margen para errores no detectados. La materialidad de hechos deberá determinarse para reducir hasta un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de errores sin corregir o detectar exceda el umbral de materialidad para los estados financieros en su conjunto. La determinación de la materialidad de hechos implica ejercer el juicio profesional. Esto se ve

afectado por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, deberá actualizarse durante la realización de los procedimientos de evaluación de riesgos y dependerá de la naturaleza y alcance de los errores identificados en auditorías anteriores y por lo tanto de las expectativas del auditor, en términos de errores, en el periodo actual.

51. El concepto de materialidad es aplicado por el auditor al planear y llevar a cabo la auditoría, así como al evaluar el efecto de los errores identificados sobre la auditoría y de cualquier error no corregido, incluyendo omisiones, en los estados financieros. El dictamen del auditor trata de los estados financieros en su conjunto y por lo tanto el auditor no es responsable de detectar errores que no sean globalmente significativos. No obstante, deberá identificar y documentar errores cuantitativos no significativos, pues es posible que en su conjunto sean de materialidad o significativos. Los errores por debajo del umbral de trivialidad no necesitan considerarse.
52. La materialidad determinada al planear la auditoría no establece necesariamente una cantidad por debajo de la cual los errores no corregidos, ya sea individualmente o en el agregado, siempre se evaluarán como carentes de materialidad. Las circunstancias relacionadas con algunos errores pueden hacer que el auditor las evalúe como significativos incluso si están por debajo del nivel de materialidad. Aunque no resulta práctico diseñar procedimientos de auditoría para detectar errores que pudieran ser significativos debido exclusivamente a su naturaleza, el auditor deberá considerar no solamente el tamaño sino también la naturaleza de los errores no corregidos, y las circunstancias particulares en las que ocurren, al evaluar su efecto sobre los estados financieros. Los aspectos que el auditor considere incluyen la naturaleza sensible de ciertas transacciones o programas, el interés público, la necesidad de una supervisión o regulación legislativa eficaz

y la naturaleza de la desviación o error (p. ej. si es resultado de fraude o corrupción).

Comunicación

53. El auditor debe identificar a la persona o personas que sirvan de contacto dentro de la estructura de gobierno de la entidad auditada y comunicarse con ellos en relación con el alcance y tiempo planeados de la auditoría y de cualquier resultado significativo.
54. El auditor debe comunicarse tanto con la administración, como con las personas encargadas de la gestión. La comunicación incluye obtener información relevante para la auditoría y promover una comunicación bilateral eficaz con los encargados de la gestión.
55. En el sector público, identificar a los que estén a cargo de la gestión puede ser un desafío. La entidad auditada puede ser parte de una estructura más grande o más amplia con órganos de gobierno a varios niveles organizacionales y a través de diferentes funciones (es decir, vertical y horizontalmente). Como resultado, en algunos casos se pueden identificar distintos grupos como los encargados de la gestión. Más aún, ya que una auditoría del sector público puede incluir tanto objetivos financieros como de cumplimiento, esto también puede involucrar a órganos separados de gobierno.
56. La comunicación debe hacerse por escrito si el auditor determina que la comunicación oral no es suficiente. Es posible que el auditor también deba comunicarse con partes diferentes a las de la organización, como reguladores o instituciones de financiamiento.

57. La comunicación escrita no necesita incluir todos los asuntos que surjan durante el curso de la auditoría. Sin embargo, la comunicación escrita es vital para los resultados de la auditoría que los auditores deben comunicar a las personas encargadas de la gestión.
58. Los auditores gubernamentales son nombrados por la EFS. En esta situación, es posible que los auditores tengan acceso a información de otras entidades auditadas, así como a auditorías hechas a este respecto, las cuales pueden ser de relevancia para los encargados de la gestión. Ejemplos de esto son los errores significativos en las transacciones de la entidad auditada que pudieran afectar a otras entidades auditadas, o diseños de controles relevantes que hayan resultado en ganancias en eficiencia, en otras entidades auditadas. Comunicar este tipo de información a los encargados de la gestión puede añadirle valor a la auditoría cuando las circunstancias lo permitan. Sin embargo, también es posible que las leyes, regulaciones o requerimientos éticos prohíban este tipo de información.

Documentación

59. El auditor debe preparar la documentación de auditoría que sea suficiente para permitirle a un auditor experimentado, sin previo conocimiento de la misma, entender la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría realizados para cumplir con las normas relevantes y los requisitos legales y regulatorios aplicables, los resultados de dichos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida, así como los aspectos significativos que surjan durante la misma, las conclusiones a las que se llegue a este respecto y los juicios profesionales relevantes que se hagan para llegar a tales conclusiones. La documentación deberá prepararse en el momento apropiado.

60. La documentación adecuada de auditoría es importante por varias razones siguientes:

- confirma y respalda los dictámenes e informes del auditor;
- sirve como fuente de información para preparar informes o responder a cualquier consulta por parte de la organización auditada o de alguna otra parte;
- sirve como evidencia de que el auditor cumplió con las normas de auditoría;
- facilita la planeación, supervisión y revisión;
- ayuda al desarrollo profesional del auditor;
- ayuda a asegurar que el trabajo delegado ha sido ejecutado a satisfacción, y proporciona evidencia del trabajo hecho para futuras referencias.

61. Las normas de auditoría basadas en los principios fundamentales necesitan incluir requisitos adicionales relativos a la documentación en las siguientes áreas:

- la preparación oportuna de la documentación;
- la forma, contenido y alcance de la documentación;
- los requerimientos de documentación en los que el auditor juzgue necesario apartarse de un requisito relevante en las normas de auditoría aplicadas;
- los requisitos de documentación en los que el auditor realice procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o en los que saque nuevas conclusiones después de la fecha del informe del auditor;
- la integración del expediente final de auditoría.

Las Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de nivel 4 proporcionan una orientación adicional sobre la adopción de requerimientos y documentación de auditoría.

62. En el caso de auditores con un papel judicial, la documentación forma parte de la base de las sentencias oficiales. En este entorno, el debido proceso legal establece requisitos estrictos y específicos que deben observarse en lo relativo a la confidencialidad de la documentación en conexión con los procedimientos del caso. Asimismo, ya que las decisiones pueden resultar en un crédito público jurídicamente vinculante, los auditores del sector público pueden estar sujetos a requisitos complementarios de resguardo de la documentación.

Principios relacionados con el proceso de auditoría

Acuerdo de los términos del compromiso/trabajo

63. El auditor debe acordar o, si los términos del trabajo o compromiso están claramente establecidos por nombramiento, llegar a un entendimiento mutuo sobre los términos del trabajo de auditoría con los encargados de la Entidad.
64. Los términos de un trabajo de auditoría en el sector público normalmente están establecidos por nombramiento y por lo tanto pueden estar sujetos a la solicitud y acuerdo de la entidad. Los auditores del sector público pueden decidir establecer un entendimiento mutuo sobre los respectivos papeles y responsabilidades de la administración y el auditor.
65. El auditor debe comunicarle a los representantes pertinentes de aquellos encargados de la entidad sus responsabilidades con respecto a la auditoría de los estados financieros, incluyendo la responsabilidad del auditor de formular y expresar un dictamen sobre los estados financieros preparados por la administración bajo la supervisión de los que estén a cargo de la entidad.

66. La declaración por parte de la administración y, en su caso, de aquellos encargados de la entidad, de que reconocen y entienden las responsabilidades establecidas en las normas específicas de auditoría, ya que dichos trabajos son comunes en el sector público, los acuerdos escritos sobre los términos no necesitan llevarse a cabo, aunque pueden ayudar a definir claramente las responsabilidades de las partes involucradas.
67. Normalmente la EFS debe llevar a cabo las auditorías de acuerdo a la legislación vigente, sin tener la opción de rechazar una asignación, inclusive si no cumple con las condiciones previas. Las normas desarrolladas sobre la base de los principios fundamentales deben servir de orientación sobre la acción más adecuada en tales circunstancias.

Planeación

68. El auditor debe desarrollar una estrategia general de auditoría que incluya el alcance, tiempos y dirección de la misma, así como un plan de auditoría.
69. Una estrategia general guiará al auditor en la elaboración del plan de auditoría. Al desarrollar dicha estrategia, el auditor necesita:
- identificar las características del trabajo según su alcance;
 - establecer los objetivos de los informes de auditoría con el fin de planear los tiempos del trabajo y la naturaleza de la comunicación necesaria;
 - considerar los factores que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, sean significativos para dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría;
 - considerar los resultados de las actividades preliminares y, en su caso, si el conocimiento obtenido en otros trabajos realizados por el auditor contratado para la entidad auditada es relevante;

- establecer la naturaleza, tiempos y alcance de los recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo;
- considerar los resultados y el conocimiento obtenidos de las auditorías de desempeño y de otras actividades de auditoría que sean relevantes para la entidad auditada, incluyendo las implicaciones de recomendaciones anteriores;
- considerar y evaluar las expectativas de la entidad y de otros usuarios del informe de auditoría.

70. El auditor debe planear la auditoría apropiadamente para garantizar que se realice de una manera eficiente y eficaz.

71. El auditor debe preparar un plan de auditoría que incluya una descripción de:

- la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos planeados de evaluación de riesgos;
- la naturaleza, tiempos y alcance de otros procedimientos planeados de auditoría a nivel de aseveración;
- otros procedimientos planeados de auditoría que son necesarios para que el trabajo cumpla con las normas aplicables. Dichos procedimientos pueden incluir o describir: una revisión del marco legal de la auditoría; una breve descripción de la actividad, programa o entidad que se va a auditar; las razones para llevar a cabo la auditoría; los factores que afectan la auditoría, incluyendo los que determinan la materialidad de los asuntos que se están considerando; los objetivos y el alcance de la auditoría; el enfoque de la auditoría; las características de la evidencia de auditoría que se va a reunir y los procedimientos necesarios para reunir y analizar la evidencia; los recursos necesarios; un calendario para la realización de la auditoría; la

forma, contenido y usuarios del informe del auditor y de la carta de la administración.

72. Tanto la estrategia general como el plan de auditoría necesitan documentarse. También deben actualizarse según sea necesario durante el curso de la auditoría.

Conocimiento de la entidad auditada

73. El auditor debe tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, incluyendo los procedimientos de control interno que sean relevantes para la auditoría.
74. El conocimiento de los diferentes aspectos de la organización y de su entorno le permite al auditor planear y realizar la auditoría de manera eficaz. Este conocimiento necesario incluye:
- el entorno, los reglamentos y otros factores externos, incluyendo el marco de emisión de información financiera aplicable;
 - la naturaleza de la entidad auditada, incluyendo su modo de operación, estructura de gobierno, financiamiento (para permitirle al auditor entender las clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos que se pueden esperar en los estados financieros) y la selección y aplicación de políticas contables, incluyendo las razones de los cambios en las mismas;
 - la medición y revisión de los resultados financieros de la entidad auditada;
 - las decisiones tomadas fuera de la entidad auditada como resultado de procesos políticos, como nuevos programas o recortes en el presupuesto;
 - las leyes y regulaciones específicas a los que esté sujeta la entidad auditada, así como el impacto potencial de no cumplir con ellas;

- los objetivos y estrategias del programa, lo cual puede incluir elementos de política pública y por lo tanto tener implicaciones para la evaluación de riesgos;
 - las estructuras de gobierno afectadas por la estructura legal de la entidad auditada, por ejemplo si la entidad es un ministerio, departamento, agencia u otro tipo de organismo público.
75. Tener un claro conocimiento del entorno de control puede ser relevante al considerar la comunicación de la entidad auditada y la aplicación de los valores de ética e integridad, su compromiso con la competencia, la participación de los encargados de la gestión, la filosofía de la administración y su estilo de operación, la estructura organizativa, la existencia y nivel de las actividades de auditoría interna, la asignación de autoridad y responsabilidad, y las prácticas y políticas de recursos humanos.
76. La evidencia de auditoría relevante se puede obtener a través de indagaciones y otros procedimientos de evaluación de riesgos, como la comprobación de las indagaciones a través de la observación o inspección de documentos.
77. Como parte del proceso de entendimiento, el auditor también necesita considerar si la entidad auditada cuenta con un procedimiento para identificar los riesgos de negocios relevantes para los objetivos de los informes financieros y si estima además la importancia de dichos riesgos evaluando la posibilidad de que ocurran. Si tal procedimiento se ha establecido, el auditor necesita tener un claro conocimiento de él y de los resultados del mismo.
78. El entendimiento del auditor de los controles internos que sean relevantes para los informes financieros podrá incluir las siguientes áreas:

- las clases de transacciones de la entidad auditada que sean significativas para los estados financieros;
- los procedimientos, tanto manuales como informáticos, por medio de los cuales dichas transacciones se ingresan, registran, procesan, corrigen en caso necesario, transfieren al libro mayor y reportan en los estados financieros;
- los registros contables, la información de soporte y las cuentas específicas contenidas en los estados financieros que se usan para ingresar, registrar, procesar y reportar las transacciones; esto incluye los procedimientos para corregir los datos incorrectos y transferir la información al libro mayor;
- la forma en que el sistema de información captura eventos y situaciones diferentes a las transacciones que sean significativos para los estados financieros;
- el proceso de elaboración y presentación de información financiera usado para preparar los estados financieros, incluyendo las estimaciones contables y la divulgación de datos;
- los controles en torno a los asientos de diario, incluyendo las entradas excepcionales usadas para registrar ajustes o transacciones inusuales no recurrentes;
- los controles relevantes que se relacionan con el cumplimiento con las autoridades;
- los controles relacionados con la observación del desempeño conforme al presupuesto;
- los controles relacionados con la transferencia de fondos presupuestales a otras entidades auditadas;
- los controles de datos personales y clasificados, como la información fiscal y de salud; y
- la supervisión de otros controles realizados por partes fuera de la entidad auditada en áreas como:

- el cumplimiento con las leyes y regulaciones, como los que se aplican a las compras públicas;
- la ejecución del presupuesto;
- otras áreas definidas por la legislación o el nombramiento de auditoría, y
- la rendición de cuentas.

79. La auditoría no necesita un entendimiento de todos los controles llevados a cabo para cada clase de transacciones, saldo de cuenta y divulgación de datos que aparece en los estados financieros, o por cada aseveración que sea relevante para ellos. Sin embargo, el conocimiento de los controles de la entidad auditada y, si resulta relevante, de los controles gubernamentales no es suficiente para probar su eficacia operativa a menos que un cierto grado de automatización le diera consistencia a la implementación de los controles.

Evaluación de riesgos

80. El auditor debe evaluar los riesgos de error de significancia a nivel de estado financiero y a nivel de aseveración para las clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos con el fin de proporcionar una base que sirva para procedimientos de auditoría.

81. Los procedimientos de evaluación de riesgos pueden incluir:

- indagaciones con la administración y el personal de la entidad auditada quienes, a juicio del auditor, pudieran tener información que pudiera ayudar en la identificación de riesgos de error de significancia debido a fraude o error;
- procedimientos analíticos;

- observación e inspección.
82. Los riesgos de error de significancia deberán identificarse y evaluarse tanto a nivel de estado financiero como a nivel de aseveración para las clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos con el fin de proporcionar una base que sirva para diseñar y realizar ulteriores procedimientos de auditoría. Para este propósito, el auditor necesita:
- identificar los riesgos a lo largo de todo el proceso seguido para obtener un mejor conocimiento de la entidad auditada y de su entorno, examinando los controles relevantes que se relacionan con los riesgos y considerando las clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos que aparecen en los estados financieros;
 - evaluar los riesgos identificados y valorar si se relacionan de una manera más generalizada con los estados financieros en su conjunto pudiendo afectar potencialmente varias aseveraciones;
 - relacionar los riesgos identificados con lo que pudiera salir mal a nivel de aseveración, tomando en cuenta los controles relevantes que el auditor pretende examinar; y
 - considerar la posibilidad de error, incluyendo la posibilidad de varios errores y si el potencial de las mismas es tal como para hacer que sean de significancia.
83. Como parte de la evaluación de riesgos el auditor determina si cualquiera de los riesgos identificados es, a su juicio, significativo. Al ejercer su juicio, el auditor deberá excluir los efectos de los controles identificados en relación con el riesgo. Y al juzgar qué riesgos son significativos, el auditor deberá considerar al menos lo siguiente:

- si el riesgo es un riesgo de fraude;
- si el riesgo está relacionado con recientes desarrollos económicos, contables o de otro tipo y por lo tanto requiere de atención específica;
- la complejidad de las transacciones;
- si el riesgo involucra transacciones significativas con partes relacionadas;
- el grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente mediciones que involucren un alto grado de incertidumbre;
- si el riesgo involucra transacciones significativas que están fuera del curso normal de negocios de la entidad auditada o que de otra manera parezcan inusuales, y
- si el riesgo también afecta el cumplimiento con las leyes y reglamentos.

84. La identificación y evaluación de los riesgos de error de significancia tanto a nivel de estado financiero como a nivel de aseveración y los controles correspondientes de los que el auditor tenga conocimiento deben estar suficientemente documentados.

Respuestas a los riesgos evaluados

85. El auditor debe actuar de forma apropiada al abordar los riesgos evaluados de error de significancia en los estados financieros.
86. Las respuestas a los riesgos evaluados incluyen diseñar procedimientos de auditoría que aborden dichos riesgos, como los procedimientos sustantivos y la revisión de controles. Los procedimientos sustantivos incluyen tanto pruebas de detalle como análisis sustantivos de las clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos.

87. La naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría se basan y responden a los riesgos evaluados de error de significancia a nivel de aseveración. Al diseñar los procedimientos de auditoría necesarios, el auditor deberá considerar las razones de dichos riesgos para cada clase de transacciones, saldo de cuenta y divulgación de datos. Tales razones pueden incluir el riesgo inherente a las transacciones (la posibilidad de un error de significancia debido a las características particulares de la clase de transacciones, saldo de cuenta o divulgación de datos) y el riesgo de control (que la evaluación de riesgos tome en cuenta los controles relevantes).
88. La revisión del riesgo de control requiere que el auditor obtenga evidencia de que los controles están operando de manera eficaz (es decir, el auditor busca confiar en la eficacia operativa de los controles al determinar la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos sustantivos).
89. Al diseñar y realizar la revisión de los controles para obtener evidencia suficiente y apropiada de su eficacia operativa, el auditor deberá considerar que, conforme mayor sea la confianza que se deposita en la eficacia de un control, más convincente debe ser la evidencia de auditoría obtenida.
90. El auditor deberá diseñar y llevar a cabo procedimientos sustantivos para cada clase de transacciones, saldo de cuenta y divulgación de datos de significancia, sin importar los riesgos evaluados de error.
91. El auditor siempre debe realizar algunas pruebas sustantivas, sin importar si los controles han sido probados. Además, si el auditor ha determinado que un riesgo evaluado de error de significancia a nivel de aseveración es significativo, entonces deberán realizarse procedimientos sustantivos que respondan específicamente a ese riesgo. Cuando el acercamiento a un riesgo

significativo consista únicamente de procedimientos sustantivos, dichos procedimientos deberán incluir pruebas de detalle.

Consideraciones relativas al fraude en una auditoría de estados financieros

92. El auditor debe identificar y evaluar los riesgos de error de significancia en los estados financieros debido a fraude, deberá obtener evidencia suficiente y apropiada respecto a dichos riesgos, y deberá responder apropiadamente al fraude o sospecha de fraude identificado durante la auditoría.
93. La responsabilidad por la prevención y detección de fraude recae principalmente en la administración de la entidad y en las personas encargadas de la gestión. Es importante que la administración, bajo la supervisión de los que estén a cargo de la gestión, destaque la prevención del fraude (limitando las oportunidades de que se cometa fraude) y la disuasión del fraude (disuadiendo a los individuos de cometer fraude debido a la posibilidad de detección). El auditor es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros tomados en su conjunto están libres de errores de significancia debidos a fraude o error.
94. Los errores en los estados financieros pueden tener su origen en un fraude o error. El factor que distingue el tipo de acción que dio por resultado el error es si fue intencional o no intencional. Aunque el fraude es un concepto legal de gran amplitud, el auditor se ocupa únicamente de fraudes que causan un error de significancia en los estados financieros. Dos tipos de errores intencionales son relevantes para el auditor: las que resultan de informes financieros fraudulentos y las que resultan de la malversación de los activos.
95. Se espera que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional a lo largo de toda la auditoría, reconociendo la posibilidad de errores de

significancia debidas a fraude tanto a nivel de estado financiero como a nivel de aseveración para las clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos, a pesar de la pasada experiencia del auditor sobre la honestidad e integridad de la administración y de los encargados de la gestión. Al llevar a cabo los procedimientos de evaluación de riesgos y las actividades relacionadas para obtener un mejor conocimiento de la entidad auditada y de su entorno, el auditor deberá buscar información que pueda usarse para identificar los riesgos de errores de significancia debidos a fraude.

96. Las áreas en las que los auditores deberán estar alerta a los riesgos de fraude que pudieran llevar a errores de significancia pueden incluir las compras públicas, los subsidios, las privatizaciones, la exposición intencionalmente falsa de resultados o de información y el mal uso de la autoridad. Al desarrollar normas basadas en estos principios fundamentales, la guía sobre las áreas de riesgo de fraude contenido en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 1240 puede ser de gran ayuda.
97. Los requisitos para reportar el fraude en el sector público pueden estar sujetos a cláusulas específicas en el nombramiento de auditoría o en determinadas leyes y reglamentos, y es probable que el auditor deba comunicar tales cuestiones a partes fuera de la entidad auditada, como las autoridades regulatorias o las encargadas de aplicar la ley. En algunos entornos puede existir la obligación específica de referir los indicios de fraude a determinados órganos de investigación e inclusive la de cooperar con tales organismos para determinar si ha ocurrido fraude o abuso de confianza. En otros entornos, los auditores pueden tener la obligación de reportar las circunstancias que puedan indicar la posibilidad de fraude o abuso de confianza a las autoridades competentes o a la parte correspondiente del

gobierno, como fiscales, procuradores, la policía, el ministerio público o a las terceras partes afectadas. Los auditores también deben tomar en consideración que el uso de fondos públicos tiende a aumentar el perfil del fraude. Como resultado, es probable que los auditores necesiten cumplir con las expectativas públicas respecto a la detección de fraudes. La Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 1240 hace referencia a la posibilidad de extender las responsabilidades de información dentro del sector público con el fin de abordar la preocupación que existe por la rendición de cuentas públicas.

Consideraciones relativas a leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros

98. El auditor debe identificar los riesgos de errores de significancia debidas al incumplimiento directo y sustancial de las leyes y reglamentos. La identificación de tales riesgos deberá basarse en un conocimiento general del marco legal y regulatorio aplicable al entorno específico en el que opera la entidad auditada, incluyendo la forma en que ésta cumple con dicho marco.
99. El auditor debe obtener suficiente evidencia de auditoría y apropiada relativa al cumplimiento con las leyes y reglamentos que generalmente tienen un efecto directo y sustancial en la determinación de los montos y datos reportados en los estados financieros.
100. Se espera que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros, tomados en su conjunto, estén libres de errores de significancia, ya sea que se deba a fraude o error. Sin embargo, el auditor no es responsable de evitar el incumplimiento y no se puede esperar que detecte todas las violaciones a las leyes o reglamentos.

101. Al conducir una auditoría de estados financieros de conformidad con las normas basadas en o consistentes con la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 200, el auditor necesita tener un claro conocimiento del marco legal y regulatorio aplicable a la entidad.
102. El efecto de las leyes y reglamentos en los estados financieros varía considerablemente. Las leyes y reglamentos a los cuales está sujeta una entidad auditada constituyen el marco legal y regulatorio aplicable. Las estipulaciones de algunas leyes o reglamentos tienen un efecto directo en los estados financieros, ya que determinan la naturaleza de las cantidades y datos reportados. Aunque otras leyes o reglamentos requieren de su cumplimiento por parte de la administración o establecen los términos bajo los cuales a la entidad auditada le está permitido conducir sus transacciones, éstos no tienen un efecto directo en los estados financieros de la entidad.
103. El incumplimiento de las leyes y reglamentos puede dar por resultado multas, demandas u otras consecuencias para la entidad auditada que pueden tener un efecto importante en los estados financieros.
104. En el sector público, la distribución de apoyos y subsidios por parte de una dependencia puede estar sujeta a leyes y reglamentos específicos que tendrán un impacto directo en los estados financieros. A menudo el marco de emisión de información financiera también puede incluir entre otros un informe presupuestario o un informe de resultados. Cuando el marco incluya este tipo de información, el auditor deberá considerar las leyes y reglamentos específicos que pudieran afectarlo directa o indirectamente.
105. Los asuntos que involucren el incumplimiento de leyes y reglamentos y que lleguen a ser del conocimiento del auditor durante el curso de la auditoría deberán comunicarse a los encargados de la gestión, salvo en asuntos que

sean claramente irrelevantes. Sin embargo, el nombramiento de auditoría o las obligaciones de las entidades públicas que surjan de la legislación, regulación, directivas ministeriales, políticas gubernamentales o resoluciones de la legislatura pueden dar por resultado objetivos adicionales, como la responsabilidad de reportar todos los casos de incumplimiento ante las autoridades, inclusive si son claramente irrelevantes.

106. Este enfoque más amplio de información puede, por ejemplo, incluir la obligación de expresar una opinión o emitir un dictamen separado respecto al cumplimiento de la entidad auditada con las leyes y reglamentos o reportar los casos de incumplimiento. Estos objetivos adicionales se tratan en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 400 Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento y las directrices correspondientes¹⁰. Sin embargo, aún donde no existan dichos objetivos adicionales, puede haber expectativas públicas generales respecto a que los auditores reporten cualquier incumplimiento ante las autoridades. Por lo tanto, los auditores deberán tener en mente dichas expectativas y estar alertas ante casos de incumplimiento.

Evidencia de auditoría

107. El auditor debe llevar a cabo los procedimientos de auditoría de manera que pueda obtener evidencia suficiente y apropiada para sacar conclusiones sobre las cuales basar su dictamen.
108. Los procedimientos de auditoría deberán ser apropiados de acuerdo a las circunstancias con el propósito de obtener evidencia suficiente y apropiada. La evidencia de auditoría proviene de la información contenida en los registros contables que sirven de base para los estados financieros y de otras

¹⁰ ISSAI. GT 4000 – Directrices para la Auditoría de Cumplimiento – Introducción general, y Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros

fuentes. El auditor deberá considerar tanto la relevancia como la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia. Una auditoría de estados financieros no involucra la autenticación de la documentación y no se espera que el auditor esté entrenado o sea un experto en dicha autenticación. Sin embargo, el auditor deberá considerar la confiabilidad de la información que se usará como evidencia, incluyendo fotocopias, facsímiles, negativos, archivos digitalizados u otro tipo de documentos electrónicos, y deberá tomar en cuenta, donde resulte relevante, los controles que existan para su preparación y mantenimiento.

109. La evidencia de auditoría deberá ser suficiente y apropiada. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia, mientras que la propiedad se relaciona con la calidad de la evidencia su relevancia y confiabilidad. La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de error de significancia en la información de la materia en cuestión (mientras más grande sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (mientras mayor sea la calidad, menos se necesitará). En consecuencia, la suficiencia y propiedad de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, el simple hecho de obtener más evidencia no compensa su falta de calidad.

110. La confiabilidad de la evidencia depende de su fuente y su naturaleza, así como de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. Se pueden hacer generalizaciones acerca de la confiabilidad de varios tipos de evidencia, aunque con importantes excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes fuera de la entidad auditada, como las confirmaciones externas, puede haber circunstancias que afecten la confiabilidad de la información. Así pues, aunque reconociendo la existencia de tales excepciones, las siguientes generalizaciones acerca de la confiabilidad de la evidencia pueden ser útiles:

- La evidencia es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad auditada.
- La evidencia que se genera internamente es más confiable cuando los controles correspondientes son efectivos.
- La evidencia obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, a través de la observación de la aplicación de un control) es más confiable que la evidencia obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, a través de preguntas sobre la aplicación de un control).
- La evidencia es más confiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, formato electrónico o cualquier otro medio (por ejemplo, el registro escrito de una junta es más confiable que el informe oral de lo que se discutió).
- La evidencia proporcionada por documentos originales es más confiable que la evidencia proporcionada por fotocopias o facsímiles.

111. La mayor seguridad es proporcionada por una evidencia consistente obtenida de diversas fuentes o de naturaleza diferente en vez de piezas de evidencia consideradas individualmente. Además, al obtener evidencia de diversas fuentes o de naturaleza diferente, es posible identificar elementos individuales que son poco confiables.

112. La evidencia de auditoría se puede obtener examinando los registros contables. Al igual que la información que apoya y corrobora las aseveraciones de la administración, se debe tomar en cuenta cualquier información que contradiga dichas aseveraciones. En el caso de los estados financieros del sector público, a menudo la administración puede afirmar que las transacciones y eventos se llevaron a cabo de conformidad con la legislación y la debida autoridad, y tales aseveraciones bien pueden caer

dentro del ámbito de una auditoría financiera. También puede ser necesario que los auditores del sector público consideren los requisitos y recomendaciones de los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento y las directrices correspondientes¹¹ al desarrollar o adoptar normas.

113. La EFS también debe considerar la necesidad de requerimientos que permitan obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con:

- el uso de confirmaciones externas como evidencia de auditoría;
- la evidencia de auditoría derivada de procedimientos analíticos y diferentes técnicas de muestreo;
- la evidencia de auditoría a partir del uso de mediciones del valor razonable, si resulta relevante;
- la evidencia de auditoría cuando la entidad auditada tiene partes relacionadas;
- la evidencia de auditoría proveniente del uso por parte de la entidad auditada de organizaciones de servicio;
- la evidencia de auditoría proveniente de usar el trabajo de áreas de auditoría interna o, cuando la ley y los reglamentos lo permiten y se considera relevante, la asistencia directa de auditores internos;
- la evidencia de auditoría de expertos externos;
- el uso de declaraciones escritas para sustentar la evidencia de auditoría.

114. En ciertos ambientes, los auditores pueden estar sujetos a leyes y reglamentos que requieran su conocimiento y seguimiento de procedimientos precisos relacionados con las reglas de evidencia. Los auditores del sector

¹¹ ISSAI. GT 400, 4000.

público deberán familiarizarse con dichas políticas y procedimientos que describen los requisitos adicionales relacionados con la evidencia de auditoría y están diseñados para garantizar el cumplimiento de las leyes aplicables.

Consideración de hechos posteriores

115. El auditor debe obtener suficiente evidencia de auditoría y apropiada de que todos los eventos que ocurran entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor y que requieran un ajuste o divulgación en los estados financieros han sido identificados. El auditor también deberá responder de manera apropiada a los hechos que se conozcan después de la fecha del informe del auditor y los cuales, de haberse sabido en dicha fecha, hubieran hecho que el auditor corrigiera su informe.
116. Los procedimientos deberán diseñarse lo más aproximadamente posible para cubrir el periodo que va de la fecha de los estados financieros a la fecha del informe del auditor. Sin embargo, no se espera que el auditor realice procedimientos de auditoría adicionales en asuntos sobre los procedimientos previos de auditoría que han proporcionado una conclusión satisfactoria. Los estados financieros pueden verse afectados por cierto tipos de eventos posteriores (aquellos que ocurren después de la fecha de los estados financieros). Muchos marcos de emisión de información financiera se refieren específicamente a dichos eventos. Normalmente, se identifican dos tipos de eventos:
- a) Eventos que proporcionan evidencia de condiciones que existían en la fecha de los estados financieros; y
 - b) Eventos que proporcionan evidencia de situaciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

117. Los procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada pueden incluir:

- pasos para obtener un conocimiento más claro de cualquier procedimiento establecido por la gerencia para garantizar la identificación de eventos posteriores;
- indagaciones con la administración;
- el escrutinio de las minutas;
- el escrutinio de los estados financieros intermedios más recientes, si los hay.

Al hacer indagaciones con la administración, es posible que los auditores necesiten considerar cualquier evento posterior relevante para la capacidad de la entidad pública de cumplir con los objetivos de su programa y que, por lo tanto, puede afectar la presentación de la información de resultados en los estados financieros.

118. El auditor no tiene ninguna obligación de realizar procedimientos de auditoría en los estados financieros después de la fecha de su informe. Sin embargo, si con posterioridad a la fecha del informe del auditor, pero antes de que los estados financieros hayan sido publicados un hecho llegara al conocimiento del auditor que, de haberlo sabido en la fecha del informe pudiera haber sido causa de una corrección en el mismo, entonces deberán tomarse las acciones necesarias. Dichas acciones pueden incluir:

- discutir el asunto con la administración y, en su caso, con los encargados de la gestión,
- determinar si los estados financieros necesitan corregirse y, de ser así,
- preguntar cómo pretende la administración abordar el asunto en los estados financieros.

119. Si la administración no toma los pasos necesarios para garantizar que cualquiera que reciba los estados financieros una vez publicados sea informado de la situación y no corrija los estados financieros en circunstancias en las que el auditor cree que necesitan ser corregidos, entonces el auditor deberá notificar a la administración y a los encargados de la gestión que tratará de prevenir en contra de la confianza que se pudiera tener en dicho informe del auditor en el futuro. Esto puede incluir la búsqueda de asesoría legal y reportar el hecho ante el órgano estatutario correspondiente.

Evaluación de los errores

120. El auditor debe mantener un registro completo de los errores identificados durante la auditoría y comunicar a la administración y los encargados de la gestión, según corresponda y de manera oportuna, todos los errores registrados en el curso de la misma.

121. Los errores no corregidos deberán evaluarse para conocer su materialidad, individualmente o en conjunto, a fin de determinar el efecto que pudieran tener sobre el dictamen expresado en el informe del auditor.

122. El auditor deberá instar a la administración a que corrija los errores y si la administración se niega a corregir algunos o todos los errores que le sean comunicados el auditor deberá averiguar la razón de ello. Al evaluar si los estados financieros en su conjunto tienen errores, el auditor deberá considerar las razones dadas para no hacer correcciones. Se deberá notificar a los encargados de la gestión de los errores no corregidos y del efecto que pudieran tener, individualmente o en conjunto, sobre la opinión o dictamen expresado en el informe del auditor. La notificación del auditor deberá

identificar de manera individual los errores de significancia no corregidos en las clases de transacciones, saldos de cuenta o divulgaciones.

123. Normalmente los errores que son claramente triviales no necesitan comunicarse. El auditor necesita determinar si los errores no corregidos son de significancia, individualmente o en su conjunto. Para esto el auditor deberá considerar:

- el tamaño y naturaleza de los errores en relación tanto con clases particulares de transacciones, saldos de cuenta o divulgaciones como con los estados financieros en su conjunto, así como las circunstancias particulares bajo las que ocurrieron; y
- el efecto de los errores no corregidos de periodos anteriores en las clases correspondientes de transacciones, saldos de cuenta o divulgaciones, así como en los estados financieros en su conjunto.

Formación de una opinión o dictamen, y elaboración del informe sobre los estados financieros

124. El auditor debe formarse una opinión con base en la evaluación de las conclusiones sacadas de la evidencia de auditoría obtenida sobre si los estados financieros en su conjunto han sido preparados de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable. Esta opinión deberá expresarse claramente en un informe escrito que también describa las bases de dicha opinión / dictamen.

125. A menudo los objetivos de una auditoría financiera del sector público son más amplios que simplemente expresar una opinión / dictamen de si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera

aplicable. El nombramiento de auditoría o la legislación, regulación, directiva ministerial, política gubernamental o resolución de la legislatura pueden incluir objetivos adicionales de igual importancia para el dictamen sobre los estados financieros. Estos objetivos adicionales pueden incluir responsabilidades de fiscalización e información relativas a, por ejemplo, cualquier averiguación de incumplimiento con las autoridades. Sin embargo, incluso donde no se han establecido objetivos adicionales, puede haber expectativas públicas generales con respecto a reportar el incumplimiento con las autoridades o la eficacia de los controles internos.

126. Los auditores con la responsabilidad de elaborar y presentar informes de cumplimiento o incumplimiento con las autoridades pueden considerar los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento y las directrices correspondientes¹².

127. Con el fin de formar un dictamen, el auditor debe primero concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores de significancia, ya sea debido a fraude o error. Esta conclusión debe tomar en cuenta:

- a) Si se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada;
- b) Si los errores no corregidos son de significancia, individualmente o en conjunto; y
- c) La evaluación del auditor de los siguientes puntos, los cuales se toman en consideración cuando se determina la forma de la opinión/dictamen:
 - Si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos importantes de acuerdo con los requisitos del marco de referencia de

¹² ISSAI. GT 400, 4000

emisión de información financiera aplicable, incluyendo cualquier consideración sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, como sería un posible prejuicio en los juicios de la administración,

- Si los estados financieros reflejan adecuadamente las políticas contables que se han seleccionado y aplicado,
- Si las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable y si son apropiadas,
- Si las estimaciones contables hechas por la administración son razonables,
- Si la información presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable y comprensible,
- Si los estados financieros presentan la información de una manera adecuada que le permita a los usuarios destinados a entender el efecto de las transacciones y eventos importantes en la información transmitida por los estados financieros.
- Si la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada uno de ellos, es apropiada,
- Si los estados financieros refieren o describen adecuadamente el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable.

d) Cuando los estados financieros hayan sido preparados de conformidad con un marco de presentación, la conclusión también deberá considerar si los estados financieros logran una presentación justa

- en términos de su presentación, estructura y contenido;
- si los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, presentan razonablemente las transacciones y eventos subyacentes.

Forma del dictamen

128. El auditor deberá emitir un dictamen limpio o no calificado si se concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco financiero aplicable. Por otro lado, si el auditor concluye que, con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de errores de significancia o si no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de errores de significancia, entonces el auditor deberá modificar la opinión que aparece en su informe de acuerdo con la sección relativa a "Determinar el tipo de modificación hecha al dictamen del auditor".
129. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requisitos de un marco de presentación razonable no logran una presentación justa, el auditor deberá discutir el asunto con la administración y, dependiendo de los requisitos del marco de referencia de emisión de información financiera aplicable y de cómo se resolvió el asunto, determinar si es necesario modificar el dictamen de auditoría.
130. Además del dictamen, es posible que el auditor deba por ley o regulación aplicable reportar las observaciones y hallazgos que no hayan afectado el dictamen ni ninguna de las recomendaciones hechas como resultado de la misma. Estos elementos deberán estar claramente separados del dictamen.

Modificaciones al dictamen en el informe del auditor

131. El auditor debe modificar el dictamen contenido en su informe si se concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de error de significancia o si el auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de error de significancia. Los auditores pueden emitir tres tipos de dictámenes modificados: un dictamen calificado, un dictamen adverso y una abstención de opinión/dictamen.

Determinando el tipo de modificación al dictamen del auditor

132. La decisión respecto a qué tipo de dictamen modificado es el apropiado depende de:

- La naturaleza de la materia en cuestión que fue causa de la modificación – es decir, si los estados financieros tienen errores de significancia o, en caso de que fuera imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, que pudieran tener errores de significancia; y
- El juicio del auditor respecto a la penetración de los efectos o los posibles efectos de la materia en los estados financieros.

133. El auditor deberá expresar un dictamen calificado si: (1) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, concluye que los errores, individualmente o en conjunto, son de significancia pero no generalizados a los estados financieros; o (2) el auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la cual basar un dictamen, pero concluye que los efectos en los estados financieros de cualquier error no detectado pudieran ser de significancia aunque no generalizados.

134. El auditor deberá expresar un dictamen adverso si, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, concluye que los errores, individualmente o en conjunto, son tanto de significancia como generalizados para los estados financieros.
135. El auditor deberá abstenerse de dar un dictamen si, habiendo sido incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la cual basar el dictamen, concluye que los efectos sobre los estados financieros de cualquier error no detectado pudieran ser tanto de significancia como generalizados. Si después de aceptar el trabajo llega a conocimiento del auditor el hecho de que la administración ha impuesto una limitación en el alcance de la auditoría que a consideración del auditor pudiera resultar en la necesidad de expresar una opinión o emitir un dictamen calificado o abstenerse de dar una opinión sobre los estados financieros, el auditor deberá solicitarle a la administración que elimine dicha limitación.
136. Si emite un dictamen de auditoría modificado, el auditor también deberá modificar el encabezado para que corresponda con el tipo de dictamen emitido. La Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 1705¹³ proporciona una guía adicional sobre el lenguaje específico que se debe usar al emitir un dictamen modificado y describir la responsabilidad del auditor. También incluye ejemplos ilustrativos de informes.

Párrafos de Énfasis en el asunto y de Otros asuntos en el informe del auditor

137. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre el asunto presentado o divulgado en los estados financieros que sea de tal importancia que resulte fundamental para entenderlos, pero hay evidencia

¹³ ISSAI. GT 1705 – Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente.

suficiente y apropiada de que el asunto no tiene errores de significancia, entonces se deberá incluir un párrafo de "Énfasis en el asunto" en el informe del auditor. Los párrafos de "Énfasis en el asunto" únicamente deberán referirse a información presentada o divulgada en los estados financieros.

138. El párrafo "Énfasis en el asunto" deberá:

- incluirse inmediatamente después del dictamen;
- llevar el encabezado "Énfasis del asunto" u otro encabezado que resulte apropiado;
- incluir una clara referencia al asunto en cuestión que se está enfatizando e indicar dónde se puede encontrar la información relevante que describe plenamente el asunto en cuestión en los estados financieros; y
- indicar que el dictamen del auditor no se ha modificado con respecto al asunto enfatizado.

139. Si el auditor considera necesario comunicar un asunto diferente a los presentados o divulgados en los estados financieros que a su juicio sean relevantes para que los usuarios entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor, y a condición de que no esté prohibido por ley o reglamento, esto se podrá hacer en un párrafo que lleve el encabezado "Otro asunto" u otro encabezado que resulte apropiado. Este párrafo deberá aparecer inmediatamente después del dictamen y de cualquier párrafo de "Énfasis en el asunto".

140. Si el auditor espera incluir uno o ambos de estos párrafos en el informe del auditor, deberá comunicarlo a los encargados de la gestión, así como la redacción de los mismos. Es posible que el auditor también deba o decida notificar a otras partes.

141. Las expectativas o nombramientos de auditoría del sector público pueden ampliar las circunstancias bajo las cuales sería relevante incluir un párrafo de "Énfasis en el asunto" (concerniente a un asunto divulgado de manera apropiada en los estados financieros) o un párrafo de "Otros asuntos" (concerniente a información no divulgada en los estados financieros).

Información comparativa – cifras correspondientes y estados financieros comparativos

142. La "información comparativa" se refiere a los montos e información divulgada en los estados financieros con respecto a uno o más periodos anteriores. El auditor deberá determinar si los estados financieros incluyen la información comparativa y si dicha información está clasificada correctamente. Para lograr esto, el auditor deberá evaluar si:

- la información comparativa concuerda con los montos y demás información divulgada que se presentó en el periodo anterior o, donde resulte apropiado, que haya sido revaluada; y
- las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el periodo actual o, en caso de que haya habido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido contabilizados apropiadamente y se han presentado y divulgado adecuadamente.

143. Si el auditor se da cuenta, durante el periodo actual, de un posible error de significancia en la información comparativa, el auditor deberá llevar a cabo los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios conforme a las circunstancias para obtener evidencia suficiente y apropiada sobre si existe un error de significancia.

144. La información comparativa puede tomar la forma de cifras correspondientes que se incluyen como parte integral de los estados financieros del periodo actual y cuyo objetivo es ser leídas únicamente en relación con los montos y demás información divulgada en el periodo actual. Cuando se presentan cifras correspondientes, el dictamen del auditor no deberá hacer referencia a las mismas salvo en las siguientes circunstancias:

- Si el informe del auditor en el periodo anterior, tal como se publicó, incluye una opinión o dictamen calificado, una abstención de opinión, o una opinión / dictamen adverso y si el asunto que dio origen a la modificación permanece sin resolver, entonces el auditor deberá expresar un dictamen calificado o un dictamen adverso en el informe del auditor de los estados financieros del periodo actual, modificado con respecto a las cifras correspondientes incluidas en los mismos.
- Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe un error de significancia en los estados financieros del periodo anterior sobre los cuales se emitió un dictamen limpio o no calificado y las cifras correspondientes no han sido revaluadas de forma apropiada o no se han hecho las divulgaciones adecuadas, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa en el informe del auditor de los estados financieros del periodo actual.
- Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor deberá declarar en un párrafo relativo a "Otro asunto" que las cifras correspondientes no han sido auditadas.

El auditor debe considerar estas circunstancias usando el año en curso con fines de comparación y las consideraciones de materialidad para el año actual. Si se presentan estados financieros comparativos, el dictamen del

auditor deberá referirse a cada periodo para el cual se presentan y en el cual se expresó un dictamen de auditoría.

145. Al presentar un informe de los estados financieros de un periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, si el dictamen actual del auditor sobre los estados financieros del periodo anterior difiere del dictamen expresado previamente, el auditor deberá mencionar las razones sustantivas de la diferencia en un párrafo de "Otros asuntos".

146. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor precedente, además de expresar un dictamen sobre los estados financieros del periodo actual el auditor deberá señalar en un párrafo de "Otros asuntos":

- que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor precedente;
- el tipo de dictamen expresado por el auditor precedente y, si el dictamen se ha modificado, las razones de ello; y
- la fecha del informe anterior (a menos que el informe del auditor precedente sobre los estados financieros del periodo anterior se haya emitido nuevamente junto con los estados financieros presentes).

147. Si el auditor concluye que los estados financieros del periodo anterior reportados por el auditor anterior sin modificación están afectados por un error de significancia, el auditor deberá comunicar dicho error al nivel apropiado de la administración y a las personas encargados de la gestión, y solicitar que se informe de ello al auditor precedente. Si los estados financieros del periodo anterior se corrigen y el auditor precedente acuerda publicar un nuevo informe de los estados financieros corregidos, entonces el auditor deberá reportar únicamente el periodo actual.

148. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor deberá señalar en un párrafo correspondiente a "Otros asuntos" que los estados financieros comparativos no están auditados. Hacer esto no exenta al auditor de la necesidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que los saldos iniciales no contienen errores que afecten con una significancia a los estados financieros del periodo actual.

Las responsabilidades del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados

149. El auditor debe leer la otra información con el fin de identificar cualquier inconsistencia o error de hecho que sean de significancia en los estados financieros auditados. Si al leer dicha información el auditor identifica tal inconsistencia o error de hecho, entonces deberá determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan ser revisados. La acción que el auditor deba tomar puede incluir el modificar el dictamen del auditor, retener el informe del auditor, retirarse del trabajo (en los raros casos en los que esto sea posible en el sector público), notificar a los encargados de la gestión o incluir un párrafo de "Otro asunto" en el informe del auditor.
150. Si el auditor identifica una inconsistencia o error de hecho que sean de significancia y que la administración se niegue a corregir, el auditor deberá notificar a los encargados de la gestión. Es posible que los auditores también deban o decidan notificar a otras partes, como la legislatura, además de a los encargados de la gestión.

Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros preparados de conformidad con marcos de propósitos especiales

151. El auditor debe determinar la aceptabilidad del marco de emisión de información financiera que se aplicó al preparar los estados financieros. En una auditoría de estados financieros de propósitos especiales el auditor debe conocer:

- el propósito para el cual fueron preparados dichos estados financieros;
- los usuarios destinados; y
- los pasos tomados por la administración para determinar que el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable es aceptable conforme a las circunstancias.

152. En la planeación y realización de una auditoría de estados financieros de propósitos especiales el auditor debe determinar si las circunstancias del trabajo requieren que se preste una consideración especial a la aplicación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

153. Al formarse un dictamen y elaborar informes sobre estados financieros de propósitos especiales, el auditor debe cumplir con los mismos requisitos que para los estados financieros de propósito general. El informe del auditor sobre estados financieros de propósitos especiales deberá:

- describir el propósito para el cual fueron preparados los estados financieros; y
- hacer referencia a la responsabilidad de la administración de determinar que el marco de información financiera sea aceptable conforme a las circunstancias en las que la administración tenga varios marcos de referencia para escoger al preparar dichos estados financieros.

154. El auditor debe incluir un párrafo de "Énfasis en el asunto" avisando a los usuarios sobre el hecho de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de propósitos especiales y que, como resultado, es posible que no sean adecuados para otro propósito.

Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros individuales o de elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero

155. En el caso de la auditoría de un estado financiero individual o de un elemento específico de un estado financiero el auditor debe determinar primero si la auditoría es practicable. Los principios fundamentales son aplicables a auditorías de un estado financiero individual o de un elemento específico de un estado financiero, sin importar que el auditor también esté nombrado para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad. Si el auditor no ha sido nombrado también para auditar el conjunto completo de estados financieros, entonces deberá determinar si la auditoría de un estado financiero individual o de un elemento específico de dichos estados financieros está de conformidad con los principios fundamentales establecidos en las normas de auditoría relevantes.
156. El auditor también debe determinar si la aplicación del marco de emisión de información financiera dará por resultado una presentación que proporcione una exposición adecuada de los datos que le permita a los usuarios destinados a entender la información del estado financiero o del elemento del mismo, así como el efecto de las transacciones y eventos importantes sobre dicha información.

157. El auditor debe considerar si la forma esperada de dictamen es apropiada conforme a las circunstancias del trabajo y deberá adaptar los requisitos de información según sea necesario.
158. Si el auditor ha sido contratado para emitir un informe sobre un estado financiero individual o sobre un elemento de un estado financiero además de ser contratado al mismo tiempo para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor debe emitir un dictamen separado para cada trabajo.
159. Si el dictamen contenido en el informe del auditor sobre el conjunto completo de estados financieros de una entidad se modifica o si el informe incluye un párrafo de "Énfasis en el asunto" o de "Otro asunto", el auditor deberá determinar el efecto que esto pudiera tener en el informe del auditor de un estado financiero individual o de un elemento específico de un estado financiero. De ser apropiado, el auditor deberá modificar el dictamen o incluir un párrafo de "Énfasis en el asunto" o de "Otro asunto" en el informe del estado financiero individual o del elemento específico del estado financiero.
160. Si el auditor concluye que es necesario expresar un dictamen u opinión adversa o abstenerse de dar una opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor no podrá emitir un dictamen sin modificaciones o no calificado de un estado financiero individual o de un elemento específico del mismo. Esto se debe a que un dictamen sin modificaciones o no calificado estaría en contradicción con el dictamen u opinión adversa o la abstención de opinión de los estados financieros en su conjunto. La Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1805¹⁴ ofrece orientación y requisitos adicionales para la publicación de estos informes en combinación con el dictamen sobre el conjunto completo de estados financieros.

Consideraciones relevantes para las auditorías de estados financieros de grupo (incluyendo los estados financieros de la totalidad del gobierno)

161. Los auditores contratados para auditar estados financieros de grupo deben obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada relativa a la información financiera de todos los componentes y del proceso de consolidación para poder emitir un dictamen sobre si los estados financieros de la totalidad del grupo han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable.
162. Los principios de la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 200 son aplicables a todas las auditorías de estados financieros del sector público, ya sea que se trate de componentes individuales del gobierno o del gobierno en su totalidad. En situaciones en las que el auditor es contratado para auditar los estados financieros de un grupo, como por ejemplo las cuentas de todo un gobierno, se aplican consideraciones y requisitos especiales. El auditor que lleva a cabo la auditoría se conoce como auditor de grupo. El auditor de grupo debe establecer una estrategia de auditoría y desarrollar un plan de auditoría para todo el grupo. Los principios para conocer y entender a la entidad incluyen un conocimiento cabal del grupo, sus componentes y sus entornos, incluyendo los controles a lo largo de todo el grupo, así como el proceso de consolidación. El conocimiento que se obtiene de esta manera debe ser suficiente para confirmar o revisar la identificación inicial de los componentes que pueden ser significativos para

¹⁴ ISSAI. GT 1805 – Consideraciones específicas. Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero.

los estados financieros del grupo y para evaluar los riesgos de error de significancia, ya sea que se deba a fraude o error, en los estados financieros del grupo.

163. Los componentes de los estados financieros del grupo pueden incluir agencias, dependencias, burós, departamentos, corporaciones, fondos, unidades, distritos, sociedades gubernamentales, asociaciones y organizaciones no gubernamentales. Los componentes se consideran significativos:

- debido a su importancia financiera individual;
- si, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, es posible que aporten riesgos considerables de error de significancia a los estados financieros del grupo;
- si involucran asuntos que son de interés público, como la seguridad nacional, los proyectos sociales o los informes de los ingresos fiscales.

164. En el sector público puede ser difícil determinar qué componentes incluir en los estados financieros del grupo. La aplicación del marco de emisión de información financiera puede dar por resultado la exclusión de un tipo específico de agencia, departamento, buró, corporación, fondo, distrito, sociedad gubernamental, asociación u organización no gubernamental. En tales casos, si el auditor de grupo cree que esta situación podría dar por resultado una presentación engañosa de los estados financieros del grupo, quizá quiera considerar, además de su impacto en el informe del auditor, la necesidad de comunicar el asunto a la legislatura u otros órganos regulatorios.

165. En ciertas situaciones el marco de emisión de información financiera puede no proporcionar una guía específica para la inclusión o exclusión de un tipo específico de agencia, departamento, buró, corporación, fondo, distrito, sociedad gubernamental, asociación u organización no gubernamental en los estados financieros del grupo. En tales casos el auditor de grupo puede participar en las discusiones entre la administración del grupo y los componentes para determinar si el tratamiento de un componente en los estados financieros del grupo dará por resultado una presentación razonable. Esta dificultad puede repercutir en el uso del trabajo de los auditores de los componentes. También es posible que la administración del grupo no esté de acuerdo en incluir a un componente en los estados financieros del grupo, lo que a su vez limitaría la capacidad del auditor de grupo para comunicarse con el auditor de dicho componente y usar su trabajo.
166. En el caso de un componente que sea significativo debido a su importancia financiera individual dentro del grupo, el equipo de auditoría del grupo o un auditor del componente en su nombre y declaración deberá auditar la información financiera del componente usando un valor de la materialidad del componente establecido por el auditor de grupo. En cuanto a un componente que sea significativo debido a su naturaleza o circunstancias específicas y debido a la posibilidad de que represente riesgos considerables de error de significancia en los estados financieros del grupo, es posible que el equipo de auditoría del grupo o un auditor del componente en su nombre y declaración no necesiten auditar la información financiera sino aplicar procedimientos específicos de auditoría relativos a los riesgos significativos identificados. En el caso de los componentes que no son significativos, el equipo de auditoría del grupo deberá llevar a cabo los procedimientos analíticos a nivel de grupo.

Licenciado Carlos Enrique Mencos Morales
Contralor General de Cuentas

Licenciado Felipe Fernando Fernández Chavarría
Subcontralor de Probidad

Licenciado César Armando Elías Ajcá
Subcontralor de Calidad de Gasto Público

Licenciada Sandra Patricia Esteban Cambrán
Subcontralora Administrativa a.i.