

UNIVERSIDAD SALESIANA DE BOLIVIA

GABINETE DE AUDITORÍA

UNIDAD 5

EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Concepto

El dictamen del auditor es el medio mediante el cual emite un juicio técnico sobre los estados financieros que ha examinado. Mediante este documento el auditor expresa:

- Que ha examinado los estados financieros de un ente, identificándolos.
- ¿ Cómo llevo a cabo su examen ?, generalmente aplicando normas de auditoria, y
- ¿ Qué conclusión le merece su auditoria ?, indicando si dichos estados financieros presentan razonablemente la situación patrimonial financiera del ente, de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o normas contables vigentes, las cuales constituyen su marco de referencia.

La importancia del dictamen para el auditor es fundamental, es la conclusión de su trabajo, por lo cual se le debe asignar un extremo cuidado verificando que sea técnicamente correcto y adecuadamente presentada. Por lo tanto, el dictamen del auditor independiente se emite únicamente después de una revisión de las manifestaciones efectuadas por el ente sobre su posición financiera, resultados de sus operaciones y flujos de efectivo tal como se muestra en los estados financieros emitidos por la gerencia del ente.

Tipos de informes

En Bolivia los tipos de informes de auditoría sobre el examen de los estados financieros, comprende las siguientes partes:

INFORME CORTO

I Estados financieros

- Dictamen del Auditor
- Estados Financieros
- Notas a los estados financieros

II Informe sobre el estudio y evaluación del sistema de control interno

- Carta dirigida a la máxima autoridad del ente
- Descripción de observaciones y recomendaciones
- Seguimiento a recomendaciones del auditor predecesor (cuando corresponda)

INFORME LARGO

I Estados financieros

- Dictamen del Auditor
- Estados Financieros
- Notas a los estados financieros

II Informe sobre el estudio y evaluación del sistema de control interno

- Carta dirigida a la máxima autoridad del ente
- Descripción de observaciones y recomendaciones
- Seguimiento a recomendaciones del auditor predecesor (cuando corresponda)

II Informe financiero complementario

- Dictamen e Informe del Auditor Independiente
- Información financiera complementaria (descripción sobre los principales rubros o cuentas de los estados financieros)
- Interpretación de los principales índices financieros

III Seguimiento a Convenios y Leyes

- Dictamen o Información del Auditor
- Cláusulas de Convenios
- Seguimiento a Convenios y Leyes

IV Informe sobre el estudio y evaluación del sistema de control interno

- Carta dirigida a la máxima autoridad del ente
- Descripción de observaciones y recomendaciones
- Seguimiento a recomendaciones del auditor predecesor (cuando corresponda)

V Procedimientos

- Descripción de procedimientos

Contenido de las notas a los estados financieros

Las notas a los estados financieros deben contener lo siguiente:

- Nota 1 Antecedentes y objetivos del ente
- Nota 2 Describir las principales políticas contables que aplica del ente en la preparación de sus estados financieros
- Nota 3 Cambios en las políticas contables y efectos en los estados financieros (sí se produjeron)

- Nota 4 Describir la composición de los saldos correspondientes a los principales rubros expuestos en los estados financieros
- Nota XX Hechos posteriores

Nota.- Los estados financieros deben presentarse en forma comparativa, es decir, de dos ejercicios; asimismo, sus notas también deben ser comparativas y re expresadas.

Normas locales e internacionales para la emisión de informes (dictamen)

Las normas para la emisión del informe (dictamen) del auditor independiente son:

Norma local

- *Norma de auditoría N° 2 (Normas relativas a la emisión del dictamen)* y los correspondientes modelos de dictámenes, aprobada por el Consejo Técnico de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia del en sancionada por el Comité Ejecutivo Nacional del Colegio de Auditores de Bolivia el 16 de junio de 1994

Norma internacional

- *Normas internacionales de auditoría 700 -799 (Conclusiones y dictamen de auditoría)*

700 Dictamen del auditor sobre los estados financieros

El propósito de esta norma es proporcionar pautas a los auditores con respecto a la forma y contenido del informe del auditor en relación con la auditoría independiente de los estados financieros de cualquier ente. Cubre los elementos básicos del informe del auditor, describe los distintos tipos de informes e incluye ejemplos de cada uno de ellos.

710 Comparativos

El auditor deberá determinar si los estados financieros comparativos cumplen en todos los aspectos de importancia con el marco de referencia para información financiera relevantes a los estados financieros que están siendo auditados.

Los estados financieros comparativos para esta norma hace referencia a: cifras correspondientes: cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones para el periodo precedente como parte de los estados financieros del periodo presente, y se supone sean leídas en relación con las cantidades y otras revelaciones relativas al periodo actual, y, - estados financieros comparativos: cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones del periodo precedente para comparación con los estados financieros del periodo actual, pero no son parte integral de los estados financieros del periodo actual.

720 Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
Esta norma orienta al auditor con respecto al análisis de otra información incluida en documentos que contienen estados financieros junto con el informe del auditor sobre los mismos, sobre la cual no está obligado a informar. Establece que el auditor debería leer la otra información para asegurarse de que sea consistente con los estados financieros y/o no incluya información significativamente errónea.

Proceso de formación de la opinión.-

El proceso de formación de la opinión comprende 4 etapas básicas:

- Identificación de la naturaleza del o los problemas.
- Cuantificación de sus efectos en los estados financieros.
- Evaluación de la materialidad.
- Derivación de conclusiones

La Incertidumbre

En el contexto de las normas de auditoría, una incertidumbre se define como un asunto o situación de cuyo desenlace no se tiene certeza a la fecha del balance, por depender de que ocurra o no algún otro hecho futuro, ni la entidad puede estimar razonablemente, por tanto, ni puede determinar si los estados financieros han de ser ajustados, ni por qué importes. Ejemplo de incertidumbres pueden ser reclamaciones, litigios, juicios, dudas sobre la continuidad de la empresa y contingencias fiscales.

Cuando el auditor considera que el desenlace final de una incertidumbre existente a la fecha de su informe, que podría probablemente afectar significativamente a los estados financieros que está auditando, no es susceptible de ser estimado razonablemente, emitirá una opinión con salvedades o, en casos excepcionales, denegará su opinión, dependiendo del grado de significación de los efectos que sobre dichas cuentas anuales pueda suponer la resolución final de la incertidumbre.

Empresa en marcha

Cuando el auditor concluye que existe duda substancial sobre la capacidad del ente para continuar como empresa en marcha por un período de tiempo razonable se incluye un párrafo explicativo en el informe. Dicho párrafo hace referencia a la nota a los estados financieros donde la incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha y los planes de la gerencia con respecto a dicha incertidumbre, son tratados y también es incierto si los estados financieros deben ser ajustados y en qué montos. El párrafo explicativo alerta al lector sobre la conclusión del auditor en cuanto a la duda substancial sobre la capacidad del ente para continuar como empresa en marcha.

Eventos y sucesos que pueden afectar al ente como empresa en marcha

A efectos de lograr precisiones relacionadas con los eventos y sucesos que, ya sea en forma individual o colectiva pueden proyectar una duda importante sobre el supuesto de empresa en marcha (no necesariamente son definitivos ni concluyentes) es el siguiente:

Financieros

- Préstamos a largo plazo que se acercan a su plazo sin perspectivas reales de renovación o pago; o dependencia excesiva en préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo
- Indicaciones de retiro de apoyo financiero por deudores y otros acreedores
- Flujos negativos de efectivo de las operaciones indicados por estados financieros
- Índices financieros clave adversos

- Pérdidas de operación sustanciales o deterioro significativo en el valor de activos usados para generar flujos de efectivo.
- Retrasos o suspensión de pagos de dividendos
- Incapacidad de pago a acreedores en fechas de vencimiento a corto plazo
- Incapacidad para cumplir con los términos de los convenios de préstamos
- Cambio con proveedores de transacciones a crédito a transacciones de pago contra entrega
- Incapacidad de obtener financiamiento para desarrollo de nuevos productos esenciales u otras inversiones esenciales

Operativos

- Pérdida de un mercado importante, franquicia, licencia, o. proveedor principal
- Dificultades de mano de obra o escasez de suministros importantes

Legales

- Incumplimiento con regulaciones establecidas para su funcionamiento
- Incumplimiento con requisitos de capital u otros requisitos estatutarios
- Procedimientos legales o reglamentarios pendientes contra la entidad que puedan, si tienen éxito, dar como resultado reclamaciones que serían difíciles de satisfacer
- Intervenciones por entidades reguladoras

Otros

- Cambios en legislación o políticas del gobierno que se espere afecten en forma adversa a la entidad

Responsabilidad del auditor ante errores e irregularidades

La presentación adecuada de los estados financieros depende de varios factores, entre los que se encuentra la aplicación de los PCGA, el ejercicio de un criterio adecuado en la realización de las estimaciones necesarias en aquellas áreas en donde existan incertidumbres y el suficiente desglose de aspectos significativos, además de los elementos básicos, que son la adecuación y validez de las operaciones y saldos.

Los **errores**, se consideran que se producen sin intención, mientras que las **irregularidades** se producen intencionalmente. Puesto que es más difícil prevenir o detectar las irregularidades que los errores.

Errores

Los errores pueden ser consecuencia de fallos matemáticos o administrativos en los registros contables, aplicación errónea de los PCGA o mal interpretación de los hechos existentes.

Irregularidades

Las irregularidades en los estados financieros pueden ser el resultado de una mal interpretación u omisión deliberadas de los efectos de hechos u operaciones u otra cambios intencionados en los registros contables básicos.

Actitud del auditor respecto a errores e irregularidades

La materialidad de los errores e irregularidades deben ser evaluadas y posteriormente incluirlas en su dictamen o en el informe de control interno, dependiendo del efecto del o los problemas en los estados financieros:

- *Efecto sobre el dictamen:* Detectada la existencia de errores/irregularidades, constituirán una salvedad, que, dependiendo del grado o significación de dicho efecto, nos conducirá a una opinión con *salvedades*, o a una opinión *adversa*. Cuando las circunstancias impidan la obtención de evidencia suficiente para evaluar la existencia probable de errores/irregularidades, tendremos una *limitación al alcance del examen*, que nos llevará a calificar de *salvedad* o *negar* la opinión, en función del grado de la limitación
- *Efecto para el ente auditado:* Comunicar a la gerencia del ente las *debilidades sobre el control interno*, cuando se trata de *irregularidades* el auditor debe comunicarlo con una mayor prudencia respecto a quién debe dirigir la comunicación de este tipo de hechos, pues puede que nos encontremos con que la gerencia esté *implicada*
- *Efecto sobre las entidades reguladoras:* Si los errores detectados y calificados en el dictamen, especialmente si se trata de irregularidades, pudieran constituir violación grave de disposiciones legales o perjudicar la continuidad del negocio del ente auditado, deberán ponerse en conocimiento, tan pronto se tenga constancia fehaciente de los mismos, a los organismos reguladores a los que el ente se encuentre sujeto

Actos ilegales de los clientes

El termino actos ilegales se refiere a violaciones de leyes o reglamentos regulatorios. Estos cometidos por los entes auditados, son actos atribuibles al ente, cuyos estados financieros están bajo auditoria o actos hechos por la gerencia o empleados actuando en nombre de la entidad.

El hecho de que un acto sea ilegal, es una determinación fuera del juicio profesional del auditor. El auditor se presenta como experto en contabilidad y auditoria, cuando examina estados financieros. La experiencia y la comprensión del auditor, pueden ayudar a reconocer actos ilegales. No obstante, la determinación en cuanto a legalidad de un acto se basaría en el consejo de un perito legal calificado.

La responsabilidad del auditor esta en detectar y reportar los resultados con errores que resulten de actos ilegales que tienen una incidencia directa y un efecto material en los estados financieros o que estos presenten errores materiales o fraudes.

El auditor ordinariamente no tiene alguna responsabilidad sobre actos ilegales que tienen un efecto en los estados financieros.

Los actos ilegales varían mucho en su relación con los estados financieros. El auditor toma en consideración las leyes y reglamentos que en generalmente son reconocidos por los auditores por su efecto directo y material sobre la determinación de las cifras de los estados financieros. No obstante, el auditor considera tales reglamentos desde la perspectiva de su conocida relación con los objetivos contables, en vez de considerarlos de una perspectiva de legalidad en sí.

Las entidades pueden ser afectadas por muchas leyes o reglamentos, estas leyes y reglamentos tienen mas generalmente mas relación con los aspectos de operación de una entidad, que con sus aspectos financieros y contables y el efecto sobre los estados financieros es indirecto. Su efecto indirecto es normalmente el resultado de la necesidad de revelar un pasivo contingente, debido a una acusación o determinación de ilegalidad.

Ciertos actos ilegales tienen un efecto directo e importante sobre la determinación de las cifras de los estados financieros. Otros, pueden, en circunstancias específicas, tener efectos importantes, pero indirectos sobre los estados financieros. El auditor debe evaluar la posibilidad de que tales actos hayan ocurrido. Si el auditor recibe información específica que da evidencia, relacionada a la existencia de posibles actos ilegales, que podrían tener un efecto indirecto e importante sobre los estados financieros, el auditor debe aplicar los procedimientos de auditoria específicos, para indagar si haya ocurrido un acto ilegal. No obstante, una auditoria llevada a cabo de acuerdo con las normas de auditoria generalmente aceptadas, no dará ninguna garantía de poder detectar actos ilegales o de revelar alguna responsabilidad contingente resultante.

Docente

Lic. Hector Vargas P.