



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSTGRADO



TALLER DE INVESTIGACIÓN II

MARCO TEORICO

PROPUESTA DE UN MODELO DE INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA
PARA EMPRESAS PÚBLICAS EN EL MARCO DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE AUDITORIA (NIAS); 2016

Postulante : Rómulo Vargas Fuentes

Docente : M.M.A. Ruth Benítez Cuenca

La Paz, Bolivia

2017



INDICE

ABREVIATURAS.....	3
INTRODUCCIÓN	4
CAPITULO I	11
DESARROLLO DEL PROBLEMA.....	11
1.1 IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.....	11
1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	12
1.3 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	14
1.4 OBJETIVO GENERAL.....	14
1.5 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	14
1.6 HIPOTESIS.....	15
1.7 VARIABLES	15
1.7.1 Variable Independiente	15
1.7.2 Variable dependiente	15
1.8 JUSTIFICACIÓN	16
1.8.1 Justificación General.....	16
1.8.2 Justificación Metodológica	17
CAPITULO II	18
MARCO TEORICO	18
2.1 MODELO	18
2.2 INFORME	19
2.3 AUDITORIA	20
2.4 INFORME DE AUDITORIA	22
2.5 AUDITORIA FINANCIERA.....	23
2.6 EMPRESA	24
2.7 PÚBLICO	25
2.8 EMPRESA PUBLICA	26
2.9 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA.....	27



CAPITULO III	29
MARCO REFERENCIAL	29
3.1 ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE LA SENTIDASE FISCALIZADORAS (INTOSAI) ..	29
3.2 INTRODUCCIÓN GENERAL A LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA DE LA INTOSAI	31
3.3 ANTECEDENTES	33
3.4 LA FINALIDAD DE LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA DE LA INTOSAI	34
3.5 ALCANCE DE LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA DE LA INTOSAI	36
3.6 ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA DE LA INTOSAI	38
3.7 APLICACIÓN DE LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA DE LA INTOSAI EN CALIDAD DE NORMAS	41
3.8 APLICACIÓN DE LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA DE LA INTOSAI PARA APOYAR LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA INTOSAI	42
3.9 CUESTIONES GENERALES DE LAS AUDITORÍAS DE ENTIDADES PÚBLICAS	42
3.10 DIFERENTES SISTEMAS DE FISCALIZACIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO	43
BIBLIOGRAFIA	45



ABREVIATURAS

- FAS – Subcomité de Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI
IAASB – Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
IFAC – Federación Internacional de Contadores
INCOSAI – Congreso de la INTOSAI
INTOSAI – Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISAE – Normas internacionales sobre encargos de fiabilidad
ISQC – Norma internacional de control de calidad
ISRE – Normas internacionales sobre encargos de revisión
ISRS – Normas internacionales sobre servicios relacionados
ISSAI – Normas internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
NIA – Norma internacional de auditoría
NP – Nota de Práctica
PSC – Comité de normas profesionales de la INTOSAI
NIA – Normas Internacionales de Auditoría
EFS – Entidades Fiscalizadoras Superiores



INTRODUCCIÓN

La globalización y la necesidad de disponer de información más calificada hacen necesaria que el Informe del Auditor, sea el principal mecanismo de comunicación del auditor con los usuarios de los estados financieros, está experimentando cambios y aportes esenciales que requería la profesión en su ejercicio más de 50 años.

En el mundo entero, preparan y presentan estados financieros para usuarios externos. Aunque estos estados financieros pueden parecer similares entre un país y otro existen en ellos diferencias causadas probablemente por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales; así como porque en los diferentes países se tienen en mente las necesidades de distintos usuarios de los estados financieros al establecer la normativa nacional.

En el Reino Unido, Holanda, Sudáfrica y Australia ya se implementó el nuevo informe del auditor con una reacción positiva de todos los involucrados.

El International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) aprobó los cambios en el informe del auditor en septiembre de 2014 y fue liberado para su adopción a principios de 2015. El resultado final de este proceso es un nuevo y mejorado informe que proporciona más transparencia sobre aspectos clave de auditoría y que describe, de mejor forma, lo que una auditoría es y lo que un auditor hace.

Más de 110 países en todo el mundo que utilizan Normas Internacionales de Auditoría NIA para efectuar auditorías de estados financieros.



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO



Cuándo algunos países lo han adoptado anticipadamente, pero la gran mayoría lo aplicará para las auditorías de ejercicios que terminarán el 31 de diciembre de 2016.

Cómo algunas de las grandes firmas de auditoría han, o están planeando, pruebas piloto para desarrollar una metodología que apoye una adopción más efectiva.

Será de ayuda para los miembros del Comité de Auditoría (en conjunto con el consejo de administración y accionistas) y CFO y otros responsables de vigilar la adecuada preparación de los estados financieros el comprender las implicaciones de un documento más informativo, así como la importancia de su rol en este proceso.

Por qué, aunque el formato de opinión actual (cumple/no cumple) continúa siendo valioso, no proporciona otros comentarios sobre el proceso de la auditoría.

No es de extrañarse que haya muchas preguntas sobre lo que los inversionistas y otros usuarios consideran lo más relevante del nuevo informe del auditor: Comunicar los asuntos clave de auditoría (KAM).

Los asuntos clave de auditoría (KAM) proporcionan la oportunidad para compartir las perspectivas del auditor con los usuarios de los estados financieros sobre los asuntos que son de mayor trascendencia sobre la auditoría del período que se informa. Además, y aún más importante, es que estos asuntos fueron probablemente objeto de un diálogo más sólido del auditor con el Comité de Auditoría.

El organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB), consciente de la necesidad de un cambio de enfoque en los informes de auditoría, ha tenido en su agenda durante un largo periodo de tiempo un proyecto con el objetivo puesto en un informe de auditoría mejorado. Como resultado, se han aprobado y publicado nuevas normas internacionales sobre informes de auditoría que incorporan



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO



cambios de gran calado en la información contenida en los informes, que tendrán que integrarse en el marco normativo de la auditoría en España.

Si bien los objetivos generales en cuanto a mayor transparencia e información en el informe son los mismos en todo el mundo, los requerimientos específicos y plazos para su aplicación pueden variar en cada país. En el caso de auditorías llevadas a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), la fecha de entrada en vigor es para ejercicios que cierren a partir del 15 de diciembre de 2016. En general, esperamos que la mayoría de países, incluidos los que forman parte de la UE, apliquen los nuevos requerimientos en los ejercicios cerrados en 2017. Otros países, como el Reino Unido, ya han realizado la transición con anterioridad y la respuesta de los grupos de interés ha sido muy positiva.

Las nuevas normas sobre informes emitidas por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) entran en vigor en ejercicios que finalicen a partir del 15 de diciembre de 2016, si bien las normas contemplan su aplicación anticipada de manera voluntaria. Sin embargo, es importante tener presente que cada país tiene su propio mecanismo de adopción y adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría, a su normativa local, por lo que la fecha de entrada en vigor puede ser distinta dependiendo de la jurisdicción de la que se trate.

En España, las NIAS-ES actualmente en vigor son el resultado de la adaptación a nuestros requerimientos legales de las Normas Internacionales de Auditoría y la forma en la que se adoptará este conjunto de nuevas normas sobre informes se desarrolla con mayor detalle en los apartados siguientes de este documento, especialmente en los apartados “El cambio en las auditorías de entidades españolas” y “El nuevo informe de auditoría de un primer vistazo”.



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO



En lo que respecta a los cambios en el ámbito de la Unión Europea (UE), el 27 de mayo de 2014 se publicó la Directiva (revisada) 2006/43/CE y el Reglamento 537/2014 que reforma el marco de la auditoría de cuentas en la Unión Europea.

Cabe destacar asimismo la situación particular de Reino Unido en el que la legislación de auditoría local ya en 2013 introdujo cambios relevantes en línea con este nuevo enfoque en los informes de auditoría.

Si bien los requerimientos de la Unión Europea (UE) y del Reino Unido son similares a las Normas Internacionales de Auditoría, hay aspectos adicionales que no prevén las NIAS en su nuevo conjunto de normas sobre informes.

En cuanto a la evolución en el futuro, cabe destacar que en Estados Unidos, el Public Company Accounting Oversight Board publicó propuestas en 2013 que incluían la obligación de que el auditor describiese las áreas que ha considerado críticas para la auditoría. Se han publicado propuestas revisadas en agosto de 2015.

Los inversores operan en mercados globales, y es positivo que se acojan internacionalmente estos cambios que ayudarán a comparar la profundidad y claridad de los informes.

Como primer paso en el proceso de adopción en España de la normativa europea, en julio de 2015 se publicó la Ley 22/2015 de Auditoría de cuentas (LAC) cuyo objetivo principal es incorporar en el marco de la auditoría de cuentas en España los cambios introducidos en el ámbito de la Unión Europea. Esta nueva Ley de Auditoría prevé cambios profundos en los informes de auditoría respecto a los requerimientos actuales, en línea con el nuevo enfoque de las NIA (Normas Internacionales de Auditoría), sin embargo ha ido más allá de los requerimientos de



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO



la Unión Europea (UE) y de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en algunos aspectos relevantes que afectarán a los informes de todas las entidades.

El proceso de adopción y publicación de las normas de informes que desarrollan los requerimientos de esta nueva Ley, está en curso, sin que a la fecha se disponga, por lo tanto, del nuevo modelo de informe aplicable en España.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas pueden considerarse como los requisitos de calidad que deben observarse para el desempeño del trabajo de auditoría profesional. Por esta razón, durante muchos años han constituido y constituyen en bastantes países el soporte obligado de las actividades que conducen contadores públicos. La aparición de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) expedida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y las actualizaciones que realiza su Comité Internacional de Prácticas de Auditoría anualmente, denotan la presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público.

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos sobre la forma y contenido del dictamen del auditor, emitido como resultado de una auditoría practicada por un auditor independiente de los estados financieros de una entidad. Muchos de los lineamientos proporcionados pueden adaptarse a dictámenes del auditor sobre información financiera distinta de los estados financieros.

Las Normas Internacionales de Auditoría deben ser aplicadas, en forma obligatoria, en la auditoría de los estados financieros y también, con la adaptación necesaria, a la auditoría de otra información y de servicios relacionados



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO



El Consejo de IFAC ha establecido el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (AIPC) para desarrollar y emitir a nombre del Consejo, normas y declaraciones de auditoría y servicios relacionados, con el propósito de ayudar a mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados de todo mundo. Es importante destacar que las organizaciones profesionales existentes en el ámbito internacional hacen referencia a estas normas de Auditoría. Así, de acuerdo con los antecedentes que se derivan de la actuación del Instituto Americano de Contadores Públicos de Estados Unidos de Norteamérica AICPA, pueden apreciarse que tales normas datan desde 1934.

Las Normas Internacionales de Auditoría contienen principios básicos y procedimientos esenciales, los cuales han sido destacados en el texto respectivo, mediante la utilización de letra negrita, a fin de procurar su correcta identificación. En forma complementaria se agregan lineamientos relacionados que pretenden hacer mayormente explicativos los conceptos. Para comprender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales, es necesario considerar todo el texto de la Normas Internacionales de Auditoría (NIA) incluyendo el material explicativo y de otro tipo contenido en ella y no sólo el texto resaltado.

Todas estas normas se aplican tomando como base los estados financieros los cuales suministran información útil acerca de la situación financiera, gestión económica y cambios en la posición financiera de la empresa. Han de facilitar la toma de decisiones, tales como comprar, mantener o vender acciones; evaluar empresas: determinar los beneficios distribuibles y los dividendos sabiendo que Los usuarios de los estados financieros son los inversores, los empleados, prestamistas, los proveedores y acreedores comerciales, los clientes, la administración Pública y el público general.



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO



En Bolivia una de las ventajas de realizar el trabajo de auditoria bajo las Normas Internacionales de Auditoria (NIA) es la credibilidad internacional de que goza esta norma frente a los usuarios de la información auditada, lo que permite que el auditor, en cualquier parte del mundo, pueda realizar su trabajo siguiendo unos parámetros de realización y presentación de la información unificados que sean técnicamente aceptados.

En base de los cambios propuestos, puede concluir que prácticamente y de forma plena y rigurosa la aplicación de la Normas Internacionales de Auditoria, para la ejecución de la auditoria de estados financieros es una realidad.



CAPITULO I

DESARROLLO DEL PROBLEMA

1.1 IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

El estudio de la ejecución y aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría, donde se establece la aplicación de los Estándares Internacionales de Auditoría, teniendo en cuenta la expansión mundial de la aplicación de las mismas, es así como debemos estar preparados para la aplicación integral de las Normas Internacionales de Auditoría y determinar los posibles efectos que se presentaran al aplicarlas en las empresas públicas.

Por otra parte, la información contable se ha transformado para los entes mercantiles en una parte fundamental para el desarrollo de sus actividades, permitiendo tanto al inversionista como a la administración, conocer la situación financiera de la empresa con el fin de tener la claridad suficiente para la toma de decisiones además de poseer una información transparente y comparable en cualquier lugar del mundo.

El nuevo informe de auditoría incorpora novedades tales como cambios en el orden de presentación de los párrafos presentándose la opinión en primer lugar, mayor detalle en la descripción de las responsabilidades tanto del auditor como de los responsables del gobierno de la entidad, una manifestación expresa de la independencia del auditor respecto a la sociedad auditada y del cumplimiento de los requerimiento de ética aplicables o una declaración de que no se han prestado servicios distintos a los de auditoría de cuentas o incurrido en situaciones que afecten a la independencia. En el caso de las Entidades de Interés Público, los informes de auditoría incluirán cuestiones adicionales como, por ejemplo, la fecha



de designación como auditor, el período total de contratación ininterrumpida o la información de los servicios que el auditor hubiese prestado a la entidad auditada y a empresas controladas por ésta que no estuviesen informados en los estados financieros.

1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La presente investigación se orienta principalmente en el estudio de la ejecución y aplicación las Normas Internacionales de Auditoría, en donde se establece la aplicación de los Estándares Internacionales de Auditoría, teniendo en cuenta la expansión mundial de la aplicación de las mismas, es así como debemos estar preparados para la aplicación integral de las Normas Internacionales de Auditoría y determinar los posibles efectos que se presentaran al aplicarlas en las empresas públicas.

Para lograr un mejor conocimiento acerca de las normas internacionales, se ha desarrollado un contenido lo bastante amplio, que inicia desde el origen de las normas contables, su evolución en el tiempo, su revisión y derogación, complementando con un enfoque general, analizando la situación actual de la norma y el cambio que esta podría sufrir, sobresaliendo un análisis de las normas internacionales de contabilidad, con el fin de que estas sean lo más comprensibles para nuestro medio y la recopilación de las diferentes opiniones marcada por todos los que de alguna y otra manera inciden tanto en la decisión como en la implementación de los estándares internacionales.

Es por ello, que el progreso en el ambiente de los negocios llevó a definir con mayor exactitud el papel del auditor en la emisión de informes y al mismo tiempo se advirtió que si bien no era posible fijar detalladamente el desempeño profesional, era ineludible establecer reglas o normas dentro de un marco integral de actuación.



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO



En otros países latinos del mundo rigen los pronunciamientos que emite la IFAC, denominadas Normas Internacionales de Auditoría – NIA las mismas que deben ser aplicadas en toda auditoría independiente que se realice en entidades siempre y cuando esté dirigido para expresar una opinión., sin embargo, las NIA´s no se aplican a las convenciones locales que regulan la auditoría en un país.

La globalización ha dejado de ser un término meramente económico para transformarse en un concepto económico, político y social. Económico porque transforma las bases fundamentales del comercio, de la producción y de los mercados; político, porque trasciende las fronteras de los países y la influencia de los gobiernos; social, porque está afectando indudablemente a todos los habitantes de la sociedad y sus condiciones de vida. Además, la misma globalización expresa la interacción y los efectos de una cantidad de factores económicos, planificación, comunicaciones, financiación, producción, transporte, comercialización, a través de todo el mundo.

Quiere decir que el mundo contable y las profesiones que ella implica se enfrentarán en este siglo XXI con un nuevo marco donde se deberá modificar el esquema existente. La inserción en un mercado ampliado de profesionales que deberá complementar condiciones para integrarse en el ejercicio profesional competitivo, conviviendo con otros países con iguales obligaciones y derechos.

Por lo tanto, el informe o certificado del auditor independiente se emite únicamente después de una revisión de las manifestaciones efectuadas por su cliente sobre su posición financiera y resultados de sus operaciones tal como se muestran en los estados financieros publicados.



1.3 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Propuesta de un Modelo de Informe de Auditoría Financiera para Empresas Públicas en marco de las Normas Internacionales de Auditoria (NIAs); 2016, lograra comunicar las cuestiones clave de Auditoría que son información adicional a los destinatarios de los Estados Financieros, para ayudarles a entender las cuestiones que a juicio profesional del auditor son de mayor importancia y así mismo ser transparente sobre las auditorías realizadas?

1.4 OBJETIVO GENERAL

Analizar las Normas Internacionales de Auditoria para un nuevo Informe de Auditoría Independiente, para Empresas Públicas, información más relevante para los usuarios en su aplicación a los Estados Financieros.

1.5 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- ✓ Explicar las funciones de las Normas Internacionales de Auditoria (NIA).
- ✓ Determinar la responsabilidad del auditor respecto a su informe de auditoría independiente.
- ✓ Estudiar y analizar las modificaciones realizadas al informe de auditoría independiente.
- ✓ Especificar las funciones del auditor en el informe de auditoría independiente.



1.6 HIPOTESIS

Propuesta de un Modelo de Informe de Auditoría Financiera para Empresas Públicas en marco de las Normas Internacionales de Auditoria (NIAs); 2016, que alcanzara a comunicar las cuestiones clave de Auditoría que son información adicional a los destinatarios de los Estados Financieros, y ayudar a entender las cuestiones que a juicio profesional del auditor son de mayor importancia y ser transparente sobre las auditorías realizadas.

1.7 VARIABLES

1.7.1 Variable Independiente

La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría mejorará el valor comunicativo del Informe de Auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado.

Asimismo, como resultado de estos cambios, el Informe de Auditoría aportará mayor transparencia con respecto a las responsabilidades del auditor y su deber de independencia, y describirá en mayor detalle las responsabilidades de la Dirección y los responsables del gobierno de la Sociedad en relación con los estados financieros auditados.

1.7.2 Variable dependiente

Hace ya tiempo que los usuarios de la información financiera vienen reclamando un cambio en el enfoque del Informe de Auditoría de manera que deje de ser una mera opinión con o sin salvedades e incluya información más relevante que ayude a los usuarios en la toma de decisiones. Como respuesta a esta demanda, el



IASSB, organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) ha llevado a cabo una reforma de las Normas de Auditoría sobre Informes con un nuevo enfoque dirigido a mejorar y aumentar la información en el Informe de Auditoría de forma que los usuarios puedan aprovechar mejor el conocimiento que alcanza el auditor de la compañía como resultado de su auditoría.

Como resultado de este proceso de reforma que ha finalizado con la emisión y publicación de diversas normas (entre las más relevantes la nueva NIA 701 Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe emitido por un auditor independiente), los auditores que realicen auditorías de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) estarán obligados, entre otros aspectos, a describir en el Informe de Auditoría de sociedades cotizadas las cuestiones clave de auditoría (Key Audit Matters) y el trabajo de auditoría realizado en relación con dichas cuestiones.

1.8 JUSTIFICACIÓN

1.8.1 Justificación General

El primordial motivo de esta investigación de las NIAS es adherir a los inversionistas de cualquier país a entender y comparar la realidad económica de cualquier empresa pública, mediante sus estados financieros, para lograr iniciarse en el mundo de los negocios contables, en el caso de aplicar los estándares internacionales de contabilidad.

En donde los contadores constantemente deben de considerar el carácter impositivo de las normas internacionales de auditoría, por parte de las autoridades económicas A raíz de la internacionalización de la economía como requisito para participar en mercados internacionales, con el fin de



captar capital extranjero, fortalecer su capacidad comercial e iniciar la proyección hacia la gran empresa de tal manera que dicho proceso no genere traumatismos en el desarrollo de su objeto comercial.

En el actual contexto mundial, se advierten importantes cambios en los conceptos y en las concepciones tradicionales, donde se tiende a la globalización de la producción y a la regionalización de los mercados.

Para lograr una mayor transparencia en la información financiera se hace necesario La adopción de las Normas Internacionales de Auditoria, en vista de que es un proceso paulatino, no un acontecimiento aislado, que a la larga representa una ventaja competitiva de la empresa. Es por este motivo que las empresas deben de prepararse plenamente en la planificación comparativa por lo que, al menos a efectos internos, será necesario adelantar un año la adopción de las NIAS.

1.8.2 Justificación Metodológica

Para lograr el cumplimiento de los objetivos de este estudio de investigación se acudirá a métodos y técnicas de investigación científica, como ser la investigación documental ya existente como ser: normativas, revistas, libros, publicaciones y ensayos relacionados a este problema.



CAPITULO II

MARCO TEORICO

En el presente capítulo haremos referencias a los conceptos importantes que forman parte de la presente investigación “Propuesta de un Modelo de Informe de Auditoría Financiera para Empresas Públicas en marco de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs); 2016”

2.1 MODELO

- **DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2012)¹**

La palabra modelo proviene del italiano modelo, que a su vez proviene del latín modulus que significa: molde, medida cantidad de cualquier cosa. Agrega que posee varios significados. Arquetipo o punto de referencia para imitarlo o reproducirlo; en las obras de ingenio y en las acciones morales, ejemplar que por su perfección se debe seguir e imitar; representación en pequeño de alguna cosa; esquema teórico generalmente en forma matemática, de un sistema o realidad compleja, como la evolución económica de un país, que se elabora para facilitar su comprensión y el estudio de su comportamiento.

- **CARACHEO, 2002²**

Las acepciones del concepto de modelo son muy diversas. Puede considerarse al modelo, en términos generales como representación de la realidad, explicación de un fenómeno, ideal digno de imitarse paradigma, canon, patrón o guía de acción; idealización de la realidad; arquetipo, prototipo, uno entre una serie de objetos similares, un conjunto de elementos esenciales a los supuestos teóricos de un sistema social.

¹ Diccionario Real de Academia Española, 2012

² www.eumed.net



▪ **FERRATER, mora (2001)**³

Modelo puede ser empleado en diversos sentidos. Metafísicamente, puede designar el modo de ser de ciertas realidades o supuestas realidades, del tipo de las ideas o formas platónicas. Estas ideas o formas son paradigmas y, por consiguiente, modelos de todo lo que es en la medida en que es. Siendo el modelo de una realidad equivalente a esta realidad en su estado de perfección, el modelo es aquello a que tiende toda realidad para ser lo que es; es decir para ser plenamente sí misma en vez de ser una sombra, copia disminución o desviación de lo que es. En este sentido, modelo equivale a realidad como tal.

El termino modelo a través de la definición de diferentes autores coinciden como la presentación de un hecho o fenómeno propuesta como ideal a seguir. Asimismo, pretende mostrar las características generales de la estructura de dicho fenómeno, explicar sus elementos, mecanismos y procesos, como se interrelacionan y los aspectos teóricos que le dan sustento, para facilitar su comprensión.

2.2 INFORME

▪ **DICCIONARIO REAL DE ACADEMIA ESPAÑOLA, 2012**⁴

El concepto de informe, como derivado del verbo informar, consiste en un texto o una declaración que describe las cualidades de un hecho y de los eventos que lo rodean. El Informe, por lo tanto, es el resultado o la consecuencia de la acción de informar.

▪ **WWW.UHU.ES (2010)**⁵

Un informe es la descripción detallada de las características y circunstancias de un asunto específico. Como tal recoge de manera clara y ordenada los resultados y

³ Ferrater Mora (2001, p. 2432-2433)

⁴ Diccionario Real de Academia Española, 2012

⁵ [Htp/www.uhu.es](http://www.uhu.es), 2010



hallazgos de un proceso de investigación y observación, para ser comunicados a un público determinado que bien puede ser una audiencia especializada (técnica, científica, académica), instancia superior (empresas, organizaciones, entes gubernamentales) o público general (publicaciones de divulgación masiva). En este sentido puede presentarse de manera oral o escrita.

- **WWW.ES.SLIDESHARE.NET (2009)⁶**

El informe es la exposición de los datos obtenidos en una investigación de campo o bibliográfica sobre un determinado tema; por eso su propósito es principalmente informativo.

En general los que definen el concepto del informe coinciden a una declaración escrita u oral, que describe las cualidades, las características y el contexto de algún hecho. Se trata pues de una elaboración ordenada basada en la observación y el análisis. La finalidad de elaborar un informe es sumamente variable, aunque siempre presupone la eventual necesidad de poner en conocimiento de otros de algo sucedido.

2.3 AUDITORIA

- **ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI) (2016)⁷**

En general la auditoria del sector público puede describirse como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos. La auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona, a los órganos legislativos y de supervisión a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales.

⁶ <https://es.slideshare.net>, 2009

⁷ Normas Internacionales de la Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), ISSAI 100, en su numeral 18, www.issai.org.



▪ **PRICE WATERHOUSE COOPER (2014)⁸**

Una auditoria consiste en la evaluación de un asunto con el fin de expresar una opinión acerca de si el mismo ha sido fielmente presentado. Existen distintos tipos de auditoria que pueden comprenderse dependiendo del tema objeto de análisis, por ejemplo: Auditoria de Estados Financieros, Auditoria de control interno sobre la información financiera, Auditoria del cumplimiento este análisis se concentra exclusivamente en las auditorias de estados financieros, cuyo fin es formarse una opinión independiente sobre lo estados financieros de una compañía. Las empresas preparan sus estados financieros con arreglo a un marco de principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA o GAAP por sus siglas en Ingles) vigentes en su país que también reciben la denominación general de normas contables o normas de información financiera. Auditores independientes evalúan la presentación fiel de los estados financieros aplicando un marco de Normas de Auditoria Generalmente Aceptados (NAGA o GAAS) que recogen los requisitos y directrices sobre como emprender una auditoria, denominados simplemente “normas de auditoria”.

▪ **JULIO, rocha chavarria (2016)⁹**

Es un proceso objetivo y sistemático de examinar, documentar, obtener y acumular evidencia para informar sobre el objeto examinado y establecer el grado de correspondencia del mismo, con criterios preestablecidos.

De acuerdo a las definiciones descritas las mismas coinciden que la auditoria es el examen crítico y sistemático que realiza una persona calificada o grupo de personas independientes de la organización auditada, que puede ser una persona, organización, sistema, proyecto o producto, con el objeto de emitir una opinión independiente y competente.

⁸ Artículo sobre “La auditoría del futuro y el futuro de la auditoria” de la gestión 2014, “PwC” de la Pricewaterhouse Coopers, firma miembro de Pricewaterhouse Coopers International Limited, Pagina 13.

⁹ Texto “Proceso Integral de Auditoria de Estados Financieros”, edición 2016, página 19.



2.4 INFORME DE AUDITORIA

▪ ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI)¹⁰

El proceso de auditoria incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados de auditoria a las partes interesadas, a otros responsables de la gobernanza y al público en general. El propósito también es facilitar las acciones de seguimiento y de naturaleza correctiva. En algunas EFS, como las Cortes y Tribunales de Cuentas con autoridad jurisdiccional, esto puede incluir la emisión de informes jurídicamente vinculantes o decisiones judiciales.

Los informes deben ser fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades y ser completos. Deben ser justos y objetivos, incluir solamente información que este sustentada por evidencia de auditoria suficiente y apropiada, y garantizar que los hallazgos se pongan en perspectiva y dentro del contexto.

▪ [www. ECONOMIPEDIA.COM](http://www.economipedia.com) (2017)¹¹

El informe de auditoría es un informe realizado por un auditor externo donde expresa una opinión no vinculante sobre las cuentas anuales o estados financieros que presenta una empresa. Por tanto es el informe resultante de un proceso de auditoría contable, que es el proceso sistemático de revisión de cuentas anuales de una empresa con el fin de comprobar que estas reflejen la imagen fiel de la misma.

▪ JULIO, rocha chavarria (2016)¹²

Informe escrito mediante el cual un auditor independiente, fundado en el examen de los mismos y practicado de acuerdo con normas de auditoria generalmente aceptadas, emite

¹⁰ Normas Internacionales de la Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), ISSAI 100, en su numeral 51., Pagina 17, www.issai.org.

¹¹ [http://www. Economipedia. Com](http://www.Economipedia.Com), 2017.

¹² Texto “Proceso Integral de Auditoria de Estados Financieros”, edición 2016, página 391.



su opinión o expresa que se abstiene de opinar sobre dichos estados, de acuerdo con estas normas.

De las definiciones escritas coinciden que el informe de auditora es un informe independiente realizado por un auditor externo donde expresa una opinión no vinculante sobre las cuentas anuales o estados financieros que presenta una empresa.

2.5 AUDITORIA FINANCIERA

▪ **WWW.CONTRALORIA.GOB.EC (2016)¹³**

La auditoría financiera examina a los estados financieros y a través de ellos las operaciones financieras realizadas por el ente contable, con la finalidad de emitir una opinión técnica profesional.

Las disposiciones legales vigentes que regulan las actividades de la Contraloría General del Estado, definen a la Auditoría Financiera así:

“Consiste en el examen de los registros, comprobantes, documentos y otras evidencias que sustentan los estados financieros de una entidad u organismo, efectuado por el auditor para formular el dictamen respecto de la razonabilidad con que se presentan los resultados de las operaciones, la situación financiera, los cambios operados en ella, y en el patrimonio; para determinar el cumplimiento de las disposiciones legales y para formular comentarios, conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar los procedimientos relativos a la gestión financiera y al control interno”

▪ **DULCARDO, villca lamas (2015)¹⁴**

La auditoría financiera es el examen sistemático, independiente y objetivo de evidencia

¹³ www.contraloria.gob.ec, 2016

¹⁴ Texto “Auditoría Enfoque Teórico Práctico”, autor Ricardo Villca, edición 2015, página 4.



realizado con el propósito de emitir una opinión independiente y profesional, respecto a si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente en todo aspecto significativo y de acuerdo a normas técnicas de aceptación general, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo y a la evolución del patrimonio neto.

▪ **JULIO, rocha chavarria (2015)¹⁵**

La auditoría de Estados financieros es el examen metodológico, sistemático y objetivo de evidencia, realizado por un auditor independiente, con el propósito de emitir una opinión sobre la razonabilidad con la que se presenta la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera (Flujos de efectivo) de una entidad, de conformidad con normas de información financiera.

De las definiciones escritas coinciden que la auditora financiera es una opinión independiente realizado por un auditor sobre los estados financieros que presenta una empresa.

2.6 EMPRESA

▪ **CARLOS, coronel (2016)¹⁶**

De manera general, podemos decir que una empresa es una unidad económico – social, integrada por elementos humanos, materiales y técnicos, que tiene el objetivo de obtener utilidades a través de su participación en el mercado de bienes y servicios. Para esto, hace uso de los factores productivos (trabajo, tierra y capital).

¹⁵ Texto “Proceso Integral de Auditoria de Estados Financieros”, autor Julio Rocha, edición 2015, página 21.

¹⁶ Texto “Auditoria en base a riesgos y modelos de negocio”, autor Carlos R. Coronel, edición 2016, página 5.



▪ **ALFONSO, amador Sotomayor (2015)¹⁷**

Etimológicamente la palabra administración proviene de los vocablos latinos ad (junto de) y ministratio (prestación de servicio), que en conjunto se refieren a la acción de prestar servicio o ayudar. Por lo general, el proceso de coordinar las actividades de los trabajadores y obtener optimización y calidad en el manejo de los recursos materiales, humanos, financieros y técnicos se asocia a un beneficio para la organización y el personal. Es así que administrar en forma eficiente las diferentes actividades personales y de grupo se ha convertido en una necesidad.

▪ **JULIO, garcía y CRISTOBAL Casanueva (2015)¹⁸**

Definen la empresa como una entidad que mediante la organización de elementos humanos, materiales, técnicos y financieros proporciona bienes o servicios a cambio de un precio que le permite la reposición de los recursos empleados y la consecución de unos objetivos determinados.

De las definiciones descritas coinciden que la administración permite "visualizar" a toda empresa como una entidad conformada por elementos tangibles (elementos humanos, bienes materiales, capacidad financiera y de producción, transformación y/o prestación de servicios) e intangibles (aspiraciones, realizaciones y capacidad técnica); cuya finalidad es la satisfacción de las necesidades y deseos de su mercado meta para la obtención de una utilidad o beneficio.

2.7 PÚBLICO

▪ **DICCIONARIO MUNDIAL (2016)¹⁹**

Del latín publicus, el término público es un adjetivo que hace referencia a aquel o

¹⁷ Texto "Auditoria Administrativa", autor Alfonso Amador Sotomayor, edición 2015, página 4.

¹⁸ Texto "Prácticas de la Gestión Empresarial", autores Julio Garcia y Cristóbal Casanueva, pagina 3.

¹⁹ Diccionario Mundial de 2016.



aquello que resulta notorio, manifestó, patente, sabido o visto por todos

▪ **WWW.DEFINICION.ORG (2015)²⁰**

Con el término público se puede hacer referencia a varias cuestiones. En términos generales podemos decir que público es aquello que ciertamente se opone a lo privado porque es sabido o conocido por la mayoría de la gente, tal podría ser el caso de alguna noticia que aunque comprenda al ámbito privado de una personalidad pública, como puede ser una separación, la fuerte presencia de esa persona en la esfera pública hace que su separación sea pública para todos.

▪ **WWW.WIKIPEDIA.ORG (2015)**

Público es el conjunto de organismos administrados mediante los cuales el Estado cumple o hace cumplir la política o voluntad expresada en las leyes de un país.

De la revisión de las definiciones por parte de diferentes autores son iguales, que pertenecen el estado o a su administración o se relaciona con ellos.

2.8 EMPRESA PUBLICA

▪ **MAC, grw hill.(2016)²¹**

La definición de Empresas Públicas, son empresas creadas por el gobierno para prestar servicios públicos. Son aquellas entidades que pertenecen al Estado, tienen personalidad jurídica, patrimonio y régimen jurídico propios. Se crean mediante un decreto del Ejecutivo, para la realización de actividades mercantiles, industriales y cualquier otra actividad conforme a su denominación y forma jurídica.

²⁰ www.definición.org

²¹ Administración Moderna Tomo I. Editorial D´vinni LTDA. Colombia 2016



▪ **CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO BOLIVIANO (2014)²²**

Empresa pública: Es la persona jurídica legalmente constituida en la que participa el Estado; puede ser una empresa estatal, estatal mixta y estatal intergubernamental, señaladas en el parágrafo I del artículo 6 de la Ley N° 466.

▪ **WWW. EMPRESAS PUBLICAS.COM (2014)²³**

Son aquellas entidades que pertenecen total o parcial al Gobierno de un Estado determinado y donde éste puede tener participación en la toma de decisiones de la empresa. El objetivo de ellas como cualquier otra empresa es obtener ganancias monetarias pero por sobre todo eso, el objetivo primordial es satisfacer las necesidades de la población a través de los servicios que ofrece (luz, agua, telefonía, entre otros).

De las definiciones descritas las mismas tienen la misma definición, que las mismas son creadas por el gobierno para prestar servicios públicos, asimismo, son entidades que pertenecen al estado y tienen personalidad jurídica, patrimonio y régimen jurídico propios.

2.9 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA

▪ **RODRIGO, restrepo vélez²⁴**

Las normas internacionales de auditoría (NIAS) es expedida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y las actualizaciones que realiza su Comité Internacional de Prácticas de Auditoría anualmente, denotan la presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios

²² Normas de Auditoría Gubernamental de Estados Financieros y Planes de Empresas Públicas, Contraloría General del Estado Boliviano, 2014.

²³ [www. Empresa publicas.com](http://www.empresapublicas.com)

²⁴ Artículo “Teoría General de la Auditoría”, profesor: Rodrigo Restrepo Vélez, 2016.



de alta calidad para el interés público. Las Normas Internacionales de Auditoría deben ser aplicadas, en forma obligatoria, en la auditoría de estados financieros y deben aplicarse también, con la adaptación necesaria, a la auditoría de otra información y de servicios relacionados. En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando tal situación surge, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación.

▪ **WWW.ACTUALICESE.COM (2016)²⁵**

Las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB por sus siglas en inglés que significan International Auditing and Assurance Standards Board), son un conjunto de directrices a través de las cuales se busca establecer una uniformidad en las prácticas de auditoría y en los servicios relacionados con la misma.

▪ **WWW.PWC.COM (2016)²⁶**

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) se deberán aplicar en la auditoría de los estados financieros. Las NIAs también deberán aplicarse, con la adaptación necesaria, a la auditoría de información de otra clase y a servicios relacionados.

Las NIAs contienen principios básicos y procedimientos esenciales (identificados en letra negra) junto con lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales deberán ser interpretados en el contexto del material explicativo y de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación.

²⁵ WWW.ACTUALICESE.COM

²⁶ WWW.PWC.COM



CAPITULO III

MARCO REFERENCIAL

3.1 ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE LA SENTIDASE FISCALIZADORAS (INTOSAI)²⁷

Desde su creación, las Entidades Fiscalizadoras Superiores que se establecieron en Europa durante los siglos XVII, XVIII y XIX se desarrollaron siempre a través de un nutrido intercambio de experiencias y mejores prácticas. En 1761, por ejemplo, cuando la emperatriz María Teresa de Hamburgo quiso reformar la administración financiera de Austria y creo la Cámara Real de Cuentas predecesora del actual Tribunal de Cuentas el 23 de diciembre del mismo año miro hacia Prusia, donde existía una Cámara General de Cuentas (Posteriormente Cámara Superior de Cuentas de Prusia ya desde 1974). En épocas de predominio de sistemas monárquicos y absolutistas, este tipo de intercambio estaba obviamente gobernado por los monarcas mismos, con el fin de sacar ventaja a los demás grandes potencias europeas. Un gobernante que tuviese una idea clara del estado de las finanzas estaba en condiciones de adelantarse al futuro, prever y disponer libremente de fondos, lo que revestía una enorme importancia desde el punto de vista militar, puesto que los ejércitos insumían más de 50% del presupuesto anual en aquella época. Una mayor previsibilidad financiera permitía a los Estados mantener más fuerzas armadas, lo que a su vez servirá como instrumento en una política del poder. Así, en los años 1960, cuando se hicieron planes en Viena para reformar la Entidad Fiscalizadora Superior, el titular de la institución envió a sus subordinados a otras ciudades de Europa Central para ver que se hacía en materia de auditoria y emular a otras instituciones.

²⁷ Secretaria general de la INTOSAI experiencia mutua ómnibus PRODEST de años INTOSAI y 50 años secretaria general, 2isca013, Editorial Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras (INTOSAI) Impreso en China por la EFS de China.
www.Intosai.org, 2016.



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO



Tras el fin de la Primera Guerra Mundial de 1918, las Entidades Fiscalizadoras (en adelante EFS) desarrollaron considerablemente sus relaciones bilaterales.

Por parte, la caída de los extensos imperios de Alemania, Austria – Hungría y Rusia cambió el mapa de Europa: surgieron nuevos Estados – naciones y, y con ellos se crearon nuevas administraciones e Instituciones estatales, incluyendo Entidades Fiscalizadoras Superiores. Por otra parte, el derrumbe de las monarquías propició el desarrollo de la democracia en Europa Central. La soberanía pasó de los monarcas a los Parlamentos, lo que modificó radicalmente el contexto constitucional de la labor de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, que se habían creado en su mayoría bajo regímenes Monárquicos. Dichas entidades intensificaron su cooperación a dos niveles. Con frecuencia las instituciones “jóvenes” consultaban a sus “mayores”, pidiéndoles su apoyo a diversas maneras, desde información acerca del estatuto constitucional de la institución concernida hasta intercambio de conocimientos técnicos y creación de capacidades. Las distintas partes interesadas entablaron también tempranamente un nutrido diálogo acerca de las bases jurídicas de las distintas EFS, desde los años 1920.

En aquella época la independencia de las Instituciones de Fiscalización ya ocupa un lugar central. Las enmiendas constitucionales referidas a dichas instituciones eran observadas con mucha atención en los demás Estados; se intercambiaban nuevos conceptos jurídicos y se definían ejemplos de prácticas óptimas. La base jurídica de determinadas instituciones impulsaba a menudos cambios en otros estados. El alto intercambio bilateral reflejaba ya la posición peculiar de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el contexto de las instituciones estatales: las EFS no pertenecen al Poder Ejecutivo ni a la Administración.



3.2 INTRODUCCIÓN GENERAL A LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA DE LA INTOSAI

- Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI facilitan orientación para la realización de auditorías financieras de entidades públicas.
- Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI representan el cuarto nivel (directrices de auditoría) de la estructura de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), del cual los Principios fundamentales constituyen el primer nivel, los Requisitos previos para el funcionamiento de las EFS, el segundo y los Principios fundamentales de auditoría (incluidas las normas de auditoría de la INTOSAI).
- Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI incluyen las Normas internacionales de auditoría (NIA) formuladas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board/IAASB). La INTOSAI contribuye al desarrollo de esas normas mediante su participación en los grupos de trabajo del IAASB que se encarga de formular nuevas normas o de revisar las ya existentes.
- Las Notas de Práctica, que forman parte de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI, sirven de guía para aplicar cada NIA en auditorías financieras de entidades públicas y sus orientaciones se añaden a las de dicha NIA.
- Al aplicar las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI a las auditorías financieras de entidades públicas, las Entidades Fiscalizadoras Superiores reconocen que las NIA y las NP sirven conjuntamente de guía. Si indican en su informe que la auditoría se ha realizado conforme a las ISSAI, los auditores del sector público se atienen a lo dispuesto en todas las ISSAI pertinentes para la auditoría, según se explica en la sección referida a la autoridad.



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO



- Si se comparan con los objetivos de una auditoría de estados financieros conforme a las NIA (es decir, expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable), los objetivos de una auditoría financiera de entidades públicas pueden comprender obligaciones suplementarias en materia de auditoría y de elaboración de informes. Por ejemplo, los auditores del sector público pueden verse en la obligación de informar sobre la conformidad, o falta de conformidad con las normas establecidas, incluidas las que rigen el presupuesto y la rendición de cuentas, por parte de la entidad pública, sobre la eficacia del control interno en la presentación de información financiera o sobre la economía, eficiencia y eficacia de programas, proyectos y actividades.
- El mandato de fiscalización de una Entidad Fiscalizadora Superior o las obligaciones que imponen a las entidades del sector público la legislación, la reglamentación, las órdenes ministeriales, las exigencias de políticas públicas o las resoluciones del poder legislativo pueden acarrear también obligaciones suplementarias de auditoría y elaboración de informes para los auditores del sector público.
- Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI no facilitan orientación detallada sobre las obligaciones de auditoría y elaboración de informes en relación con la conformidad con las normas, ya que ésta se contiene en las Directrices para las auditorías de cumplimiento. La ISSAI 4200 facilita orientación para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros. Basada en los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI, ha sido concebida para ayudar a los auditores del sector público que tengan la obligación de examinar la conformidad con las normas.² La ISSAI 4200 complementa a las Directrices de auditoría financiera (ISSAI 1000-2999) y debe leerse con ellas en caso de que haya obligaciones suplementarias como las descritas.



- Cuando las Directrices de auditoría financiera se aplican conjuntamente con las Directrices para las auditorías de cumplimiento, la finalidad es dotar a los auditores del sector público de un conjunto completo de orientaciones para llevar a cabo auditorías de estados financieros en el sector público que también tengan por objetivo el examen de la conformidad con las normas.

3.3 ANTECEDENTES

Las primeras normas de auditoría de la INTOSAI3 fueron publicadas por el Comité de normas de auditoría de la INTOSAI en junio de 1992, mientras que el Código de Ética de la INTOSAI fue aprobado en el XVI Congreso de la INTOSAI (INCOSAI) celebrado en Montevideo en 1998. Las normas de auditoría de la INTOSAI fueron reestructuradas ulteriormente, y el Código de Ética y las normas de auditoría de la INTOSAI actualmente en vigor fueron aprobados en el XVII INCOSAI celebrado en Seúl en 2001. Los dos textos se basan en la Declaración de Lima de Criterios sobre las Normas de Auditoría. El INCOSAI de Montevideo confirió por primera vez al Comité de normas de auditoría de la INTOSAI el mandato de formular directrices de aplicación de normas de auditoría. Este mandato fue reiterado en los ulteriores congresos de Seúl (2001) y Budapest (2004). El Comité presentó las Directrices de auditoría del rendimiento de la INTOSAI para su aprobación en el congreso de 2001 y pasó después a ocuparse de las directrices de auditoría financiera.

Como respuesta a una necesidad expresada por los miembros de la INTOSAI, el Comité de normas de auditoría de dicha organización acordó trabajar en la formulación de directrices de auditoría financiera basadas en las NIA creadas por el IAASB. El Comité también acordó facilitar orientación sobre las obligaciones suplementarias de auditoría y elaboración de informes que recaen en los auditores del sector público. La tarea de desarrollar las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI fue encomendada al grupo de trabajo de esta organización que se encarga de este ámbito.



En septiembre de 2005, la INTOSAI fue reorganizada según el nuevo plan estratégico de la organización y el Comité de normas de auditoría fue sustituido por el Comité de normas profesionales (PSC). Las funciones del Grupo de Trabajo de directrices de auditoría financiera fueron asumidas por el Subcomité de directrices de auditoría financiera que había sido creado dentro de la nueva estructura de comités y que depende del PSC.

Se ha previsto incluir en el marco de las ISSAI, dentro del segundo nivel de su estructura, un código del control de calidad (ISSAI 40) que deberán aplicar las Entidades Fiscalizadoras Superiores para todo tipo de actividades de auditoría.

3.4 LA FINALIDAD DE LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA DE LA INTOSAI

La finalidad primordial de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI es proporcionar a los miembros de esta organización un conjunto completo de orientaciones para la auditoría de estados financieros de las entidades públicas. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI incluyen las Notas de Práctica creadas por la INTOSAI y las NIA formuladas por el IAASB, y todas ellas forman parte de la categoría de directriz dentro de la estructura de normas de la INTOSAI.

Los Principios fundamentales de la INTOSAI son primordiales para la realización de auditorías y la elaboración de los correspondientes informes por las Entidades Fiscalizadoras Superiores. De todos modos, al utilizar aspectos de las NIA que resultan pertinentes para las auditorías financieras realizadas por las Entidades Fiscalizadoras Superiores y crear las Notas de Práctica que incluyen consideraciones específicas para las auditorías financieras de entidades públicas, la INTOSAI proporciona un conjunto completo de Directrices de auditoría financiera que pueden utilizar todas las Entidades Fiscalizadoras Superiores en todos los entornos institucionales y de control.



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO



Las Notas de Práctica contienen una declaración inequívoca sobre la aplicabilidad de las NIA a las auditorías de entidades públicas además de orientaciones adicionales para los auditores del sector público y están dirigidas a no sólo a ellos sino también, en su caso, a otros auditores que lleven a cabo auditorías financieras de entidades públicas, y cuando proceda servirán asimismo de guía general sobre las obligaciones de auditoría y elaboración de informes que recaen en los auditores del sector público. Existe una Nota de práctica distinta para cada NIA. Las Notas de Práctica se crean siempre que el IAASB publica nuevas NIA o actualiza las ya existentes. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI se aplican a las auditorías de estados financieros según se definen en la ISSAI 12005 y tratan de consideraciones adicionales de auditoría para el sector público. Las obligaciones de auditoría y elaboración de informes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores referentes a las auditorías financieras pueden incluir otros aspectos de las auditorías de regularidad (según se precisa en el párrafo 19). En el sector público, las auditorías de estados financieros aparecen combinadas a menudo con las auditorías de cumplimiento. La ISSAI 42006 regula esas obligaciones suplementarias de auditoría y elaboración de informes. Las auditorías de cumplimiento incluyen una valoración sobre si las actividades, operaciones financieras e información reflejadas o contenidas en las cuentas o los estados financieros resultan conformes con las resoluciones pertinentes del poder legislativo entre las que figuran las leyes y decisiones presupuestarias, las provisiones de fondos, los contratos, los convenios de subvención, etc.

Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI se aplican a la auditoría de todos los niveles de la administración pública. En función del mandato de fiscalización o la ley reguladora de la Entidad Fiscalizadora Superior, las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI pueden aplicarse a entidades del sector privado que gestionen servicios o fondos públicos, por ejemplo a través de acuerdos de asociación o que sean receptoras de subvenciones o ayudas públicas.



3.5 ALCANCE DE LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA DE LA INTOSAI

El objetivo de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI es facilitar orientación para las auditorías de estados financieros del sector público y, dentro de ella, criterios generales sobre objetivos adicionales de auditoría y elaboración de informes en relación con la auditoría de estados financieros en el sector público.

Los Principios fundamentales de la INTOSAI no definen el concepto de una auditoría de estados financieros. Según la ISSAI 1007, el pleno alcance de la fiscalización pública abarca las auditorías de regularidad y las operacionales o de gestión. La auditoría de regularidad comprende:

- a) La certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros.
- b) La certificación de la Cuenta General del Estado.
- c) La fiscalización de los sistemas y de las operaciones financieras así como la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.
- d) La fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos.
- e) La fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada.
- f) El informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización, o relacionada con ella, y que la Entidad Fiscalizadora Superior considere que deba ser puesta de manifiesto.

El alcance de una auditoría de regularidad realizada con arreglo a la ISSAI 100 es más vasto por tanto que el alcance de una auditoría de estados financieros realizada con arreglo a las NIA.



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO



Más aún, la definición de auditoría financiera en cada Entidad Fiscalizadora Superior depende de su reglamentación, mandato y estructura organizativa. El mandato puede contener obligaciones de auditoría y elaboración de informes que sean diferentes o suplementarias a las establecidas para la auditoría de estados financieros. La auditoría de este tipo de información exigirá a los auditores del sector público más trabajos que los requeridos exclusivamente para auditar y elaborar informes sobre los estados financieros con arreglo a las NIA.

Las NIA incluyen disposiciones aplicables a las auditorías financieras de entidades públicas, a menudo en un epígrafe separado, debido a la participación de la INTOSAI en su formulación. Las Notas de Práctica facilitan orientaciones adicionales que deberán tenerse en cuenta cuando guarden relación con el mandato de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Aunque las Directrices de auditoría financiera pueden facilitar orientación sobre las obligaciones de auditoría y elaboración de informes de naturaleza adicional a la facilitada en las NIA, su finalidad no es servir de guía sobre el pleno alcance de una auditoría de regularidad realizada de acuerdo con los Principios fundamentales de la INTOSAI, o todas las obligaciones suplementarias de auditoría o elaboración de informes que se derivan de los mandatos de las Entidades fiscalizadoras superiores. En presencia de otras obligaciones distintas a las propias de la auditoría de estados financieros, los auditores del sector público pueden tener que aplicar otras directrices de la INTOSAI. La ISSAI 42008 facilita orientación sobre las obligaciones derivadas de las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros.



3.6 ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA DE LA INTOSAI

Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI constan inicialmente de 38 ISSAI, 36 de las cuales incorporan una NIA y una Nota de Práctica para apoyar la adopción y el uso de la NIA en el sector público. La NIA y la Nota de práctica componen ambas una directriz sobre el tema correspondiente. Las restantes ISSAI, que no se basan en las NIA ni las incorporan, son la ISSAI 1000 “Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI” y la ISSAI 1003, el Glosario⁹, que incluye el Glosario del IAASB y aporta términos y explicaciones de carácter complementario en relación con el sector público.

Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI se clasifican como ISSAI (ISSAI 1000 a ISSAI 2999) dentro del sistema de la INTOSAI. Las tres últimas cifras del número de cada ISSAI corresponden al número de la NIA (por ejemplo, la ISSAI 1800 comprende la NIA 800 y su Nota de Práctica). El Apéndice 2 ofrece una visión general de las ISSAI de auditoría financiera.

Las NIA se caracterizan por presentar la información estructurada en distintas secciones:

a) Introducción

La parte introductoria puede contener información sobre la finalidad, el alcance y la materia de la NIA, además de las obligaciones de los auditores y otros intervinientes en el contexto de la NIA.

b) Objetivo

Cada NIA contiene una declaración inequívoca del objetivo del auditor en el ámbito de auditoría tratado en dicha NIA.

c) Definiciones

Para entender mejor las NIA, en cada una de ellas se definen los términos aplicables.



d) Exigencias

El (los) objetivo (s) se apoya (n) en exigencias claramente expresadas con la frase “el auditor deberá”. Al tomar como orientación las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI, el término “deberá” se interpretará como “podrá”. Cuando se haga referencia a las NIA en el informe de auditoría, habrá que atenerse a lo dispuesto en ellas.

e) Disposiciones de aplicación y otras disposiciones explicativas

Esta parte explica con más detalle el significado o la finalidad de las exigencias, o bien incluye ejemplos de procedimientos que pueden ser apropiados en circunstancias determinadas o subsecciones relativas a “consideraciones específicas a las entidades del sector público”.

Estos párrafos se han insertado previo acuerdo con el IAASB para reforzar la aplicación en las auditorías financieras de entidades públicas. Algunas NIA contienen asimismo “consideraciones específicas para las auditorías de entidades de menor tamaño”, que no suelen aplicarse normalmente en la auditoría de entidades públicas o que reciben ayudas públicas aun cuando la entidad en cuestión cuente con poco personal, lleve a cabo operaciones sencillas o disponga de un presupuesto relativamente reducido. En estas situaciones, la entidad pública puede tener sin embargo que llevar a cabo operaciones complicadas, como la recepción de transferencias de otras administraciones y adecuarse a leyes, reglamentos, políticas y sistemas fijados por un nivel superior de la administración y responder por el empleo del dinero del contribuyente.

Por consiguiente, los auditores del sector público examinarán cuidadosamente la pertinencia de todas esas consideraciones. Las Notas de Práctica pueden incluir orientaciones adicionales en este ámbito cuando se estime importante dar más instrucciones para las auditorías de entidades públicas de menor tamaño.



Las Notas de Práctica para las NIA están divididas en distintas secciones:

a) Fundamentos

Esta sección contiene información sobre la NIA, incluida una introducción a la misma, y el contenido de la Nota de Práctica.

b) Aplicabilidad de la NIA en la auditoría del sector público

Cada Nota de Práctica contiene una declaración inequívoca acerca de la aplicabilidad de la NIA a las auditorías de entidades públicas, en la que pueden influir cuestiones ligadas a las obligaciones legales y al mandato ampliado del auditor del sector público (legalidad/regularidad, aspectos de cumplimiento y rendimiento). En algunas Notas de Práctica, cuando se considera esencial para su alcance, se hace referencia a estas cuestiones.

c) Orientaciones adicionales sobre cuestiones ligadas al sector público

Con el fin de ayudar a los auditores del sector público a aplicar las NIA en las auditorías de entidades públicas, esta sección sirve de guía adicional y específica para este sector con carácter general y puede estructurarse en torno a los epígrafes de la NIA. Cuando proceda, los párrafos de esta sección harán referencia a los párrafos correspondientes de la NIA. La orientación puede consistir también en ejemplos más pertinentes para las auditorías de entidades públicas que los establecidos en la NIA. Cuando proceda también, se definirán términos ISSAI 1000 aplicables en esta sección, que se dividirá en subsecciones para cada ámbito. Como ejemplo de las cuestiones examinadas en esta sección pueden citarse los siguientes:

- i. Cuestiones referentes a legislación específica aplicable al sector público
- ii. Cuestiones referentes a aspectos de interés general del sector público, como la administración de recursos ajenos, la rendición de cuentas y la transparencia.



- iii. Cuestiones referentes a los distintos modelos de Entidades Fiscalizadoras Superiores (modelos de Auditor General y del Tribunal de Cuentas) y la subcontratación de tareas por dichas Entidades a empresas de auditoría externas.
- iv. Cuestiones referentes a principios y prácticas contables que resultan específicos de las entidades públicas.
- v. Cuestiones referentes a determinadas organismos (ministerios, agencias, organismos semioficiales), y sectores públicos (hacienda, defensa, justicia, sanidad, medio ambiente, etc.).
- vi. Otras cuestiones directamente relacionadas con la aplicación de la NIA en las auditorías financieras de entidades públicas.

3.7 APLICACIÓN DE LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA DE LA INTOSAI EN CALIDAD DE NORMAS

La referencia al uso de las normas puede ser de cuatro distintos tipos en función de las normas aplicadas y el mandato de la EFS:

- a) Con arreglo a las ISSAI (1000-2999), lo que significa la plena conformidad con todas las NIA aplicables y con las orientaciones adicionales facilitadas en las Notas de Práctica para las NIA emitidas por la INTOSAI.
- b) Con arreglo a las NIA, lo que significa la plena conformidad con todas las NIA aplicables.
- c) Con arreglo a los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI10, lo que no significa la plena conformidad con las NIA incluidas actualmente en las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI (ISSAI 1000-2999).
- d) Con arreglo a las normas de auditoría nacionales que resulten pertinentes.

Se insta a los auditores del sector público que indiquen en su informe sobre un conjunto de estados financieros que la auditoría ha sido realizada con arreglo a las NIA a que apliquen las orientaciones adicionales para el sector público contenidas en las ISSAI 1000-2999. Cuando los auditores del sector público tengan obligaciones suplementarias



de auditoría y elaboración de informes, será necesario también remitirse a las normas aplicables.

3.8 APLICACIÓN DE LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA DE LA INTOSAI PARA APOYAR LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA INTOSAI

Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI han sido formuladas para apoyar la aplicación de los Principios fundamentales¹¹ de la INTOSAI y de las NIA (como normas u orientación junto con las Notas de Práctica). Los Principios fundamentales de la INTOSAI han sido redactados para establecer normas generales para todas las actividades de auditoría llevadas a cabo por las Entidades fiscalizadoras superiores. La aplicación de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI a modo de orientación no menoscabará la utilización de los Principios fundamentales de la INTOSAI como normas de auditoría dotadas de autoridad. En tal caso, se hará mención a que los Principios fundamentales de la INTOSAI constituyen las normas dotadas de autoridad.

3.9 CUESTIONES GENERALES DE LAS AUDITORÍAS DE ENTIDADES PÚBLICAS

Esta sección trata de algunas cuestiones generales de interés para el sector público, pero no cubre todas las cuestiones relativas a este sector que pueden tenerse en cuenta en las auditorías financieras de un entorno específico. Sin embargo, las cuestiones tratadas se han estimado de importancia general para los auditores del sector público al aplicar las ISSAI sobre auditoría financiera.

Los conceptos expuestos en los párrafos 46-88 se refieren a cuestiones pertinentes para los auditores del sector público que se explican con más detalle en cada NP. Sin embargo, al aplicar las directrices hay que tener en cuenta el conjunto de todas ellas.



3.10 DIFERENTES SISTEMAS DE FISCALIZACIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO

Existen diferentes modelos de auditores externos en el mundo. Los tres más comunes son los siguientes:

- a) Modelo de Auditor General
- b) Modelo de Tribunal de Cuentas
- c) Modelo de Órgano Colegiado.

Ahora bien, cada país puede tener un modelo único y existen muchas variaciones nacionales en cuanto al funcionamiento de una Entidad Fiscalizadora Superior que influyen a su vez en el modo en que se adoptan y aplican las ISSAI, las cuales se han elaborado para servir de guía a los auditores del sector público con independencia de su modelo. El modelo de Auditor General suele conceder prioridad a la auditoría financiera y funcionar en condiciones que hacen más pertinente la adopción de las ISSAI. El modelo de Órgano Colegiado es similar al anterior, salvo en lo referente a la estructura interna de la institución de auditoría. La diferencia principal que distingue al modelo de Tribunal de Cuentas reside en que, por lo general, los funcionarios públicos son responsables personalmente de pagos efectuados ilegalmente o sin autorización. Sin embargo, puede haber sanciones similares en el modelo de Auditor General en algunos casos. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores pueden imponer sanciones o correcciones a los funcionarios controlados en esos entornos. La prioridad del trabajo de auditoría suele centrarse en verificar la legalidad de las operaciones en vez de expresar una opinión sobre la exactitud y fiabilidad de los estados financieros. El modelo de Órgano Colegiado puede igualmente comportar funciones jurisdiccionales. Los Principios fundamentales de la INTOSAI¹⁴ declaran que, dado el enfoque y la estructura que poseen algunas Entidades Fiscalizadoras Superiores, no todas las normas de auditoría de la INTOSAI son aplicables a todos los aspectos de su actividad. Por ejemplo, el carácter judicial del examen de los asuntos llevado a cabo por los Tribunales



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO



de Cuentas confiere a ciertos aspectos de su actividad un carácter fundamentalmente distinto de la auditoría financiera y operativa que efectúan las Entidades Fiscalizadoras Superiores organizadas en un sistema jerárquico regido por un auditor o un contador general. Las normas de la INTOSAI no regulan con detalle estas funciones jurisdiccionales.

En las ISSAI 1000-2999 se ha incluido, cuando se ha considerado necesario, orientación específica para las Entidades Fiscalizadoras Superiores con funciones jurisdiccionales como las que siguen el modelo de Tribunal de Cuentas. La prioridad especial dada a las cuestiones de conformidad en ese modelo puede requerir la adopción de las Directrices para las auditorías de cumplimiento¹⁵ de la INTOSAI además de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI.



BIBLIOGRAFIA

- KPMG- 2016- Nuevo informe de auditoría: Mayor Transparencia e información más relevante, España.
- DELOITTE- 2016- Nuevo informe de Auditor Independiente Norma Internacional de Auditoria entrada en vigor a partir de compromisos que terminen en/o después del 15 de diciembre de 2016.
- Adaptación de las normas internacionales de Auditoria XXII Congreso Nacional de Auditoria, 6 y 7 de octubre de 2014.
- BORRADOR DE DISCUSION MAYO 2014- Cambios propuestos a las normas internacionales de auditoria (NIA) abordando relevaciones en la auditoria de estados financieros.
- Nueva Estructura del informe de Auditoría Independiente (Información más relevante para los usuarios), Rubén Centellas España, 2017.
- Diccionario Real de Academia Española, 2012.
- Normas Internacionales de la Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), ISSAI 100, en su numeral 18, www.issai.org.
- Texto Proceso Integral de Auditoria de Estados Financieros, Julio Rocha Chavarria 2016.
- www.economipedia.com, 2017.
- www.intosai.org, 2016.
- www.iaasb.org, 2016