

EL DICTAMEN DEL AUDITOR EN ENTIDADES PÚBLICAS

CPC ALAN E. ROZAS FLORES ()*

RESUMEN

A continuación se presenta un marco general para identificar los pasos a seguir en la elaboración del Dictamen aplicado a entidades públicas. Dichos pasos implican la redacción, discusión y emisión definitiva del Dictamen.

En lo referente a la redacción se enfocan las categorías del Dictamen, su estructura y los tipos de opinión que puede emitir el auditor. También se presenta un marco para identificar los aspectos a tener en cuenta en el desarrollo de una entrevista. A continuación se tratan aspectos relativos a la emisión definitiva del Dictamen, la evaluación de los resultados de la discusión y entrevista con los directivos de la organización; y, finalmente, dos aspectos fundamentales que debe considerar el auditor: La fecha del Dictamen y los hechos subsecuentes.

Las normas de auditoría, generalmente aceptadas, requieren que se emita un informe, siempre que el nombre del auditor esté asociado con estados financieros. Por su parte, las normas del INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) relativas a la elaboración del informe establecen que: "Al final de cada fiscalización, el auditor debe

preparar por escrito su opinión o informe poniendo de manifiesto en forma adecuada los hechos descubiertos; su contenido debe ser fácil de entender, estar exento de vaguedades o ambigüedades, incluir sólo aquella información debidamente documentada y además debe ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo". Además, señala: "En relación a la auditoría de regularidad, el auditor debe preparar un informe escrito, que bien formará parte del informe de las cuentas o será presentado por separado, de los controles de la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes. El informe comprenderá una declaración de la confirmación positiva de las partidas comprobadas y una confirmación negativa de las partidas no comprobadas".

CONCEPTOS BÁSICOS

Definición de Dictamen

El objetivo de la auditoría financiera en el sector público es el examen de los estados financieros de determinada entidad y cuya finalidad es emitir una opinión sobre los mismos. Tal opinión se denomina Dictamen.

*) Docente Asociado de la Facultad de Ciencias Contables de la UNMSM.

A. Redacción del Dictamen

El Dictamen de auditoría es el medio a través del cual el auditor emite su juicio profesional sobre los estados financieros que ha examinado. El Dictamen es la expresión escrita donde el auditor expone su conclusión sobre la tarea que realizó. Cada una de las distintas fases de una auditoría tienen como objetivo final la emisión del Dictamen.

Es común que al informe del auditor sobre los estados financieros se le denomine *Dictamen del Auditor*, expresión usada por algunos organismos profesionales en el pasado. Actualmente, la profesión de Contador Público ha generalizado su denominación bajo el nombre de *Informe de Auditoría* que es la expresión más apropiada. Es también de uso general denominar *Dictamen* al documento del informe donde el auditor emite su opinión.

Preparar un buen informe de auditoría requiere algo más que tener conocimientos profundos de auditoría financiera. Requiere una gran destreza para ordenar correctamente los hechos y expresar las opiniones haciendo uso de un lenguaje correcto, actual, comprensible, e incluso persuasivo.

Antes de elaborar el informe el auditor efectúa una revisión minuciosa de los papeles de trabajo para asegurar que éstos cumplieron satisfactoriamente los objetivos de la auditoría, es decir, que se hayan atado todos los cabos sueltos, además de considerarse todos los asuntos de importancia, y todas las cuestiones planteadas hayan sido resueltas.

Categorías de Informes

Existen cuatro categorías principales de informes de auditoría de estados financieros, los cuales vamos a resumir:

1. Informe de auditoría basado en un examen de estados financieros preparado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. Informe especial de auditoría basado en exámenes de algunas cuentas, procedimientos de auditoría convenidos, o con una base de contabilidad diferente de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. Informe de certificación basado en el cumplimiento de un contrato de certificación.
4. Informe basado en la realización de un análisis.

Estructura

El Dictamen de auditoría está compuesto por siete partes principales, que son las siguientes:

1. Título del Informe

Las normas de auditoría requieren que se dé un título al informe y que en dicho título se incluya la palabra *independiente*, expresión que en alguna EFS (Entidad Fiscalizadora Superior) no se utiliza.

2. Destinatario(s) del Informe

Por lo general, el informe es dirigido a la entidad, a su titular, accionistas o consejo directivo.

3. Párrafo de Introducción

Este párrafo cumple tres funciones:

En primer lugar, establece en forma clara que el tipo de trabajo realizado es una auditoría o examen de estados financieros.

En segundo lugar, se señalan distinguiendo los estados financieros que se auditaron, incluyendo las fechas de los balances generales y los períodos contables a los que corresponden. La redacción de los estados financieros en el informe debe ser idéntica a los que utilizó la entidad en los estados financieros.

En tercer lugar, debe indicar que los estados financieros son responsabilidad de la dirección de la entidad pública auditada, y que la responsabilidad del auditor es manifestar una opinión basándose en su auditoría. El propósito de esta afirmación es comunicar que la administración de la entidad es responsable de escoger los principios de contabilidad generalmente aceptados y tomar las decisiones de medición y declaración al aplicar dichos principios, además de aclarar los roles o papeles respectivos de la administración y del auditor.

4. Párrafo de Alcance

Este párrafo es una declaración de hechos, sobre lo que hizo el auditor en la auditoría. Incluye, en primer lugar, la indicación que el auditor siguió las normas de auditoría generalmente aceptadas; así como las normas de auditoría gubernamental emitidas por la EFS; luego, describe brevemente algunos aspectos importantes de la auditoría.

El párrafo de alcance indica que la auditoría se hizo para obtener una *certeza*

razonable sobre si los estados financieros están libres de errores materiales.

Además, en esta párrafo el auditor debe declarar que la auditoría comprende la evaluación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas internacionales de contabilidad para el sector público, las que han sido recientemente publicadas por IFAC (Federación Internacional de Contadores) y son conocidas como “Declaraciones Estándares de Contabilidad para los Sectores Públicos Internacionales”.

5. Párrafo de Opinión

En un informe normal, en este párrafo se indican las conclusiones del auditor el cual se basa en los resultados de la auditoría. Esta parte del informe es tan importante que a menudo todo el informe de auditoría se le conoce sólo como la *opinión del auditor*.

Es recomendable que tales conclusiones lleven implícitas los cuatro elementos básicos de los hallazgos de auditoría; es decir condición, criterio, causa y efecto.

6. Nombre de la EFS, y firma del Auditor

Contiene la identificación de la EFS que llevó a cabo la auditoría, así como la identificación y firma del auditor que refrenda el informe.

7. Lugar y Fecha del Informe

En esta parte debe mencionarse la localidad (lugar) y la fecha del informe, aquella en la que el auditor concluye los procedimientos de auditoría más importantes en el campo. Esta fecha es importante para los usuarios porque indica el último día

en que el auditor es responsable de analizar sucesos significativos que ocurrieron después de la fecha de los estados financieros.

Tipos

El Dictamen puede ser de cuatro tipos:

1. *Dictamen sin salvedades*

Denominado también *dictamen sin modificaciones*, estándar o limpio; es el que concluye que los estados financieros se presentan razonablemente.

Un modelo de este informe se aprecia en el Apéndice A.

2. *Dictamen con salvedades*

Es el que concluye que los estados financieros se presentan razonablemente, salvo por algunos aspectos puntualmente especificados.

Un modelo de este informe se aprecia en el Apéndice B.

3. *Dictamen adverso*

Es el que concluye que los estados financieros no se presentan razonablemente.

Un modelo de este informe se aprecia en el Apéndice C.

4. *Dictamen con abstención de opinión*

Es el que señala la imposibilidad del auditor para dar una opinión de cualquiera de los tipos anteriores.

Un modelo de este informe se aprecia en el Apéndice D.

Condiciones a tenerse en cuenta para emitir un Dictamen distinto al de “sin salvedades”

Condición 1

Cuando el auditor no ha acumulado suficiente evidencia para concluir que los estados financieros se presentan de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptadas, existe una restricción de alcance.

Existen dos causas principales de las restricciones de alcance: restricciones que impone el cliente y restricciones ocurridas por circunstancias fuera del control del cliente o del auditor.

Condición 2

Cuando los estados financieros no se han preparado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y normas internacionales de contabilidad para el sector público.

Condición 3

Cuando el auditor no es independiente.

B. Discusión del Dictamen

Esta actividad consiste en la discusión del dictamen con los directivos de la entidad pública auditada con criterio objetivo y constructivo. Esta confrontación del informe de auditoría con el ente auditado es un aspecto importante y necesario en toda auditoría. Se lleva a cabo en una entrevista final, después de terminado el trabajo de campo y luego de ser evaluados los hallazgos de auditoría; se discuten las observaciones con el comité asesor de auditoría y se confecciona el Dictamen en borrador. El propósito es dar a conocer a la alta dirección de la entidad los hallazgos no absueltos y respecto de los cuales no se recibieron respuestas en la etapa de ejecución.

Participantes en la Entrevista

La entrevista final debe considerar, en lo posible, a los siguientes funcionarios:

Por la Entidad:

- Ejecutivo Superior
- Director de Administración
- Director de Finanzas
- Director de cada área examinada con hallazgos no absueltos

Por la EFS (Contraloría General/Tribunal de Cuentas):

- Auditor supervisor
- Auditor jefe o encargado

Estructuración de la Entrevista:

Así el propósito de esta entrevista esté claramente determinado por los auditores y sea previamente conocido por la entidad auditada, es conveniente considerar todas las etapas que son habituales en cualquier tipo de entrevistas, esto es: la preparación, la ejecución y la evaluación o análisis del resultado.

La etapa de preparación, además de la cita previa y la explicación del propósito de ella, incluye un resumen de los temas a tratar y la forma como éstos serán planteados.

En la etapa de ejecución se debe tener presente que en cierto sentido el informe ya ha sido aceptado por la administración, toda vez que ésta ya ha sido informada sobre los hallazgos de auditoría, inmediatamente, en la fase de ejecución de la misma. Lo que el auditor hace en esta entrevista es asegurarse de que sus conclusiones son consideradas razonables por la dirección de la entidad auditada, y él, no obstante conocer y entender todo lo referente al resultado de la auditoría, está abierto a escuchar

nuevas consideraciones, y, si aparece algún hecho o aspecto razonable, sobre todo aquéllos respecto de los cuales la administración ya tomó acciones correctivas; todavía pueden ser incorporados dentro del informe.

Por último, en la etapa de análisis de la entrevista el auditor pondera y evalúa toda la información obtenida durante ésta, durante el transcurso de la auditoría y determina el contenido del informe definitivo.

C. Emisión del Dictamen

En los acápites anteriores se han descrito los procesos de elaboración del dictamen preliminar y su discusión con los ejecutivos de la entidad pública auditada; estos procesos concluyen con la emisión, esta vez definitiva, del Dictamen de Auditoría, por lo tanto, seguidamente se analizan los diferentes aspectos que deben tenerse presentes al momento de emitir el informe.

Validación del Dictamen

Después de que el auditor ha conversado con los ejecutivos de la entidad pública los hallazgos redactados en el informe preliminar y ha ponderado suficientemente el efecto de las evidencias que sustentan dicho informe, procede a validar la información obtenida para luego concordar con el comité asesor de auditoría o con el director de auditoría la estructura y contenido del Dictamen de Auditoría.

Fecha del Dictamen

Un elemento importante que se debe considerar es la fecha en la cual se emite el informe, la cual debe corresponder a la fecha en que el auditor concluye los proce-

dimientos de auditoría más importantes en el campo; toda vez que indica a los usuarios del informe el último día en que el auditor es responsable de analizar sucesos significativos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros. Por ejemplo, si el balance general está fechado el 31 de diciembre y el dictamen de auditoría ha sido emitido con fecha 30 de marzo, entonces, se supone que el auditor ha investigado además, las operaciones y sucesos importantes ocurridos entre ambas fechas que no están contenidos en los estados financieros; pero que pudieran incidir en las informaciones presentadas en ellos.

Hechos Subsecuentes

Como se ha dicho, la responsabilidad del auditor por eventos subsecuentes comienza en la fecha de los estados financieros y termina en la fecha en que concluye el trabajo de campo; de esta manera, cualquier información pertinente descubierta como parte de la revisión de estos hechos subsecuentes se incorpora en los estados financieros antes de su emisión. Pero, eventualmente podría ocurrir que con posterioridad a la emisión de los estados

financieros auditados, y el consiguiente dictamen de auditoría, se descubrieran hechos que afecten o no el informe emitido. Por ejemplo, podría ocurrir que una cuenta por cobrar que al momento de la auditoría se consideró como cobrable, no resulte tal en momento posterior debido a que el deudor declaró la quiebra; o en otro caso, cuando con fecha posterior, el auditor se entera de que los estados financieros, cuyo dictamen fuera emitido sin salvedad, incluyen un error significativo o información engañosa, como ventas ficticias importantes o inventarios obsoletos no detectados.

En estos casos el auditor, actuando como tal, tiene la responsabilidad de ponderar convenientemente la situación detectada, en el evento que por la importancia y significación de la misma, tuviera que informar a los usuarios de los estados financieros auditados del hecho conocido. Esta responsabilidad es independiente del deber que le compete, en su calidad de fiscalizador, de revisar exhaustivamente los hechos y adoptar las medidas que sean consecuentes a su facultades fiscalizadoras.

APÉNDICE A

Modelo de Dictamen sin salvedades

Dictamen de los Auditores Independientes

(o nombre de la EFS)

A los señores...

- 1. Hemos auditado el balance general de la entidad XYZ al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, y los correspondientes estados de gestión, de cambios en el patrimonio neto y de flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la gerencia (administración) de la entidad y nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre ellos basada en la auditoría que efectuamos.*
- 2. Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República (nombre de la EFS). Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con la finalidad de obtener seguridad de que los estados financieros no presentan errores importantes: Una auditoría comprende el examen basado en comprobaciones selectivas de las evidencias que respaldan la información y los importes presentados en los estados financieros. También comprende la evaluación de los principios de contabilidad aplicados, de las normas internacionales de contabilidad para el sector público, y de las principales estimaciones efectuadas por la gerencia (administración); así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la auditoría que hemos efectuado constituye una base razonable para nuestra opinión.*
- 3. En nuestra opinión, los estados financieros antes indicados, presentan razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, la situación financiera de la entidad XYZ al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo, por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.*

Montevideo, XX de marzo de 19X3

Refrendado por:

Auditor Supervisor

*Auditor Encargado
(Jefe de Comisión)*

APÉNDICE B

Modelo de Dictamen con salvedades

Dictamen de los Auditores Independientes

(o nombre de la EFS)

A los señores...

- 1. Hemos auditado el balance general de la entidad XYZ al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, y los correspondientes estados de gestión, de cambios en el patrimonio neto y de flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la gerencia (administración) de la entidad y nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre ellos basada en la auditoría que efectuamos.*
- 2. Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República (nombre de la EFS). Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con la finalidad de obtener seguridad de que los estados financieros no presentan errores importantes: Una auditoría comprende el examen basado en comprobaciones selectivas de las evidencias que respaldan la información y los importes presentados en los estados financieros. También comprende la evaluación de los principios de contabilidad aplicados, de las normas internacionales de contabilidad para el sector público, y de las principales estimaciones efectuadas por la gerencia (administración); así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la auditoría que hemos efectuado constituye una base razonable para nuestra opinión.*
- 3. Al 31 de diciembre de 19X1 la entidad XYZ no ha efectuado provisiones para cuentas de cobranza dudosa por los créditos de promoción agraria otorgados por \$ 250,420. La administración ha establecido un plan para registrar estas provisiones durante el ejercicio 19X2; sin embargo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, la entidad debió efectuar una provisión en el ejercicio 19X1 disminuyendo el activo, el resultado del ejercicio y el patrimonio de dicho importe.*
- 4. En nuestra opinión, excepto por el efecto de los ajustes del asunto indicado en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos, presentan razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, la situación financiera de la entidad XYZ al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo, por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.*

Montevideo, XX de marzo de 19X2

Refrendado por:

Auditor Supervisor

*Auditor Encargado
(Jefe de Comisión)*

APÉNDICE C

Modelo de Dictamen Adverso

Dictamen de los Auditores Independientes

(o nombre de la EFS)

A los señores...

- 1. Hemos auditado el balance general de la entidad XYZ al 31 de diciembre de 19X1, y los correspondientes estados de gestión, de cambios en el patrimonio neto y de flujos de efectivo por el año terminado en esas fechas. La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la gerencia (administración) de la entidad y nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre ellos basada en la auditoría que efectuamos.*
- 2. Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República (nombre de la EFS). Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con la finalidad de obtener seguridad de que los estados financieros no presentan errores importantes: Una auditoría comprende el examen basado en comprobaciones selectivas de las evidencias que respaldan la información y los importes presentados en los estados financieros. También comprende la evaluación de los principios de contabilidad aplicados, de las normas internacionales de contabilidad para el sector público, y de las principales estimaciones efectuadas por la gerencia (administración); así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la auditoría que hemos efectuado constituye una base razonable para nuestra opinión.*
- 3. Al 31 de diciembre de 19X1 la entidad no ha registrado \$400,125 de intereses devengados sobre pasivos a largo plazo. Así mismo las cuentas por cobrar corrientes a esa fecha están sobre estimadas en \$ 241,112 al haberse considerado en 19X1 intereses que se devengarán en ejercicios futuros. Estas prácticas no son concordantes con principios de contabilidad generalmente aceptados y han tenido el efecto de incrementar inapropiadamente los resultados de las operaciones del ejercicio 19X1 en \$ 821,210 y distorsionar la situación financiera de la empresa al término de dicho año.*
- 4. En nuestra opinión, debido al efecto del asunto indicado en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos, no presentan razonablemente la situación financiera de la entidad XYZ al 31 de diciembre de 19X1, ni los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo, por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.*

Montevideo, XX de marzo de 19X2

Refrendado por:

Auditor Supervisor

*Auditor Encargado
(Jefe de Comisión)*

APÉNDICE D

Modelo de Dictamen con Abstención de opinión

Dictamen de los Auditores Independientes

(o nombre de la EFS)

A los señores

1. Fuimos designados para auditar el balance general de la entidad XYZ al 31 de diciembre de 19X1, y los correspondientes estados de gestión, de cambios en el patrimonio neto y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la gerencia (administración) de la entidad.
2. La entidad no practicó el inventario físico de activos fijos, el cual asciende a \$ 1'252,380 al 31 de diciembre de 19X1. Así mismo no nos fue posible comprobar el valor de los ítems que comprenden el rubro maquinaria, maquinaria y equipo, debido a que la entidad no dispone de registros auxiliares adecuados
3. Teniendo en cuenta que la entidad no practicó el inventario físico del rubro inmuebles, maquinaria y equipo, y no fue posible aplicar otros procedimientos de auditoría que nos hubiesen permitido satisfacerlos acerca del saldo al 31 de diciembre de 19X1 y la ausencia de los registros auxiliares no permitió asegurarnos del valor de los activos incluidos en el indicado rubro, consideramos que el alcance de nuestra revisión, no fue lo suficientemente amplia para permitirnos expresar, y no expresamos opinión sobre los estados financieros arriba indicados.

Montevideo, XX de marzo de 19X2

Refrendado por:

Auditor Supervisor

Auditor Encargado
(Jefe de Comisión)

BIBLIOGRAFÍA

ARENS Alvin y James LOEBECKE.
1996. *Auditoría: Un Enfoque Integral*.
Editorial Prentice Hall, Hispanoamericana
S. A.

BANCO INTERAMERICANO DE
DESARROLLO (BID).
*Política del Banco sobre Auditoría de
Proyectos y Entidades (AF-100)*.

BANCO INTERAMERICANO DE
DESARROLLO (BID).
Guías para la Preparación de Estados Finan-
cieros y Requisitos de Auditoría (AF-300).

COMITÉ DE NORMAS DE AUDITORÍA
Normas de Auditoría del INTOSAI.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA
REPÚBLICA DE PERÚ.
1998. *Manual de Auditoría Gubernamental (MAGU)*.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTA-
DORES PÚBLICOS.
Normas de Auditoría Generalmente
Aceptadas.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTA-
DORES PÚBLICOS.
Normas Internacionales de Auditoría de
IFAC.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTA-
DORES PÚBLICOS.
Normas Internacionales de Contabilidad
para el Sector Público de IFAC (Federación
Internacional de Contadores).