

# COMUNICACIONES DE AUDITORÍA EN ENTIDADES PÚBLICAS

CPC ALAN ERROL ROZAS FLORES (\*)

## RESUMEN

En todo trabajo de auditoría, el auditor comunica su opinión sobre los estados financieros de la entidad a través del Dictamen; pero además, las normas de la profesión, de la EFS (Entidades Fiscalizadoras Superiores) y de la INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) establecen el deber de comunicar cierta información adicional obtenida durante la auditoría, especialmente aquella que se refiere a errores e irregularidades materiales, así como deficiencias significativas en el diseño y operación de la estructura de control interno. Todo esto, independientemente de las acciones que en su calidad de fiscalizador le compete a la EFS. En este sentido, a continuación se presentan un conjunto de elementos necesarios para elaborar diversas comunicaciones con la gerencia o administración de la entidad, o con el nivel equivalente, de conformidad con la normatividad aplicable.

En forma general, estas comunicaciones pueden ser clasificadas de la manera siguiente:

- Comunicaciones emitidas por la entidad.
- Comunicaciones emitidas por el auditor.

Entre las Comunicaciones de la entidad, se tienen las siguientes:

- Carta de Representación  
En algunos países denominada también como *Carta de Gerencia* o *Carta de Salvaguarda*.
- Reporte a Partes Externas.

Entre las Comunicaciones del auditor, cursadas durante el examen, se tienen las siguientes:

- Memorando de Requerimientos
- Comunicación de Hallazgos
- Comunicación de Reparos
- Carta de Control Interno

Las principales Comunicaciones, que emite el auditor, son:

- Informe Especial
- Dictamen
- Informe Largo. En algunos países denominado también como *Carta a la Gerencia*.

---

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

**Nota.-** En algunos países se utiliza la denominación genérica de *Informe de Auditoría* a lo que aquí se denomina como Dictamen e Informe Largo o Carta de Gerencia (es decir ambas comunicaciones juntas).

### **CONCEPTOS BÁSICOS**

#### **1. Carta de Representación (o Carta de Gerencia o Carta de Salvaguarda)**

La Carta de Representación confirma las aseveraciones orales y escritas proporcionadas por la entidad examinada durante el curso de la auditoría, y reduce la posibilidad de malos entendidos entre el auditor y el auditado.

Teniendo en cuenta que las representaciones orales o escritas obtenidas de la entidad podrían no ser confiables, es conveniente sustentarlas mediante evidencias. Sin embargo, en algunos casos, en razón de la naturaleza de las aseveraciones de la gerencia, podría no ser posible sustentarlas. Consecuentemente es aceptable confiar en la declaración de la entidad, a menos que exista en poder del auditor evidencias que la contradiga.

Dada la responsabilidad que asume el auditor en relación con los estados financieros, hasta la fecha de emisión del informe, es conveniente requerir a la entidad que la fecha de la Carta de Representación sea el último día de trabajo de campo. Si la entidad no tiene experiencia en este tipo de trámites, el auditor someterá a su consideración un modelo de esta Carta.

El contenido de la Carta de Representación debe incluir por lo menos los aspectos siguientes:

1. Una Declaración de la Gerencia (o Administración) sobre su responsabilidad en la preparación de los estados financieros.
2. Un comentario sobre la disponibilidad de todos los registros y libros.
3. Una Declaración donde indique que no hay errores significativos en los estados financieros, ni transacciones no registradas.
4. Comentarios sobre el incumplimiento, por parte de la entidad, de cualquier contrato.
5. Comentarios sobre los eventos subsecuentes.
6. Mención sobre irregularidades o actos ilegales.
7. Representaciones sobre el inventario concerniente a bienes obsoletos.
8. Mención sobre otros pasivos.
9. Comentario sobre reclamaciones que los asesores estiman serán defendibles.

Esencialmente, debe tenerse en cuenta que cuando los ítems rubros o partidas pueden ser cuantificados, la materialidad debe ser usada para determinar cuáles deberán ser incluidos en la Carta de Representación.

La Carta de Representación debe ser formulada en papel membretado de la entidad y firmada por los funcionarios de nivel jerárquico adecuado, los cuales son los responsables y conocedores de los asuntos materia de la Carta. Generalmente, uno de los firmantes deberá ser el Gerente General (Director General de Administración) o el funcionario de rango equivalente.

Si la entidad rehúsa entregar al auditor la Carta de Representación, habrá una limitación al alcance del examen y deberá ser emitida una opinión calificada. Si la entidad rehúsa firmar la Carta de Representación en razón de no comprender la

terminología utilizada, podrá modificarse o discutirse su contenido hasta alcanzar su adecuado entendimiento.

Modelos de Carta de Representación se presentan al final en los Apéndice A y B.

## 2. Reporte a Partes Externas

El Reporte a Partes Externas es una comunicación constituida por una declaración de parte que hace la Gerencia (o Administración) sobre el sistema o estructura de control interno imperante en la entidad, durante un determinado ejercicio; y generalmente se incluye en el *Informe Anual (Memoria Anual)*.

Esta comunicación ha sido formalizada por la versión COSO del Control Interno, la misma que se origina en la práctica usual que tienen muchas entidades en los Estados Unidos de Norteamericana de incluir informes de la dirección que aborden el control interno, en sus informes anuales para la alta dirección. Estos informes tratan del sistema de control interno aplicado en el proceso de formulación de los estados financieros públicos, los mismos que deben abordar la eficacia de tales controles e identificar los criterios aplicados para evaluar el sistema y la fecha a la que se refieren las conclusiones de la Dirección (o Administración).

Además, los informes de la Dirección (o Administración) sobre el control interno deben tratar la cuestión de la responsabilidad de la Dirección en base a uno de los enfoques siguientes:

Quando la Dirección (o Administración) reconoce sus responsabilidades sobre el control interno, a veces citando uno o más asuntos específicos; pero sin llegar a afirmar explícitamente que la

Dirección haya cumplido con unas tareas determinadas.

2. Cuando la Dirección (o Administración) afirma haber cumplido con ciertas tareas específicas relativas a su responsabilidad.

Estos dos enfoques se diferencian en que uno reconoce responsabilidades particulares en relación con el control interno, mientras que el otro analiza si se han cumplido con dichas responsabilidades.

Un modelo de Reporte a Partes Externas se presenta al final en el Apéndice C.

## 3. Memorando de Requerimientos

Este documento tiene por objeto requerir y/o solicitar de manera formal la atención por parte de la entidad, hacia el auditor, de cualquier documentación, información u elemento, componente y/o material que le sirva para tomar conocimiento o evidenciar sobre situaciones o hechos específicos necesarios para su examen.

El Memorando de Requerimientos puede adoptar otras denominaciones similares o parecidas; y su configuración puede estar estandarizada en la forma Oficio, Memorando o cualquier otro formato.

Un modelo de Memorando de Requerimientos se presenta al final en el Apéndice D.

## 4. Comunicación de Hallazgos

La comunicación de hallazgos de auditoría es el proceso por el cual, el auditor jefe (o encargado) hace conocer a los funcionarios responsables de la entidad auditada a fin de que en un plazo previamente fijado, presenten sus comentarios o aclara-

ciones debidamente documentadas, para su evaluación oportuna y consideración en el informe. Su propósito es proporcionar información útil y oportuna, en torno a asuntos importantes que posibilite recomendar, en su momento, la necesidad de efectuar mejoras en las operaciones y en el sistema de control interno de la entidad.

La comunicación de hallazgos también es conocida como **Comunicación de Observaciones**. Es la que el auditor encargado, durante el proceso de auditoría debe comunicar oportunamente indicando las observaciones a los funcionarios y servidores de la entidad examinada comprendidos en los hechos observados, a fin de que en un plazo perentorio establecido presenten sus descargos sustentados documentariamente, para su oportuna evaluación y consideración en el informe correspondiente.

Las observaciones se refieren a los hallazgos determinados como resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría.

Las observaciones fundamentan las conclusiones y recomendaciones del informe, y deben cumplir los requisitos siguientes:

- Estar basadas en hechos y respaldadas con evidencias.
- Ser objetivas.
- Estar fundamentadas en una labor suficiente que sirva de soporte para las conclusiones y recomendaciones.

El auditor gubernamental debe desarrollar sus hallazgos que constarán en los papeles de trabajo, debidamente referenciados y documentados.

Los hallazgos en la auditoría financiera se definen como asuntos que llaman la atención del auditor y que, en su opinión, deben comunicarse a la entidad ya que

representan deficiencias importantes que podrían afectar en forma negativa su capacidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera confiable y consistente, en relación con las aseveraciones efectuadas por la administración en los estados financieros.

Los hallazgos de auditoría pueden referirse a diversos aspectos de la estructura del control interno, entre otros: ambiente de control, sistema de contabilidad o procedimientos de control.

Los atributos del Hallazgo a tenerse en cuenta en el Informe de Auditoría Financiera son cuatro:

1. **Condición.-** Está constituida por la situación actual. “Lo que es”.
2. **Criterio.-** Está representada por la norma o la unidad de medida que se compara con la Condición. “Lo que debe ser”.
3. **Causa.-** Es la razón o razones por la que ocurrió la Condición. “¿Por qué ocurrió?”. “¿Cuál es el origen?”.
4. **Efecto.-** Es la consecuencia o el impacto posible, pasado, presente o futuro (cuando sea aplicable). “¿Qué ocasiona?”. “¿Cuál es el efecto?”.

Modelo de Carta de Control Interno se presenta al final en el Apéndice E.

## 5. Comunicación de Reparos

Este documento tiene por objeto hacer de conocimiento de la entidad las observaciones subsistentes que dan lugar a reparo, después de haber comunicado los hallazgos y haberlos validado con los descargos y comentarios de los funcionarios de la entidad.

El Reparo tiene connotación netamente financiera toda vez que representa el o los montos que deben ser repuestos por el cuentadante, debido al mal uso dado a los recursos de la entidad.

Dan lugar a Reparos, en las cuentas, la circunstancia de omitirse el cumplimiento de cualquier disposición legal o reglamentaria que consulte contribución, aportes o impuestos a favor del fisco u otras instituciones; o que ordene alguna modalidad en la forma de recaudar las rentas, efectuar los egresos o rendir las cuentas.

La Comunicación de Reparos puede adoptar otras denominaciones similares o parecidas, y su configuración puede estar estandarizada en la forma de Oficio, Memorando o cualquier otro formato.

Un modelo de Comunicación de Reparos se presenta al final en el Apéndice F.

## 6. Carta de Control Interno

Durante el curso de una auditoría financiera, el auditor debe estar al tanto de los asuntos relacionados con la estructura del control interno, que puedan ser de interés para la dirección de la entidad. Los asuntos que requieren ser reportados se conocen como “*condiciones reportables*”; es decir, son asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión se deben comunicar, ya que representan importantes deficiencias en el diseño u operación de la estructura de control interno que podrían afectar negativamente la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la gerencia en los estados financieros. El auditor también debe identificar asuntos que en su opinión no son condiciones reportables; sin embargo, tendrá que decidir si comunicar o no estos asuntos

para beneficio de la administración y de otros interesados si les concierne.

Debe tenerse presente que el objetivo del auditor, en la realización de una auditoría de estados financieros, es formarse un juicio para emitir una opinión sobre los estados financieros de la entidad en general. El auditor no tiene la obligación de investigar y encontrar “condiciones reportables”; sin embargo, debe estar al tanto de posibles condiciones reportables a través de la consideración de los elementos de la estructura de control interno, o de la aplicación de procedimientos de auditoría en saldos o transacciones, o de alguna otra manera dentro del curso de la auditoría. La conciencia del auditor, con respecto a las condiciones reportables, varía en cada auditoría y está influenciada por la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría y otros numerosos factores, tales como el tamaño de la entidad, su complejidad y la naturaleza y diversificación de sus actividades en el objetivo de la entidad.

El mantenimiento de un sistema de control interno siempre ha sido una responsabilidad inherente a la administración. Se sabe que la información sobre la efectividad de un sistema de control interno es necesaria para que las autoridades y funcionarios responsables del estado puedan evaluar el desempeño de los administradores gubernamentales; así como la confiabilidad de la información financiera que reciben. Por lo tanto, es una buena práctica de gerencia que cada entidad adjunte a sus estados financieros un reporte sobre la efectividad de sus controles internos.

Una forma de incrementar la credibilidad de la administración gubernamental, puede lograrse mediante la expedición de un informe sobre la efectividad del control interno de cada entidad. Esto es importante, dado que constituye un interés

legítimo de los niveles superiores conocer el alcance de las responsabilidades de la gerencia por el control interno y, también, la forma en que se descargan sus responsabilidades. Este informe de la administración debe incluir:

- Identificación de los controles internos pertinentes.
- Declaración acerca de las limitaciones inherentes a los sistemas de controles internos.
- Declaración acerca de la existencia de mecanismos de monitoreo del sistema y evaluación de las deficiencias encontradas.
- Identificación de los criterios contra los cuales se mide el sistema de control interno.
- Conclusión sobre la efectividad del control interno e identificación de las debilidades materiales, si existiesen.
- Fecha en la que se presenta la conclusión.
- Nombre de quien firma el informe.

Además, el auditor debe informar sobre las aseveraciones de la administración acerca de su estructura de control interno si las siguientes condiciones están satisfechas:

- La administración acepta su responsabilidad para lograr la efectividad de la estructura del control interno.
- La administración evalúa la efectividad de su estructura de control interno basada en el criterio de control.
- La evidencia comprobatoria suficiente está disponible para verificar la evaluación efectuada por la administración sobre su estructura de control interno.
- La administración presenta una aseveración por escrito acerca de la efectividad de su estructura de control interno.

## **Concepto de Informe sobre la Estructura de Control Interno**

Es el documento mediante el cual el auditor comunica a la entidad los resultados de su comprensión o evaluación del control interno, llevado a cabo con motivo de una auditoría financiera.

En este documento el auditor deberá incluir, en forma sucinta, las observaciones más importantes detectadas referidas al diseño u operación del control interno, que podrían afectar en forma negativa la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera confiable y consistente.

### **Responsabilidades**

Aunque el auditor está comprometido para informar sobre la aseveración gerencial acerca de su estructura de control interno, la administración es responsable por su diseño y mantenimiento efectivo. Por lo tanto, la administración es libre de evaluar su estructura de control interno sin perjuicio de la realizada por el auditor.

Así mismo, el auditor puede examinar e informar sobre la estructura de control interno sólo cuando la administración presente una aseveración, por escrito, acerca de la efectividad de su estructura. De esta forma, el auditor no está formándose una opinión sobre la efectividad de su estructura de control interno, sino, más bien, en torno a la aseveración efectuada por la entidad sobre dicha estructura.

### **Elementos Básicos del Informe sobre la Estructura de Control Interno**

- Título
- Destinatario
- Párrafo de Introducción

- Identificación de los estados financieros examinados.
  - Expresión de las responsabilidades de la administración de la entidad sobre la estructura del control interno.
- Párrafo de alcance
    - Referencia a las normas de auditoría generalmente aceptadas y normas de auditoría gubernamental.
    - Descripción del trabajo por el auditor para estudiar la estructura de control interno y evaluar el riesgo correspondiente.
    - Descripción de los objetivos de la estructura de control interno.
  - Párrafo de identificación de los hallazgos de auditoría.
  - Párrafo de salvaguarda sobre la consideración de la estructura de control interno.
  - Lugar y fecha del informe.
  - Firma del auditor.

Un modelo de Carta de Control Interno se presenta al final en el Apéndice G.

## 7. Informe Especial

Cuando en la ejecución del trabajo de auditoría se evidencien faltas graves y/o indicios razonables de comisión de delito, en cautela de los intereses del Estado, el auditor, sin perjuicio de la continuación del respectivo examen, debe emitir con la celeridad del caso, un **Informe Especial** (también conocido como **Informe Preliminar**) con el respectivo sustento técnico y legal, para que se efectúen las acciones pertinentes en forma inmediata en las instancias correspondientes.

Esta actitud permitirá al auditor que con base en su juicio profesional y en observancia de las normas aplicables, ejerza su labor en los casos de evidenciarse faltas graves y/o indicios razonables de comisión de delito durante el desarrollo de su trabajo en la entidad auditada. En el caso de faltas graves se comunicará al titular de la entidad para su deslindamiento respectivo y correcciones pertinentes.

Para el caso de indicios razonables de comisión de delito, y dependiendo de la legislación vigente para cada EFS, la instancia correspondiente sería la Procuraduría para el caso en que la auditoría sea realizada por la EFS, y las Fiscalías y/o Procuraduría adscrita al sector respectivo, cuando la auditoría sea efectuada por otros órganos de auditoría interna conformantes del sistema nacional de control y sociedades de Auditoría designadas.

En la misma fecha de iniciados los trámites en la Procuraduría y/o Fiscalía, según corresponda, los citados órganos de auditoría y las sociedades de auditoría remitirán un ejemplar del informe especial a la EFS y, a juicio del auditor, al titular de la entidad auditada siempre que este último no se encuentre comprendido en los indicios razonables de comisión de delito.

La emisión del informe especial no exime al auditor de su obligación de recomendar medidas inmediatas, en cautela del patrimonio del estado.

En la preparación del informe especial se tendrá en cuenta, básicamente, la estructura que tiene el informe de auditoría gubernamental.

## 8. Dictamen

Las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que se emita un informe,

siempre que el nombre del auditor este 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”. Asimismo, 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”.

El Dictamen en las auditorías a entidades públicas ha sido tratado en extenso por lo tanto es ampliamente conocido, razón por lo cual no es imprescindible tratarlo aquí.

## 9. Informe Largo o Carta a la Gerencia

Denominada también *Carta a la Gerencia*, es el medio a través del cual el auditor emite conclusiones y recomendaciones sobre aspectos de índole financiero, administrativo y operativo, lo que se determinaron al realizarse el examen a los estados financieros de la entidad. Generalmente, los aspectos que se consideran en el Informe Largo (o Carta a la Gerencia) son de menor materialidad que las salvedades consideradas en el Dictamen; sin embargo, también es usual comentar adicionalmente tales salvedades con mayor amplitud y detalle.

## Estructura

La estructura de un Informe Largo (ó Carta a la Gerencia) de auditoría financiera, comprende dos documentos: La Síntesis Gerencial y el Informe propiamente dicho.

### A. Síntesis Gerencial

Es el documento mediante el cual el auditor presenta en forma resumida a la administración de la entidad examinada los aspectos más importantes emergentes de su examen y los resultados alcanzados. Este documento debe ser preparado luego de ser aprobado el borrador del informe por los niveles correspondientes.

Las *observaciones, conclusiones y recomendaciones* incluidas en la *Síntesis Gerencial* deben ser las más significativas del informe final y guardar coherencia con el contenido de las mismas en dicho documento. Así mismo, deberán incluirse las reacciones de la entidad en relación al informe.

### B. Informe

La estructura del Informe, que se muestra a continuación, está presentada modernamente en estricto orden de *síntesis*, por eso inmediatamente después de la *Introducción* se incluyen las *Conclusiones*; sin embargo, según la normatividad de algunas EFS, las *Observaciones* pueden anteceder a las *Conclusiones*.

#### • Introducción

La *Introducción* proporciona al lector los datos necesarios para la mejor comprensión del cuerpo principal del informe.

El grado de detalle de la información incluida en la *Introducción* deberá ser determinado por el auditor y el supervisor



encargado, teniendo en cuenta la naturaleza de los asuntos tratados en el documento. El punto principal es preparar al lector para prestar atención al mensaje del informe.

Sí la información a presentar resulta demasiada extensa, se debe considerar su inclusión como *Anexos* haciendo las referencias necesarias

- **Conclusiones**

Las *Conclusiones* representan el juicio generalizado de carácter profesional del auditor en relación a las *Observaciones* formuladas.

En su caso, las *Conclusiones* deberán indicar la naturaleza de las responsabilidades en las que hubieren incurrido los funcionarios o servidores públicos, sea ésta administrativa, civil o penal. La definición de estas responsabilidades deberá contar con la opinión legal necesaria.

- **Observaciones**

En la redacción de las *Observaciones* deberán considerarse los cuatro atributos principales de los Hallazgos (Condición, Criterio, Causa y Efecto) además de la Sumilla que precede a cada *Observación*. Igualmente, el *Criterio* incluido en la *Observación* presentada deberá ser el mismo que fuera concordado con la entidad durante la fase de planeamiento, a menos que se hubiera coordinado algún ajuste o modificación.

- **Recomendaciones**

La formulación de *Recomendaciones* debe ser el resultado de un análisis cuidadoso de las diversas alternativas consideradas para superar la Causa y Condición de las *Observaciones*. En dicho análisis se debe tener en cuenta aspectos, tales como:

- Evidencia suficiente, competente y relevante.
- La Normativa aplicable vigente.
- La naturaleza y magnitud de la entidad.
- Condición aislada o recurrente del problema.
- Relación beneficio-costos.
- Medios disponibles al alcance de la entidad.

- **Anexos**

Está constituida por la información ampliada, o de detalle, sobre algunos aspectos comentados en el cuerpo del informe, y deben ser incluidos en menor cantidad posible; es decir, tan sólo los necesarios.

Por otra parte, es necesario tener en cuenta que en algunos países se utiliza la denominación de *Informe de Auditoría* a lo que aquí se denomina como Dictamen y Carta a la Gerencia (es decir juntas, ambas comunicaciones), en cuyo caso el informe de auditoría financiera constaría de dos partes:

### **Parte I**

(equivalente al Dictamen)

- Dictamen de Auditoría.
- Estados Financieros y Notas.
- Dictamen sobre Información Financiera Complementaria (si fuera el caso).
- Información Financiera Complementaria.

### **Parte II**

(equivalente a la Carta a la Gerencia o Informe Largo)

- Síntesis Gerencial.
- Introducción.
- Conclusiones.

- Observaciones.
- Recomendaciones.
- Anexos.

En algunos países, adicionalmente y según sea el caso, también se incluyen en la Carta a la Gerencia (o Informe Largo), otros informes sobre aspectos específicos, tales como:

- Informes para la Cuenta General de la República.
- Informes sobre la ejecución del Presupuesto Público.

- Informes para los Organismos Internacionales de Crédito (BID, USAID, BIRF, etc.).
- Informes para las entidades supervisoras o Superintendencias de Banca y Seguros.

En todos estos casos y otros similares, se deberá tener en cuenta las pautas e instructivos y/o directivas existentes para ello.

Modelos de Síntesis Gerencial y de Carta a la Gerencia o Informe Largo se presentan al final en los Apéndices H e I.

## APÉNDICE A

### Modelo de Carta de Representación (elaborado por la entidad auditada)

Montevideo, de 19X2

Señores  
(Nombre de la EFS)  
(Dirección y/o Localidad)  
Presente.

*A nuestro mejor saber y entender les confirmamos las siguientes informaciones y opiniones que les suministramos durante el examen de los estados financieros del 01 de enero al 31 de diciembre de 19X1; con el propósito de expresar una opinión sobre si dichos estados presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y flujos de efectivo a esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.*

- 1. Reconocemos la responsabilidad de la administración en cuanto a presentar razonablemente en los estados financieros, la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados (u otra base contable razonable).*
- 2. Hemos puesto a su disposición todo(a)s:*
  - Las actas de juntas de accionistas y sesiones del directorio (aplicable para empresas estatales); y,*
  - Los registros contables y la información relativa les han sido facilitadas.*
- 3. No conocemos la existencias de saldo, operaciones o contratos de importancia que no estén relativamente expuestos o debidamente contabilizados en los registros contables que amparan los estados financieros.*
- 4. Desconocemos la existencia de irregularidades que involucren a la administración o a empleados que desempeñan roles de importancia dentro del sistema de control interno*

*contable o cualquier irregularidad en que de alguna forma esté vinculado otro personal y que podría afectar en forma significativa, los estados financieros, o alguna violación o posibles violaciones a leyes o reglamentos cuyos efectos debieran ser considerados para su exposición en los estados financieros.*

5. *No existen notificaciones de organismo superior de control con respecto a incumplimiento de, o deficiencias en, la preparación de información financiera que podrían tener un efecto significativo sobre los estados financieros.*
6. *La entidad ha cumplido con todos los aspectos contractuales que podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros.*
7. *No existen:*
  - Violaciones o posibles violaciones de leyes o regulaciones, cuyos efectos deberían ser considerados en los estados financieros o como una base de registro de una pérdida contingente.*
  - Otros pasivos importantes que requieran ser registrados o revelados.*
8. *Todos los fondos de caja y bancos y otros bienes y activos de la entidad, según nuestros conocimientos, han sido incluidos en los estados financieros.*
9. *La entidad tiene a su nombre los correspondientes títulos de propiedad de los activos. Los gravámenes y/o garantías de importancia sobre cualquier activo se exponen en los anexos o en las notas correspondientes.*
10. *Las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 19X1 por un total de \$ \_\_\_\_\_ representan ventas u otros conceptos hasta esa fecha y no están sujetos a descuentos con excepción de los pagos en efectivo.*
11. *Las existencias al 31 de diciembre de 19X1 por un total de \$ \_\_\_\_\_ están valuadas a su costo o valor neto de realización, el que fuere menor, sobre la base promedio de manera uniforme con relación al ejercicio anterior.*
12. *Las existencias al 31 de diciembre de 19X1 han sido determinadas en base a los registros permanentes de control de la entidad, los cuales fueron ajustados de acuerdo con los resultados de los recuentos físicos efectuados al cierre del ejercicio por empleados capacitados para ello, efectuándose las estimaciones necesarias en cuanto a los inventarios obsoletos.*
13. *No existen deudas, según nuestro entender, al 31 de diciembre de 19X1, que no estén incluidas en los estados financieros. No existen otros pasivos de importancia, utilidades o pérdidas contingentes no previstas o expuestas.*
14. *No existen compromisos de compras por cantidades y precios que pudieran originar pérdidas para la entidad. El cumplimiento de los compromisos contraídos o la imposibilidad de hacerlo, no generarán mayores pérdidas que las ya contabilizadas.*
15. *Los estados financieros y notas adjuntas incluyen todas las exposiciones necesarias para una presentación razonable de la situación financiera y los resultados de operaciones de la entidad de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, así como aquellas exposiciones exigidas por la legislación o reglamentaciones a las cuales esté sujeta la entidad.*

16. *No conocemos la existencia de acontecimientos producidos con posterioridad al cierre y hasta la fecha que, pese a no afectar los mencionados estados financieros, hayan provocado, o es probable que lo hagan, algún cambio de importancia en la situación financiera o en los resultados de la entidad.*
17. *No tenemos planes que afecten significativamente la clasificación de los activos y pasivos.*
18. *No hay afirmaciones negativas sobre reclasificaciones informadas por nuestros abogados como probables aseveraciones que deberían ser reveladas.*

*Muy atentamente.*

\_\_\_\_\_  
*Titular de la entidad  
(y/o Representante legal)*

## APÉNDICE B

### **Modelo de Carta de Representación** (elaborado por la entidad auditada)

Montevideo, de 19X2

*Señores*  
*(Nombre de la EFS)*  
*(Dirección y/o Localidad)*  
*Presente.-*

*A nuestro mejor saber y entender les confirmamos las siguientes informaciones relacionadas con el estado de ingresos y gastos del proyecto financiado por \_\_\_\_\_ (entidad financiadora) \_\_\_\_\_ por el periodo comprendido entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de 19X1.*

1. *Reconocemos la responsabilidad de la administración en cuanto a la formulación y presentación razonable del estado de ingresos y gastos y sus correspondientes notas.*
2. *El citado estado ha sido preparado sobre la base de "efectivo" que no considera pasivos, provisiones ni depreciaciones.*
3. *No conocemos la existencia de saldos y operaciones que no estén razonablemente expuestas y debidamente contabilizadas en los registros que amparan dicho estado.*
4. *Desconocemos la existencia de irregularidades que involucren a la administración o a empleados que desempeñan roles de importancia dentro de la estructura de control interno, o cualquier irregularidad que de alguna forma involucre a otro personal y que podría afectar de algún modo o significar violación a los términos del convenio suscrito con \_\_\_\_\_ (entidad financiadora) \_\_\_\_\_, leyes y regulaciones aplicables y, cuyos efectos deberían ser considerados para ser revelados en el estado de ingresos y gastos.*

5. *El estado de ingresos y gastos y sus notas adjuntas incluyen todas las declaraciones necesarias para la presentación razonable de las transacciones efectuadas y los fondos no utilizados al 31 de diciembre de 19X1 de acuerdo con la base contable de "efectivo" incluyendo las operaciones ocurridos con posterioridad al 31 de diciembre de 19X1.*

*Sin otro particular, nos suscribimos.*

*Muy atentamente.*

\_\_\_\_\_  
*Titular de la entidad  
(y/o Representante legal)*

## APÉNDICE C

### Modelo de Reporte a Partes Externas (elaborado por la entidad auditada)

Montevideo, de 19X2

Señores

*Accionistas (en caso de empresas estatales) o Nombre de la EFS*

*(Dirección y/o Localidad)*

*Presente.-*

*La Entidad XYZ mantiene un sistema de control interno sobre la presentación de la información financiera, que está diseñado para proporcionar a la dirección y al consejo de administración un grado de seguridad razonable en cuanto a la confiabilidad de los estados financieros publicados. El sistema contiene mecanismos de supervisión y se toman las medidas necesarias para corregir deficiencias en cuanto éstas se identifican. Todo sistema de control interno, por muy bien diseñado y eficaz que sea, tiene limitaciones inherentes incluyendo la posibilidad que los controles sean eludidos, por lo que sólo puede proporcionar una seguridad razonable en cuanto a la confiabilidad de los estados financieros. Además, debido a los cambios que pueden producirse en las condiciones del entorno, la eficacia del sistema de control interno puede variar con el paso del tiempo.*

*La entidad ha evaluado su sistema de control interno al 31 de diciembre de 19X1, basándose en los criterios de eficacia del control interno sobre la presentación de la información financiera descritos en el informe "Control interno: Un marco integrado" emitido por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión. De acuerdo con dicha evaluación, la entidad XYZ considera que al 31 de diciembre de 19X1 su sistema de control interno sobre la información financiera cumple con los mencionados criterios.*

*Entidad XYZ*

\_\_\_\_\_  
*Titular de la entidad*

\_\_\_\_\_  
*Gerente  
o Director de Administración*

## APÉNDICE D

### Modelo de Memorando de Requerimientos (elaborado por la EFS)

Montevideo, de 19X2

Señores

(Nombre del Titular de la entidad o del Director de Administración)

(Dirección y/o Localidad)

Presente.-

En relación al examen que está realizando esta EFS sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 19X1 de su representada, agradeceremos a Uds. que en un término no mayor de \_\_\_\_\_ días se sirvan alcanzarnos la documentación e informes siguientes:

1. ...XXX
2. ...XXX
3. ...XXX
4. ...XXX

Asi mismo, agradeceremos informar y/o formular sus comentarios sobre los aspectos y/o eventos siguientes incidiendo en \_\_\_\_\_ (indicar las áreas de incidencia) \_\_\_\_\_:

1. ...XXX
2. ...XXX
3. ...XXX
4. ...XXX

Atentamente,

\_\_\_\_\_  
(Nombre de la EFS)  
Jefe Comisión de Auditoría

## APÉNDICE E

### Modelo de Comunicación de Hallazgos (elaborado por la EFS)

Montevideo, de 19X2

Señores

(Nombre del Titular de la entidad o del Director de Administración)

(Dirección y/o Localidad)

Presente.-

En relación al examen que está realizando esta EFS sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 19X1 de su representada, hacemos de vuestro conocimiento los hallazgos de auditoría que a continuación se describen a fin de que en un término no mayor de \_\_\_\_\_ días se sirvan alcanzarnos sus descargos y/o comentarios debidamente sustentados con la documentación

*respectiva que corresponda. Debemos significarles que en caso de no recibir respuesta al presente en el término indicado, tales hallazgos serán incluidos en el informe definitivo.*

- ...XXX
2. ...XXX
3. ...XXX
4. ...XXX
5. ...XXX
6. ...XXX
7. ...XXX

*Atentamente,*

---

*(Nombre de la EFS)  
Jefe Comisión de Auditoría*

## **APÉNDICE F**

### **Modelo de Comunicación de Reparos (elaborado por la EFS)**

*Montevideo, de 19X2*

*Señores*

*(Nombre del Titular de la entidad o del Director de Administración)*

*(Dirección y/o Localidad)*

*Presente.*

*En relación al examen que está realizando esta EFS sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 19X1 de su representada, hacemos de vuestro conocimiento las observaciones subsistentes que constituyen reparos, las cuales no han sido levantadas ni subsanadas:*

1. ...XXX
2. ...XXX
3. ...XXX
4. ...XXX
5. ...XXX
6. ...XXX
7. ...XXX

*Es de significarle que los citados reparos representan el o los montos que deben ser repuestos por el cuentadante en forma inmediata; sin perjuicio de las acciones administrativas, civiles y/o penales a que haya lugar.*

*Atentamente,*

---

*(Nombre de la EFS)  
Jefe Comisión de Auditoría*

## APÉNDICE

### Modelo de Carta de Control Interno (elaborado por la EFS)

#### *Informe de los Auditores Externos (o Nombre de la EFS)*

*Al Titular de la Entidad XYZ*

1. *Hemos auditado el balance general y los estados de gestión y de flujos de efectivo de la Entidad XYZ por el periodo comprendido entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de 19X1, y hemos emitido nuestro informe sobre el mismo con fecha ¡ De marzo de 19X2. La administración de la entidad es responsable de establecer y mantener una estructura de control interno. Para cumplir con esta responsabilidad, se requiere de estimaciones y opiniones de la dirección de la entidad para determinar y evaluar los beneficios esperados y costos relacionados de las políticas y procedimientos de la estructura de control interno.*
  
2. *En el planeamiento y realización de la auditoría a los estados financieros de la entidad XYZ, por el año terminado al 31 de diciembre de 19X1, consideramos su estructura de control interno para determinar nuestros procedimientos de auditoría, con el propósito de expresar una opinión sobre tales estados, mas no para proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura de control interno. Sin embargo, notamos ciertos asuntos relacionados con el funcionamiento de dicha estructura, que consideramos deben ser incluidos en este informe por estar de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las normas de auditoría gubernamental emitidas por la EFS (Nombre de la EFS) y por el INTOSAI. Los asuntos que nos llaman la atención y que están relacionados con deficiencias importantes en el diseño y operación de la estructura de control interno, en nuestra opinión, podrían afectar en forma negativa la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera consistente con las aseveraciones de la administración en los estados financieros. Los objetivos de una estructura de control interno son proporcionar a la administración de la entidad con razonable, pero no absoluta seguridad, que los activos están protegidos contra pérdidas debido al uso o disposiciones no autorizadas, y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración de la entidad y registradas adecuadamente para permitir la preparación de los estados financieros. Debido a las limitaciones inherentes a cualquier estructura de control interno, pueden ocurrir errores o irregularidades, y no ser detectados. También la proyección de alguna evaluación de la estructura para periodos futuros está sujeta al riesgo que los procedimientos lleguen a ser inadecuados debido a cambios en las condiciones o que el grado de cumplimiento de los procedimientos se haya deteriorado.*
  
3. *Para fines de este informe, hemos clasificado las políticas y procedimientos significativos de la estructura de control interno en las categoría siguientes:*
  - A. *Aspectos Generales*
  - B. *Aspectos Contables, Financieros y Operativos*
  - C. *Tesorería (recepción, custodia y pago de fondos)*
  - D. *Adquisición de Bienes y Servicios*
  - E. *Gastos de Personal*
  - F. *Activos Fijos*
  - G. *Otros Gastos e Ingresos Extraordinarios*



*Para todas las categorías antes descritas obtuvimos un entendimiento de las políticas y procedimientos relevantes y si es que han sido puestas en operación, y evaluamos los riesgos de control.*

4. *Una debilidad material es una condición en la cual el diseño y operación de los elementos específicos de la estructura de control interno no reducen a un nivel relativamente bajo el riesgo de errores o irregularidades, en montos que podrían ser importantes en relación con los estados financieros auditados, puedan ocurrir y no ser detectados oportunamente por los empleados en el cumplimiento de sus funciones asignadas. Notamos ciertos aspectos que involucran la estructura de control interno y sus operaciones, que consideramos como hallazgos de auditoría bajo las normas de auditoría establecidas en el país, las normas de auditoría gubernamental emitidas por la EFS (Nombre de la EFS) y por el INTOSAI. Los hallazgos de auditoría comprenden aspectos relacionados con deficiencias en el diseño u operación de la estructura de control interno, que a nuestro juicio, podrían afectar en forma negativa la habilidad de la entidad XYZ para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera consistente con las aseveraciones de la administración de la entidad sobre el contenido de los estados financieros, por el periodo comprendido entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de 19X1. Los hallazgos de auditoría están descritos con mayor detalle en las páginas siguientes y se resumen a continuación:*
  - a. *El ambiente de control durante el periodo examinado fue débil (ver página...).*
  - b. *No se ha implementado un sistema contable, ni de información gerencial que permita controlar efectivamente las actividades financieras y contables, a fin de proteger adecuadamente los activos fijos de la entidad XYZ (ver página...).*
5. *Nuestra consideración sobre la estructura de control interno no revela necesariamente todos los aspectos de la estructura de control interno que podrían ser situaciones reportables, y consecuentemente, no revelará todos los hallazgos de auditoría que también sean considerados como debilidades materiales como se definió antes. Sin embargo, creemos que los hallazgos de auditoría descritos constituyen debilidades materiales. Otros asuntos relacionados con el control interno y su operación, que consideramos de menor significación han sido informados a la administración de la entidad XYZ, por separado, en carta de fecha 15 de febrero de 19X1.*
6. *El presente informe está destinado sólo para uso de la administración de la entidad XYZ. Esta restricción no pretende limitar la distribución de este informe que, con autorización de la propia entidad, se considere un asunto de interés público.*

*Montevideo, Uruguay*

\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

*Atentamente,*

\_\_\_\_\_  
*(Nombre de la EFS)  
Jefe Comisión de Auditoría*

## APÉNDICE

### Modelo de Síntesis Gerencial (elaborado por la EFS)

Montevideo, de 19X2

Señor  
(Titular de la entidad)  
(Dirección y/o Localidad)  
Presente -

El presente documento contiene el resumen ejecutivo de los resultados de la auditoría financiera practicada al Proyecto "Rehabilitación Fluvial" - Convenio de Préstamo N° 17XX-UR con el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento - BIRF, por el periodo comprendido entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de 19X1.

#### 1. Antecedentes del Proyecto

(Comentar los antecedentes; por ejemplo:

En 19XX el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, que en adelante se denominará BIRF., y la República Oriental del Uruguay suscribieron el Convenio de Préstamo N° 17XX-UR por U.S. \$ 170.0 millones para financiar el costo de Proyecto de Rehabilitación Fluvial. El propósito del Préstamo es .....

El Proyecto tiene como objetivo rehabilitar la infraestructura de transportes fluviales y se extiende a reformas en el subsector fluvial; comprendiendo los cinco componentes siguientes .....

El Proyecto está a cargo de la Unidad Ejecutora:

El desagregado del Préstamo por componentes de inversión se describe a continuación:

#### 2. Objetivos y Alcance de la Auditoría

Conforme a las bases establecidas, la EFS determinó los objetivos siguientes:  
(Comentar los objetivos; por ejemplo: emitir un dictamen de auditoría sobre los estados financieros e información complementaria consolidada del Proyecto de Rehabilitación Fluvial.

Los procedimientos de auditoría más importantes utilizados durante nuestro examen fueron:

#### 3. Resultados de la Auditoría

Como resultado de la auditoría practicada sobre los estados financieros del Proyecto de Rehabilitación Fluvial, correspondiente al periodo comprendido entre 01 de enero y el 31 de diciembre de 19X1, hemos emitido nuestro informe de auditoría con fecha 18 de marzo de 19X2. Un resumen se presenta a continuación:

#### **4. Acciones adoptadas por la Entidad**

*Mediante Informe N° ..... la Gerencia de Administración y Finanzas del Proyecto de Rehabilitación Fluvial informa las acciones correctivas dispuestas, a fin de implementar las recomendaciones relacionadas con el control financiero de Proyecto, principalmente en cuanto al control contable de.....*

*Atentamente,*

---

*(Nombre de la EFS)  
Jefe Comisión de Auditoría*

### **APÉNDICE I**

#### **Modelo de Informe Largo (o Carta a la Gerencia) (elaborado por la EFS)**

#### **Informe N° YYY-X2**

**A** : *(Titular de la Entidad)*

**Asunto** : *Deficiencias en Areas Financiera, Administrativa y Operativa.*

**Fecha** : *Montevideo, de 19X2*

**Ref.** : *Oficio N° .....*

---

#### **CAPÍTULO I INTRODUCCIÓN**

##### **A. INFORMACIÓN RELATIVA AL EXAMEN**

*A.1. Motivo del examen*

*A.2. Naturaleza u objetivo del examen*

*A.3. Alcance del examen*

*A.4. Comunicación de hallazgos*

*A.5. Informes de auditoria emitidos*

##### **B. INFORMACIÓN RELATIVA A LA ENTIDAD**

*B.1. Antecedentes y base legal*

*B.2. Principales actividades desarrolladas por la entidad auditada*

*B.3. Relación de funcionarios a cargo de la gestión*

**CAPÍTULO II  
CONCLUSIONES**

- *Conclusión N° 1*
- *Conclusión N° 2*
- *Conclusión N° 3*
- *Conclusión N° 4, etc.*

**CAPÍTULO III  
OBSERVACIONES**

**Observación N° 1**

- *Sumilla (o Título)*
- *Condición*
- *Criterio*
- *Causa*
- *Efecto*

**Observación N° 2**

- *Sumilla (o Título)*
- *Condición*
- *Criterio*
- *Causa*
- *Efecto*

**CAPÍTULO IV  
RECOMENDACIONES**

**Recomendación N° 1**

- *(Descripción de la Recomendación)*
- *Comentarios de la Entidad*

**Recomendación N° 2**

- *(Descripción de la Recomendación)*
- *Comentarios de la Entidad*

**ANEXOS**

*Adjunto se presentan los Anexos siguientes:*

*Atentamente.*

\_\_\_\_\_  
*(Nombre de la EFS)*  
*Jefe Comisión de Auditoría*

## **BIBLIOGRAFÍA**

ARENS, Alvin/K. LOEBBECKE, James  
1996. *Auditoría: Un enfoque integral*.  
Editorial Prentice Hall Hispanoamericano  
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 Financieros y Requisitos de Auditoría (AF-300).

COMITÉ DE NORMAS DE AUDITORÍA.  
Normas de Auditoría del INTOSAI.

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

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS.  
Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS.  
Normas Internacionales de Auditoría- IFAC.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS.  
Declaraciones sobre Normas de Auditoría - AICPA.