

# NORMAS DE COMUNICACIÓN, INFORME

Elaborado por:  
**Lic. Christian Lobo Umaña**

# NORMAS DE COMUNICACIÓN, INFORME

## CARACTERÍSTICAS DEL INFORME DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

El proceso de auditoría gubernamental concluye con la preparación de un informe para comunicar los resultados de auditoría a las partes interesadas, a otros responsables de la administración y al público en general.

De igual manera, facilita las acciones de seguimiento y de naturaleza correctiva. En algunos casos, esto puede incluir la emisión de informes jurídicamente vinculantes o para 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 esté sustentada por evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y garantizar que los hallazgos se pongan en perspectiva y dentro de contexto.

La forma y el contenido de un informe de auditoría gubernamental dependerán de, entre otras cosas, las siguientes :

- » La naturaleza de la auditoría; por ejemplo si es financiera, de desempeño o de cumplimiento.
- » Los usuarios previstos; como puede ser la administración, algún ente superior como una superintendencia, un tribunal o el público en general.
- » Las normas aplicables y los requerimientos legales; algunos de los cuales son las Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público o normativa específica para la institución que se está auditando. Algunas normativas o regulaciones relevantes pueden especificar el diseño o redacción de los informes.



## CONSIDERACIONES CON RESPECTO A LA EXTENSIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

El informe de auditoría gubernamental puede realizarse de forma breve o extensa. Por un lado, los informes en formato extenso generalmente describen en detalle el alcance, los hallazgos y las conclusiones de la auditoría, incluyendo las consecuencias potenciales y recomendaciones constructivas que permitan tomar acciones correctivas.

**LOS INFORMES EN FORMATO BREVE SON MÁS CONDENSADOS Y GENERALMENTE SE ELABORAN EN UN FORMATO MÁS ESTANDARIZADO.**

Por otro lado, los informes en formato breve son más condensados y generalmente se elaboran en un formato más estandarizado.

La extensión del informe de auditoría gubernamental depende del alcance y naturaleza de esta, así

como de sus usuarios del mismo y de la cantidad e importancia de los hallazgos por reportar. Los informes de auditoría gubernamental pueden variar de acuerdo con el tipo de compromiso adquirido por parte del auditor, los cuales son los siguientes:

### ***Informe de compromisos de atestiguamiento***

Un trabajo de atestiguar es uno en que un auditor es contratado para emitir una comunicación escrita que expresa una conclusión acerca de la confianza en una aseveración escrita, que es responsabilidad de la parte contratante.

En los compromisos o trabajos de atestiguamiento, el informe de auditoría puede expresar un dictamen en cuanto a si la información de la materia, en todos los aspectos importantes, está libre de aspectos o representaciones erróneas y/o si la materia cumple, en todos los aspectos relevantes, con los criterios establecidos.

En un compromiso o trabajo de atestiguamiento, al informe de auditoría generalmente se le denomina Informe del Auditor.



### ***Informes de compromisos directos***

Un compromiso de auditoría directo es aquel en el cual el auditor gubernamental mide o evalúa un tema contra un criterio establecido. En estos compromisos directos, el informe de auditoría debe declarar los objetivos de auditoría y describir la manera en que se abordaron en este.

Asimismo debe incluir los hallazgos y conclusiones sobre el tema que se auditó y también puede incluir recomendaciones. Además puede aportar información adicional sobre los criterios, metodología y fuentes de datos, y debe describir cualquier limitación en el alcance de la auditoría.

El informe de auditoría gubernamental por compromisos directos debe explicar la forma en que se usó la evidencia obtenida y el porqué de las conclusiones resultantes. Esto permitirá ofrecer a los usuarios previstos el grado de confianza necesario.

### ***Dictamen en una auditoría financiera gubernamental***

En una auditoría financiera en el sector público los objetivos suelen ir más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable (es decir, el alcance de las NIA).

El mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades del sector público que se derivan de leyes, reglamentos, órdenes ministeriales o legislativas, o cualquier otro tipo de exigencias de política pública, pueden contener objetivos adicionales de la misma importancia para la opinión sobre los estados financieros.



Entre estas exigencias pueden estar obligaciones de auditoría o de información, por ejemplo cuando los auditores del sector público hayan detectado faltas en las normas de cuestiones presupuestarias o de rendición de cuentas, o informen sobre la eficacia del control interno.

Sin embargo, aun no existiendo objetivos adicionales, los ciudadanos esperan de los auditores gubernamentales que informen de cualquier falta de conformidad con las normas que hayan detectado durante la auditoría o informen sobre la eficacia del control interno.

Estas obligaciones suplementarias deberán ser tratadas en una sección separada del informe de auditoría según las NIA's, como un informe separado que complementará al primero.

En términos generales, el objetivo principal del auditor en una auditoría financiera gubernamental es formarse una opinión con base en la evaluación de las conclusiones sacadas de la evidencia de auditoría obtenida sobre si los estados financieros en su conjunto han sido preparados de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable.

Esta opinión deberá expresarse claramente en un informe escrito que también describa las bases de dicha opinión, es decir el dictamen.

**EL AUDITOR DEBE PRIMERO CONCLUIR SI SE HA OBTENIDO UNA SEGURIDAD RAZONABLE DE QUE LOS ESTADOS FINANCIEROS EN SU CONJUNTO ESTÁN LIBRES DE ERRORES DE SIGNIFICANCIA**

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

- A. Si se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada.
- B. Si los errores no corregidos son de significancia, individualmente o en conjunto.
- C. La evaluación del auditor de los siguientes puntos, los cuales se toman en consideración cuando se determina la forma de la opinión/dictamen:
  - » Si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos importantes de acuerdo con los requisitos del marco de referencia de emisión de información financiera aplicable, incluyendo cualquier consideración sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, como sería un posible perjuicio en los juicios de la administración,
  - » Si los estados financieros reflejan adecuadamente las políticas contables que se han seleccionado y aplicado,
  - » Si las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable y si son apropiadas,

- » Si las estimaciones contables hechas por la administración son razonables,
  - » Si la información presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable y comprensible,
  - » Si los estados financieros presentan la información de una manera adecuada que les permita a los usuarios destinados a entender el efecto de las transacciones y eventos importantes en la información transmitida por los estados financieros.
  - » Si la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada uno de ellos, es apropiada,
  - » Si los estados financieros refieren o describen adecuadamente el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable.
- D. Cuando los estados financieros hayan sido preparados de conformidad con un marco de presentación, la conclusión también deberá considerar si los estados financieros logran una presentación justa.**
- » En términos de su presentación, estructura y contenido;
  - » Si los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, presentan razonablemente las transacciones y eventos subyacentes.



## Forma del dictamen

El auditor gubernamental deberá emitir un dictamen limpio o no calificado si se concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos destacados, de conformidad con el marco financiero aplicable.

Por otro lado, si el auditor gubernamental no obtiene evidencia de auditoría suficiente y apropiada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de errores de significancia, entonces el auditor deberá modificar la opinión que aparece en su informe.

## Elementos necesarios en el dictamen del auditor

El dictamen del auditor financiero gubernamental deberá estar en forma escrita y contener los siguientes elementos:

- » Un título que indique claramente que es el informe de un auditor independiente.
- » Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo.
- » Un párrafo introductorio que
  - > Identifique de quién son los estados financieros que se han auditado.
  - > Declare que los estados financieros han sido auditados.
  - > Identifique el título de cada estado que forma parte de los estados financieros.
  - > Refiera al resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa.
  - > Especifique la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero que forma parte de los estados financieros.



- » Una sección con el encabezado "Responsabilidad de la administración por los estados financieros", señalando que la administración es responsable de los estados financieros de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable.
- » Una sección con el encabezado "Responsabilidad del auditor", señalando que la responsabilidad del auditor es expresar un dictamen basado en la auditoría de los estados financieros y describiendo la auditoría
- » Una sección con el encabezado "Dictamen", que deberá usar una de las siguientes frases o su equivalente al emitir un dictamen limpio o no calificado de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de presentación razonable:
  - > "Los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes... de conformidad con" (el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable); o
  - > "Los estados financieros dan una imagen razonable y verdadera de... de conformidad con" (el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable).
  - > Al expresar un dictamen limpio o no calificado de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, el dictamen del auditor deberá ser que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos sobresalientes, de conformidad con (el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable).

- » Si es necesario o según lo determine el auditor, una sección con el encabezado "Informe sobre otros requisitos legales y regulatorios".
- » La firma del auditor.
- » La fecha en la que el auditor obtuvo evidencia suficiente y apropiada en la cual sustenta su opinión de los estados financieros, incluyendo evidencia de que:
  - > Todos los estados que forman parte de los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, han sido preparados; y
  - > Los responsables de la administración han aseverado que aceptan la responsabilidad por los estados financieros.
- » La jurisdicción en la que el auditor gubernamental ejerce.

### **Modificaciones al dictamen en el informe del auditor**

El auditor debe modificar el dictamen contenido en su informe si se concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su

conjunto no están libres de error de significancia o si él no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de error de significancia.

**LOS AUDITORES GUBERNAMENTALES PUEDEN EMITIR TRES TIPOS DE DICTÁMENES MODIFICADOS: UN DICTAMEN CALIFICADO, UN DICTAMEN ADVERSO Y UNA ABSTENCIÓN DE OPINIÓN/DICTAMEN.**

Esto significa que los auditores gubernamentales pueden emitir tres

tipos de dictámenes modificados: un dictamen calificado, un dictamen adverso y una abstención de opinión/dictamen.

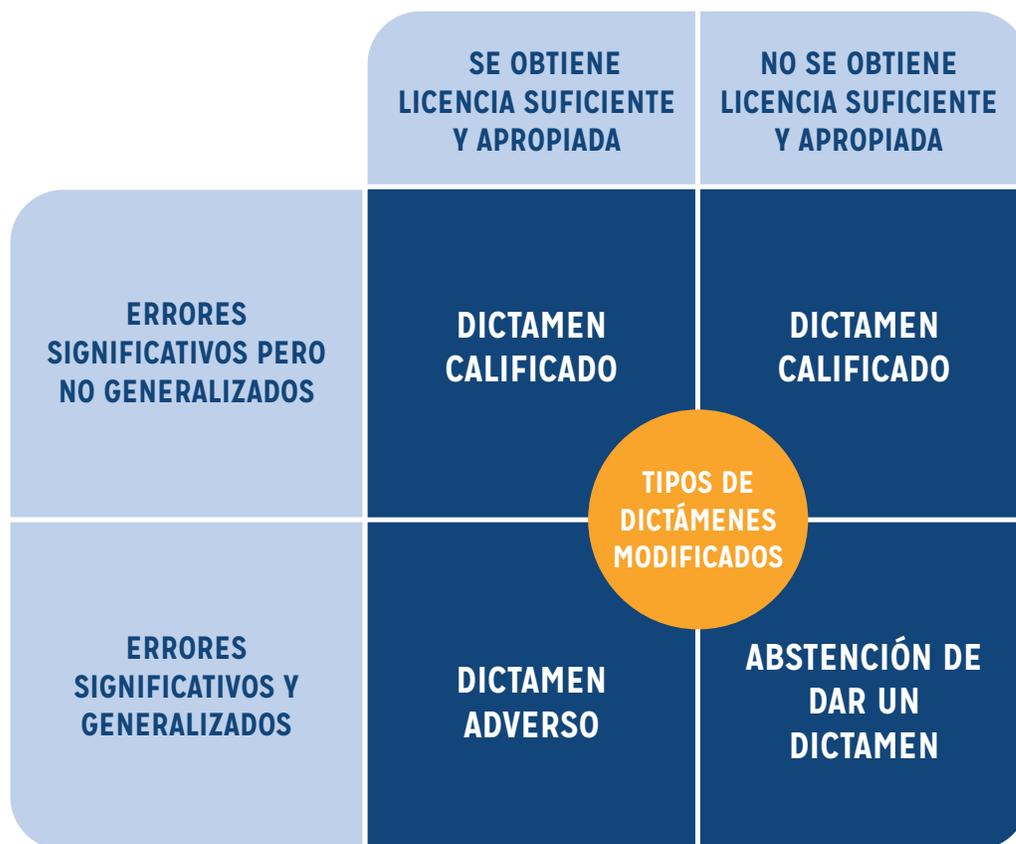
El auditor gubernamental deberá expresar un dictamen calificado si:

5. Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, concluye que los errores, individualmente o en conjunto, son de significancia pero no generalizados para los estados financieros, o;
6. El auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la cual basar un dictamen, pero concluye que los efectos en los estados financieros de cualquier error no detectado pudieran ser de significancia aunque no generalizados.

El auditor deberá expresar un dictamen adverso si, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, concluye que los errores, individualmente o en conjunto, son tanto de significancia como generalizados para los estados financieros.

El auditor deberá abstenerse de dar un dictamen si, habiendo sido incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la cual basar el dictamen, concluye que los efectos sobre los estados financieros de cualquier error no detectado pudieran ser tanto de significancia como generalizados.

Esta relación se puede observar en la siguiente matriz:



**Figura 1. Tipos de dictámenes modificados**

Fuente: Creación propia



## PÁRRAFOS DE ÉNFASIS EN EL ASUNTO Y DE OTROS ASUNTOS EN EL INFORME DEL AUDITOR

Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre algún asunto presentado en los estados financieros que sea de tal importancia que resulte fundamental para entenderlos, pero hay evidencia suficiente y apropiada de que el asunto no tiene errores de significancia, entonces se deberá incluir un "párrafo de énfasis en el asunto" en el informe del auditor.

El párrafo "énfasis en el asunto" deberá:

- » Incluirse inmediatamente después del dictamen;
- » Llevar el encabezado "Énfasis del asunto" u otro encabezado que resulte apropiado;
- » Incluir una clara referencia al asunto en cuestión que se está enfatizando, e
- » Indicar que el dictamen del auditor no se ha modificado con respecto al asunto enfatizado.



## INFORME DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

En una auditoría de desempeño, los auditores informan sobre sus hallazgos sobre la economía y eficiencia con la que los recursos son adquiridos y usados por la administración, así como la eficacia con la que los objetivos se cumplen.

Los informes pueden variar considerablemente en alcance y naturaleza, por ejemplo, evaluando si los recursos se aplican de manera adecuada, comentando sobre el impacto de políticas y programas, y recomendando cambios diseñados para obtener mejoras.

Con esto en mente, los auditores de desempeño deben elaborar informes de auditoría que cumplan con las siguientes características:

### **Completo**

Un informe debe incluir toda la información necesaria para abordar el objetivo y las preguntas de auditoría, siendo lo suficientemente detallado para proporcionar una comprensión de la materia en cuestión y los hallazgos y conclusiones.

### **Convinciente**

Debe estar estructurado lógicamente y presentar una clara relación entre el objetivo de la auditoría, los criterios, los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones. Deben abordarse todos los argumentos relevantes.

### **Oportuno**

El informe debe ser emitido al momento de finalizar la auditoría y los hallazgos deben estar aún vigentes y útiles para la administración.

### **De fácil lectura**

La redacción del informe debe ser sencilla y de forma que cualquier persona, con un básico conocimiento del tema auditado lo comprenda.

### **Balanceado**

Debe evitarse el sesgo en la presentación de la información y mantener la objetividad.



El informe de auditoría de cumplimiento debe incluir por lo menos lo siguiente:

- » Información acerca del objetivo de la auditoría,
- » Preguntas de auditoría y sus respuestas
- » Tema del que se trató la auditoría
- » Criterios de comparación
- » Metodología utilizada para la evaluación,
- » Fuentes de información,
- » Algunas limitaciones de los datos utilizados
- » Los hallazgos de auditoría.

**EL INFORME DEBE SER TAN CLARO Y CONCISO COMO LO PERMITA EL TEMA QUE SE ESTÁ EVALUANDO Y CONTENER UN LENGUAJE SIN AMBIGÜEDADES**

El informe debe explicar por qué y cómo los problemas señalados en los hallazgos afectan el desempeño, con el fin de alentar a la entidad auditada o informar al usuario para iniciar acciones correctivas. Con este fin, el informe debe incluir recomendaciones para mejorar el

desempeño; asimismo debe ser tan claro y conciso como lo permita el tema que se está evaluando y contener un lenguaje sin ambigüedades. En general, debe ser constructivo y contribuir a un mejor conocimiento y destacar cualquier mejora necesaria.

## INFORME DE UNA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Los auditores de cumplimiento deben preparar un informe basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad y celebración de un proceso contradictorio.

- » El principio de integridad requiere que el auditor considere toda la evidencia relevante de la auditoría antes de emitir su informe.
- » El principio de objetividad requiere que el auditor aplique el juicio y escepticismo profesional para garantizar que todos los informes sean correctos, y que los hallazgos y conclusiones se presenten de manera significativa y equilibrada.
- » El principio de oportunidad implica elaborar el informe en el tiempo debido.
- » El principio vinculado con un proceso contradictorio implica el verificar la exactitud de los hechos con la entidad auditada e incorporar las respuestas de los funcionarios responsables, según corresponda.

Tanto en su forma como en su contenido, el informe de una auditoría de cumplimiento debe cumplir con todos estos principios.

Los informes de las auditorías de cumplimiento deben incluir los siguientes elementos:

7. Título
8. Destinatario
9. Alcance de la auditoría, incluyendo el periodo de tiempo cubierto
10. Identificación o descripción de la materia
11. Criterios identificados
12. Identificación de las normas de auditoría aplicadas al realizar el trabajo
13. Un resumen del trabajo realizado
14. Hallazgos
15. Conclusión / dictamen
16. Respuestas de la entidad auditada
17. Recomendaciones
18. Fecha del informe
19. Firma



## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

IFAC. (2009). *Normas Internacionales de Auditoría*. España: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España.

Páginas consultadas: [www.cgr.go.cr](http://www.cgr.go.cr) / [www.intosai.org](http://www.intosai.org).



The image features a dark blue background with a complex, low-poly geometric pattern of various shades of blue. A large, semi-transparent blue circle is centered in the middle of the frame. On the left side, there is a solid orange rectangular box containing the word "ILUMNO" in white, uppercase, sans-serif font. The letter 'O' is stylized with a white circular cutout in its center.

ILUMNO