

# AUDITORÍA PÚBLICA

Daniel Orlando Hurtado

**EJE 4**

Propongamos

Introducción . . . . .	3
Etapa 3. Informe de auditoría . . . . .	4
Opinión de auditoría . . . . .	5
Opinión a los estados financieros . . . . .	5
Estructura del informe de auditoría . . . . .	12
Estructura del informe . . . . .	13
MECI - Módulo de Evaluación y seguimiento . . . . .	15
Autoevaluación del control y gestión . . . . .	15
Auditoría interna. . . . .	15
Plan de mejoramiento . . . . .	16
Bibliografía . . . . .	17

Bienvenidos al eje 4. Iniciamos recordando la pregunta orientadora: ¿cómo comunica, recomienda y propende por mejorar el funcionamiento de las entidades del Estado el control a realizar por la Contraloría General de la República?

El informe es la etapa final del proceso de auditoría. Inicia evaluando la evidencia obtenida en la etapa anterior (respuesta al riesgo) y luego considera las posibles incorrecciones materiales que pueden impactar la opinión de auditoría. De esta forma se comunican los resultados finales del proceso auditor.

En el eje también se abordan los últimos elementos del Modelo Estándar de Control Interno (MECI), correspondientes a los componentes Autoevaluación institucional, Auditoría interna y Planes de mejoramiento: Autoevaluación del control y gestión, Función de auditoría interna y Plan de mejoramiento. Estos elementos promueven la optimización del modelo.

Pueden apoyarse en las actividades de aprendizaje “Video con preguntas” sobre la NIA 700: formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, con el fin de reforzar los contenidos.

Para finalizar, se debe hacer la actividad evaluativa a partir de la lectura del caso y considerando situaciones particulares de la organización y la presentación

# Etapa 3. Informe de auditoría



El informe es la última etapa de la auditoría que realiza la Contraloría General de la República (CGR). Una vez concluida la respuesta a los riesgos (procedimientos de auditoría), se debe formar una conclusión sobre la evidencia obtenida y dar una opinión.

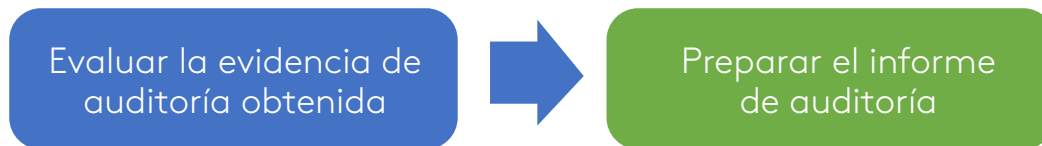


Figura 1. Etapas del informe de auditoría  
Fuente: propia



## Estudio de caso

Entidad de Edificaciones Escolares (EEE)

Los auditores del Organismo de Vigilancia de los Recursos Públicos (OVRP) han culminado con el trabajo de campo. Ahora, les corresponde evaluar la evidencia obtenida para formarse una opinión.

Aunque no están muy seguros del tipo de opinión, confían en seguir las orientaciones dispuestas en la Guía de Auditoría Financiera - GAF en el marco de las Normas de Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores - Issai (CGR, 2017b).

La *Guía de Auditoría Financiera* de la CGR (2017b), la cual recoge los contenidos de la NIA 700, establece:

## Opinión de auditoría

### Opinión a los estados financieros

Para emitir opinión sobre los estados financieros, el auditor debe considerar los siguientes aspectos:

- Ha obtenido evidencia suficiente y adecuada de los procedimientos realizados.
- Los estados financieros contienen incorrecciones, luego de analizar y concluir sobre la evidencia obtenida.

- Los estados financieros revelan adecuadamente los aspectos requeridos en el marco.
- Las políticas son congruentes con el marco de información requerido.
- Las estimaciones, si las hubiere, son razonables.
- La información presentada en los estados financieros cumple con la forma requerida en el marco de información.

También deben considerarse aspectos cualitativos que, sin constituir una incorrección, pueden afectar la evaluación del auditor:

- Juicios sesgados de la dirección del sujeto de control sobre información revelada en los estados financieros al determinar el valor monetario registrado.
- Falta de neutralidad de la dirección del sujeto de control al no implementar acciones correctivas sobre los hallazgos de auditorías anteriores.



### Lectura recomendada

---

Antes de iniciar la descripción de los tipos de opinión, lo invitamos a consultar la *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en Auditorías de Pequeñas y Medianas Empresas. Vol. 1. Conceptos principales*, específicamente la sección "Formación de la opinión sobre los estados financieros".



### Lectura recomendada

---

Posteriormente, realice la lectura del volumen 2 del documento. Se recomienda la sección 23: "Modificaciones al informe de auditoría" (pp. 371-387).

Según los resultados obtenidos en el proceso auditor, los tipos de dictamen u opinión pueden ser:



Figura 2. Tipos de opinión de auditoría  
Fuente: propia

### Limpia o sin salvedades o no modificada

- Cuando los estados financieros fueron preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera.



#### Estudio de caso

Informe de auditoría con una opinión limpia

##### *Opinión limpia*

En nuestra opinión, los estados financieros expresan fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la EEE al 31 de diciembre de 2018, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública establecido por la Contaduría General de la Nación.

## Opinión modificada

- Con salvedades: se da cuando las incorrecciones evidenciadas individualmente o de forma agregada son materiales, pero no generalizadas en los estados financieros; o cuando el auditor no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada, pero concluye que los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados.



### Estudio de caso

Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material, pero no generalizada, en los estados financieros

#### *Fundamento de la opinión con salvedades*

El inventario de la EEE se refleja en el balance de situación por \$900 millones. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento con el Régimen de Contabilidad Pública.

De acuerdo con los registros de EEE, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en \$100 para reflejarlas por su valor neto de realización.

#### *Opinión con salvedades*

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descritos en el párrafo "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la EEE al 31 de diciembre de 2018, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Régimen de Contabilidad Pública establecido por la Contaduría General de la Nación.



- Negativa o adversa: cuando las incorrecciones individualmente o de forma agregada son materiales y generalizadas en los estados financieros.



## Estudio de caso

### **Informe de auditoría con una opinión negativa o adversa debido a una incorrección material y generalizada en los estados financieros**

#### *Fundamento de la opinión desfavorable*

La EEE no ha implementado el nuevo marco de información para la preparación, a pesar de estar obligada a utilizarlo para los estados financieros desde la vigencia 2016.

#### *Opinión desfavorable*

En nuestra opinión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo "Fundamento de la opinión desfavorable", los estados financieros no presentan fielmente la situación financiera de la EEE y sus dependientes al 31 de diciembre de 2018, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública establecido por la Contaduría General de la Nación.

- **Abstención:** se da cuando el auditor no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada, pero concluye que los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados; o cuando dada la existencia de incertidumbres concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia, no puede formarse una opinión debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.



## Estudio de caso

Informe de auditoría con denegación (o abstención) de opinión, debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros que se considera material y generalizado

### *Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos, con base en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, debido al hecho descrito en el párrafo “Fundamento de la denegación de opinión” no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.

### *Fundamento de la denegación de opinión*

La inversión de la EEE en el negocio conjunto denominado Escuelas Militares Conjuntas está registrada por \$1.500 millones en el balance de situación de la EEE, lo que representa más del 90 % de los activos netos al 31 de diciembre de 2018. No se nos ha permitido acceso a la dirección ni a los auditores de Escuelas Militares, incluida la documentación de auditoría de los auditores de Escuelas Militares. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos de Escuelas Militares que la sociedad controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de Escuelas Militares de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del ejercicio de Escuelas Militares, los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto ni el estado de flujo de efectivo.

### *Denegación de opinión*

Debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo “Fundamento de la denegación de opinión”, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.

La determinación de la opinión está dada por los factores de naturaleza de la materia que da origen a la modificación y al juicio sobre los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, así:

### Generalizado

Determinación del tipo de opinión		
Naturaleza de la materia que da origen a la modificación	Juicio del auditor sobre el carácter general de los efectos o de los posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material, pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión modificada (con salvedades)	Opinión adversa (desfavorable, negativa)
Imposibilidad/limitación de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada	Opinión modificada (con salvedades)	Abstención de opinión

Figura 3. Tipos de opinión modificada y determinación  
Fuente: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2013b)



## Instrucción

Veamos en la página principal del eje la nube de palabras que resume lo visto hasta el momento.

Según la NIA 705 (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013b), este término es utilizado al referirse a las incorrecciones para describir sus efectos o posibles efectos en los estados financieros. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que a juicio del auditor:

- Están presentes en varios elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros.
- En caso de estar en un único elemento, cuenta o partida podrían representar una parte importante de los estados financieros.



## Instrucción

Querido estudiante, lo invitamos a hacer un resumen de lo tratado en esta primera parte del eje. Luego, realice el juego de asociación sobre los tipos de opinión y sus características dentro del mapa. Este recurso le permitirá repasar los conceptos tratados en esta primera parte del eje.

### Estructura del informe de auditoría

La **Guía de Auditoría Financiera** de la CGR (2017b) establece que el informe de auditoría es el medio oficial por el cual se comunican los resultados del proceso auditor y se emite una opinión sobre los estados financieros auditados en su conjunto y la información presupuestal.

#### El informe de auditoría tendrá las siguientes características:

- Será escrito.
- Tendrá el título: "Informe de auditoría financiera a xxxx – nombre del sujeto de control auditado".
- Irà dirigido a los órganos de dirección del respectivo sujeto de control, conforme con el artículo 105 de la Ley 42 de 1993.
- Tendrá un párrafo introductorio con: identificación de la entidad auditada, manifestación de que los estados financieros han sido auditados, título de cada estado financiero auditado, resumen de las políticas contables significativas y periodo que cubren los estados financieros auditados.
- Deberá ir firmado por el contralor delegado respectivo para el caso de las auditorías micro y por el contralor general de la república para el informe de auditoría al balance general de hacienda pública e informe de auditoría al balance general de la nación.
- La responsabilidad de los órganos de dirección del sujeto de control en la preparación de los estados financieros.
- La responsabilidad del auditor en relación con los estados financieros sobre los cuales expresará una opinión con base en los resultados de su auditoría; incluyendo la mención sobre que esta se llevó a cabo de conformidad con las Issai compatibles con el marco legal colombiano.

El informe de auditoría financiera contendrá la opinión contable, la opinión presupuestal, el concepto del control interno financiero, el fenecimiento de la cuenta, la efectividad del plan de mejoramiento y, en caso de que aplique, el concepto sobre la rentabilidad financiera de la inversión pública o el manejo financiero del recurso público administrado.



## Instrucción

Para reforzar los conceptos adquiridos sobre la NIA 700 y la NIA 705, lo invitamos a desarrollar los videos con preguntas y el control de lectura que encontrará en la página principal del eje.

## Informe de auditorías de cumplimiento



## Lectura recomendada

Antes de iniciar la descripción de auditoría de cumplimiento de la CGR, lo invitamos a consultar la *Guía de Auditoría de Cumplimiento* (fase III: informe, pp. 53-57).

Para las auditorías de cumplimiento, la CGR establece que se pueden presentar informes extensos o breves. Los informes extensos describen las verificaciones, conclusiones, posibles consecuencias y comentarios de la entidad auditada, mientras que los breves resultan más concentrados en la emisión de la conclusión.

## Estructura del informe

Los informes deben contener, como mínimo, los siguientes elementos y pueden estar ordenados en la forma que considere más adecuada el equipo auditor para presentar los resultados:

- Título.
- Carta de conclusiones.
  - Párrafo introductorio.
  - Objetivos y alcance de la auditoría de cumplimiento.
  - Identificación de la materia controlada.
  - Criterios evaluados en el curso de la auditoría.

- Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado.
- Limitaciones (cuando corresponda).
- Resumen y conclusiones del trabajo efectuado.
- Solicitud de presentación del plan de mejoramiento.
- Lugar y fecha del informe.
- Firma del personal autorizado por la CGR.
- Hallazgos y conclusión (concepto) de la auditoría de cumplimiento.
- Respuestas de la entidad auditada y análisis de las mismas.
- Seguimiento a observaciones o hallazgos de auditoría anteriores (cuando corresponda).
- Glosario (cuando corresponda).

### **Redacción de los párrafos de conclusiones (conceptos)**

#### **Conclusión (concepto) sin reservas**

Ej. "Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que la (información acerca de la materia controlada de la entidad auditada) resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con (los criterios aplicados)".

#### **Conclusiones (conceptos) con reservas**

Este tipo de conclusiones se dan cuando en el desarrollo de la auditoría se ha identificado algún incumplimiento material o se han presentado limitaciones en el alcance. Existen las siguientes opciones:

##### **Incumplimiento o material - Conclusión (concepto) con reservas**

Ej. "Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a (describir la excepción), la información acerca de la materia controlada en la entidad auditada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con (los criterios aplicados)...".

##### **Incumplimiento o material - Conclusión (concepto) adversa**

Ej. "Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que la información acerca de la materia controlada no resulta conforme...".

##### **Limitación en alcance - Conclusión (concepto) con reservas**

Ej. "Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, salvo en lo referente a (describir la limitación o excepción), la información acerca de la materia controlada en la entidad resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con (los criterios aplicados) ...".

##### **Limitación en el alcance - Abstención de opinión (concepto)**

Ej. "Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, no podemos emitir un concepto".

## MECI - Módulo de Evaluación y seguimiento

Veamos los elementos de Autoevaluación del control y gestión, Auditoría interna y Plan de mejoramiento.

### Autoevaluación del control y gestión

Comprende el seguimiento a realizar de la operación mediante el monitoreo a los resultados generados en cada proceso y actividad, con el fin tomar acciones correctivas y decisiones cuando corresponda.



#### Estudio de caso

Para desarrollar este elemento, la EEE debe:

- Preparar actividades para destacar y concientizar sobre la importancia de una cultura de la autoevaluación.
- Crear herramientas de autoevaluación, como indicadores.

### Auditoría interna

Rol independiente establecido para evaluar la efectividad del control interno diseñado e implementado por la entidad. Las evaluaciones contribuyen al mejoramiento del sistema de control interno.



La Ley 87 de 1993 define en su artículo 9.º la unidad u oficina de coordinación del control interno:

Es uno de los componentes del Sistema de Control Interno, de nivel gerencial o directivo, encargado de medir y evaluar la eficiencia, eficacia y economía de los demás controles, asesorando a la dirección en la continuidad del proceso administrativo, la reevaluación de los planes establecidos y en la introducción de los correctivos necesarios para el cumplimiento de las metas u objetivos previstos (Congreso de la República de Colombia, 1993).

El artículo 12 incluye sus funciones, entre otras: dirigir y organizar la verificación y evaluación del sistema de control interno.

## Plan de mejoramiento

Documento que incorpora las acciones de la entidad para mejorar su sistema de control interno. Las acciones parten de observaciones o hallazgos identificados internamente o por organismos de control.



Según el artículo 6.º de la Resolución Orgánica 7350 de 2013, el plan de mejoramiento es:

La información que contiene el conjunto de las acciones correctivas y/o preventivas que debe adelantar un sujeto de control fiscal en un período determinado para dar cumplimiento a la obligación de subsanar y corregir las causas administrativas que dieron origen a los hallazgos identificados por la Contraloría General de la República, como resultado del ejercicio del proceso auditor (Contraloría General de la República, 2013).

Adicionalmente, el artículo 9.º de la resolución establece que:

Los jefes de entidad, los representantes legales, o quien haga sus veces en los sujetos de control y entidades territoriales, donde la Contraloría General de la República haya realizado procesos de vigilancia y control fiscal, en los que se establezca la obligación de suscribir y presentar un plan de mejoramiento consolidado por entidad o recursos según el caso, deben presentarlo con base en los resultados del respectivo proceso de vigilancia o control fiscal y sus avances semestrales.

Para desarrollar este elemento, la EEE debe:

Crear un plan de mejoramiento que contenga los hallazgos de la auditoría del OVRP y los resultados de la auditoría de la oficina de control interno, dado que no existe la herramienta.

Además debe:

- Fortalecer la oficina de control interno, debido a que solo cuenta con una persona. El cargo se creó hace dos semanas.
- Crear el procedimiento de auditoría interna. Debe documentarse cómo se llevarán a cabo los procedimientos. El documento no existe.
- Crear el programa de auditorías y el plan de auditoría.
- Realizar el informe ejecutivo anual de control interno.



Congreso de la República de Colombia. (29 de noviembre de 1993). [Ley 87 de 1993]. DO: 41120.

Contraloría General de la República. (29 de noviembre de 2013). [Resolución Orgánica 7350 de 2013]. DO: 48993.

Contraloría General de la República. (2017a). *Guía de Auditoría de Cumplimiento en el Marco de las Normas de Auditoría de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - Issai*. Recuperado de <http://www.contraloria.gov.co/documents/20181/746968/Gu%C3%ADa+de+Auditor%C3%ADa+de+Cumplimiento.pdf/04ad3d26-49e0-40cf-9040-7eed56bbb316?version=1.0>

Contraloría General de la República. (2017b). *Guía de Auditoría Financiera - GAF en el Marco de las Normas de Auditoría de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - Issai*. Recuperado de <http://www.contraloria.gov.co/documents/20181/694781/0.+Gu%C3%ADa+de+Auditor%C3%ADa+Financiera.pdf/303b8189-820a-4e05-869f-fa7de6ef4101?version=1.0>

Federación Internacional de Contadores. (2010a). *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas. Vol. 1. Conceptos principales*. Recuperado de <http://www.ccpq.com.mx/Comisiones/NormasAuditoríayAseguramiento/GUIAS1.pdf>

Federación Internacional de Contadores. (2010b). *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas. Vol. 2*. Recuperado de <https://es.scribd.com/document/351959048/Guia-para-el-uso-de-las-NIAs-en-las-pequenas-auditorías-Volumen-2-2da-edicion-pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2013a). *Norma Internacional de Auditoría NIA 700. Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros, laasb*. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20700%20p%20def.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2013b). *Norma Internacional de Auditoría NIA 705. Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente, laasb*. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20705%20p%20def.pdf>