



**MODELO DE MANDATO PARA LAS AUDITORÍAS DE
DE LOS PROYECTOS EJECUTADOS POR
ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES
Y DE EJECUCIÓN NACIONAL**

ÍNDICE

Introducción.....	3
A. Información general	5
B. Administración del proyecto.....	5
C. Consultas con las partes interesadas.....	5
D. Descripción de los informes financieros (informe combinado de ejecución del PNUD) que serán objeto de la auditoría	5
E. Servicios de auditoría requeridos - Actualizado	6
F. El Informe de auditoría y la Carta a la administración	8
Anexo 1: Servicios de auditoría requeridos	12
Anexo 2: Competencia del auditor.....	14
Anexo 3: Modelo de Informe de auditoría - revisada	15
Anexo 4: Definición de las opiniones del auditor	19
Anexo 5: Norma internacional de auditoría (ISA) 450 y 710.....	20
Anexo 6: Clasificación de los resultados de la auditoría por gravedad del riesgo.....	21
Anexo 7: Clasificación de posibles causas de las conclusiones de las auditorías.....	22
Anexo 8: Plantilla para que los auditores de proyectos ONG/EN examinen y firmen los planes de acción actualizados relativos a las observaciones y recomendaciones de las auditorías del año anterior.....	23
Anexo 9: Plantilla para datos y observaciones de la auditoría	24
Anexo 10: Orientación sobre la formulación de observaciones de la auditoría -REVISADO	26
Anexo 11: SAS 220 - ORIENTACIÓN SOBRE LA IMPORTANCIA RELATIVA DE LA AUDITORÍA.....	29

INTRODUCCIÓN

En todo este documento se entenderá por "organismo de ejecución" la entidad designada para administrar el proyecto. Cuando el proyecto sea de ejecución nacional (EN), se referirá al organismo público. Cuando el proyecto sea ejecutado por una ONG, se referirá a esa ONG. Por "organismo público de coordinación" se entenderá la entidad estatal que es la contraparte oficial del PNUD.

El presente modelo de mandato tiene como finalidad impartir orientación a las oficinas de países del PNUD y al organismo público de ejecución (o a la ONG) sobre cómo convenir el mandato para los proyectos administrados por los gobiernos (o las ONG). Estas auditorías son responsabilidad de la oficina del PNUD en el país.

El presente mandato modelo ha sido revisado para destacar cómo se deben prestar los servicios de auditoría solicitados (parte E y anexo 1), así como los aspectos que se tratarán en el informe de auditoría y en la carta a la administración (parte F y anexo 3), de la manera siguiente:

- Los auditores deben certificar, expresar una opinión y cuantificar el impacto financiero neto de cada uno de los documentos siguientes:
 - i) Estado de los gastos del PNUD (**el informe combinado de ejecución**) durante el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2011
 - ii) Estado de la situación de caja comunicada por el proyecto al 31 de diciembre de 2011
 - iii) Estado del activo y el equipo al 31 de diciembre de 2011

Los auditores deben indicar los riesgos implícitos en sus conclusiones y clasificarlos de la siguiente manera: alto, medio o bajo.

Los auditores deben clasificar las posibles causas de las conclusiones de la auditoría.

Los auditores deben reflejar el valor monetario del impacto financiero neto del dictamen, en caso de haber emitido una opinión con reservas, adversa o con abstención de emitir una opinión acerca del informe combinado de ejecución.

Seguimiento para resolver las observaciones del auditor (nuevo)

1. La Junta de Auditores de las Naciones Unidas ha formulado observaciones sobre los resultados de las auditorías ONG/EN y los casos en que han señalado que no se han adoptado medidas concluyentes para hacer frente en la forma debida a la opinión vertida por el auditor en la auditoría del año precedente y al impacto financiero neto correspondiente. También ha formulado observaciones acerca de la reiteración de los mismos problemas importantes en las auditorías en esos mismos proyectos que no han quedado resueltos debidamente. Esto es inadmisibles y las oficinas de países deben cerciorarse de que se adopten medidas adecuadas y directas para prevenir que en el futuro vuelvan a repetirse esas mismas deficiencias. Si fuese menester impartir nuevas orientaciones, las oficinas de países deberán ponerse en contacto con la OAI, la dependencia de ONG/EN o con el respectivo centro regional de auditoría de la OAI.

Un nuevo requisito esencial de las auditorías – Nuevo

2. En aplicación de la norma internacional de auditoría (ISA) 450 y la ISA 710 que entraron en vigor en diciembre de 2010, se ha establecido un nuevo requisito respecto de una opinión con comentarios del año anterior¹. Esta norma de auditoría exige que los auditores, al expresar una opinión sobre los estados de este año, tengan en cuenta el posible efecto de una opinión con comentarios del año precedente que no haya sido corregida o resuelta debidamente.

3. En consecuencia, la opinión con comentarios del año precedente que no haya quedado debidamente resuelta podrá obligar a los auditores a emitir una opinión con comentarios en su informe de auditoría del año en curso. Si no se presta la debida atención a este asunto, el riesgo podría ser una gran acumulación de opiniones con comentarios no resueltas que se arrastren de años anteriores, que haría que la Junta de Auditores emitiese una opinión de auditoría con comentarios sobre los estados financieros del PNUD. (Remítase al anexo 5)

¹ Se entiende por opinión "con comentarios" ya sea una opinión con reservas, una abstención de emitir una opinión o una opinión adversa.

Las oficinas de países deben cerciorarse de que los servicios de auditoría se han incluido debidamente como se especifica en el presente mandato y de que los informes combinados de ejecución estén debidamente certificados por los organismos de ejecución y los auditores, firmados por la administración de la oficina del PNUD en el país y adjuntos a los informes de auditoría; lo mismo se aplica al Estado de la situación de caja (efectivo y saldos de la cuenta bancaria del proyecto) y el Estado del activo y el equipo. Si el proyecto no posee activos ni equipo, no hay efectivo en caja ni cuenta bancaria, los auditores deberán indicarlo con claridad en la página de opinión y certificarlo.

- Anexo 1** indica los servicios de auditoría requeridos o el ámbito normal de la auditoría.
- Anexo 2** explica las calificaciones del auditor y puede ayudar en el proceso de selección de auditores. Cuando se comunica el mandato a una lista selectiva de empresas como parte de una solicitud de propuestas (RFP) porque esas empresas ya han sido preaprobadas, no será necesario incluir la lista de competencias.
- Anexo 3** es un modelo del informe de auditoría que tiene que presentar el auditor. El informe del auditor deberá ir acompañado de una carta a la administración. (ISA 705, 710) - **REVISADO**
- Anexo 4** ofrece una definición de las opiniones de los auditores
- Anexo 5** imparte orientación sobre cómo informar acerca de la opinión con comentarios del año anterior no corregida (ISA 450 y 710) – **NUEVO**
- Anexo 6** define las tres categorías de riesgos de las conclusiones del auditor
- Anexo 7** contiene el clasificador de posibles causas de las conclusiones de la auditoría
- Anexo 8** contiene una plantilla modelo de plan de acción actualizado certificado correspondiente al año anterior (2010) que habrá que cargar en CARDS – **REVISADO**
- Anexo 9** contiene una plantilla para los datos y las observaciones del auditor correspondientes a las auditorías de 2010, que los auditores tienen que presentar y esa información la oficina de país deberá copiarla e introducirla en CARDS – **NUEVO**
- Anexo 10** imparte orientación sobre la formulación de observaciones y recomendaciones del auditor– nuevo anexo
- Anexo 11** orienta sobre la importancia relativa de la auditoría (SAS 220)

A continuación se explica la estructura propuesta con orientación sobre el contenido del mandato que la oficina de país del PNUD tendrá que comunicar a los auditores de proyectos ONG/EN.

A. Información general

La sección de información general del mandato deberá incluir una amplia descripción del (de los) proyecto (s) en el contexto de su contribución al logro de los objetivos de la entidad estatal. El auditor deberá comprender la "finalidad para la que se prevé utilizar los fondos" en el contexto de los objetivos del proyecto, así como en función del presupuesto específico del proyecto. Se deberá incluir una descripción general de las funciones del PNUD, el organismo estatal y el organismo de ejecución respecto de la gestión y supervisión del proyecto.

En esta sección se indicará que el mandato tiene como finalidad realizar la auditoría de estados financieros con fines especiales, a los que se denomina informes combinados de ejecución.

Por último, la sección deberá incluir la lista de proyectos que serán objeto de la auditoría.

B. Administración del proyecto

Esta sección deberá contener una descripción del organismo público y el organismo de ejecución, que incluya el domicilio, los números de teléfono, fax, páginas web y direcciones de correo electrónico en general. Otra información posible sería:

- Un organigrama
- Una lista de los funcionarios superiores, junto con la información de contacto de estos
- Una lista de personas encargadas de la contabilidad, la gestión financiera y la auditoría interna, junto con sus números de teléfono y direcciones de correo electrónico
- Una descripción del proyecto, que incluya el presupuesto por principales categorías de gastos y todas las fuentes de financiación del proyecto.

C. Consultas con las partes interesadas

Esta sección debe explicar los requisitos para la celebración de consultas. Por ejemplo, antes de comenzar la labor de auditoría, el auditor tendrá que consultar con la oficina del PNUD en el país, la contraparte en el gobierno y el organismo de ejecución de cada proyecto. Además, al completar el proyecto de informe de auditoría y la carta a la administración, el auditor tendrá que reunirse con la oficina del PNUD en el país y con el organismo público de coordinación para informarles brevemente acerca de las principales conclusiones de su auditoría y de sus recomendaciones para mejorar en el futuro, además de recabar las opiniones de sus interlocutores.

D. Descripción de los informes financieros (informe combinado de ejecución del PNUD) que serán objeto de la auditoría

La presente sección debe incluir una descripción del informe combinado de ejecución y los documentos justificativos (véase *infra*). La oficina de país deberá incluir también el estado de la situación de caja y el estado del activo y el equipo, además de un inventario al cierre del año y la descripción del inventario.

Descripción del informe combinado de ejecución y los documentos justificativos

El informe que va a ser objeto de la auditoría se denomina informe combinado de ejecución. La preparación de este informe está a cargo del PNUD, que utiliza un programa contable informatizado del organismo denominado ATLAS. El informe combinado de ejecución constituye un estado financiero oficial que **debe** ser certificado por los auditores. Los estados financieros del proyecto, si se certifican, **deben** conciliarse con los gastos que se consignan en el informe combinado de ejecución y deberán adjuntarse al informe de auditoría. Como se explica con más detalle a continuación, el informe combinado de ejecución combina los gastos de las tres fuentes de desembolso correspondientes a un año civil. Esas tres fuentes de desembolso son:

1. Entidad encargada de la ejecución (ya sea gobierno o una ONG)

Los procedimientos del PNUD exigen que cuando se anticipan estos fondos al organismo de ejecución, ese organismo debe presentar cada trimestre a la oficina del PNUD en el país un informe

financiero que incluya: 1) la situación del anticipo; 2) una lista de los desembolsos efectuados desde la presentación del informe financiero anterior; y 3) la solicitud de un nuevo anticipo. La oficina del PNUD en el país asienta los desembolsos en ATLAS durante el transcurso del año a medida que recibe los informes financieros. Estos desembolsos del organismo de ejecución se asientan en la columna de gastos *Government* del informe combinado de ejecución.

2. PNUD (oficina de país, sede y otras oficinas de países)

La oficina de país del PNUD asienta en ATLAS los desembolsos efectuados por el PNUD de sus propias cuentas bancarias. Estos desembolsos del PNUD se asientan en las columnas de gastos *PNUD* del informe combinado de ejecución. Los desembolsos pueden clasificarse como *pagos directos* o como *servicios de apoyo del PNUD*. Esta distinción, aunque es importante a los efectos de la auditoría, no es evidente en el informe combinado de ejecución y solo puede proporcionarla la oficina de país del PNUD como cuadro auxiliar. A continuación se ofrece una breve descripción de cada categoría.

- a) *Pagos directos* – En este caso, el organismo de ejecución tiene responsabilidad por los gastos pero le pide al PNUD que efectúe el pago al vendedor/consultor en su nombre. El organismo de ejecución responde por el desembolso y mantiene toda la documentación justificativa. El PNUD simplemente efectúa los pagos después que la solicitud ha sido debidamente autorizada y le entrega al organismo de ejecución una copia del comprobante de desembolso correspondiente como prueba de que se ha efectuado el pago.
- b) *Servicios de apoyo del PNUD* – En este caso, el gobierno y el PNUD han convenido en que el PNUD preste servicios de apoyo al proyecto y han firmado una Carta de acuerdo. Estos servicios de apoyo deberán describirse en la Carta de acuerdo. El PNUD es plenamente responsable y rendirá cuentas por estos gastos y, en consecuencia, mantiene toda la documentación justificativa relacionada con el desembolso. Este gasto queda fuera de la auditoría y, por consiguiente, no será examinado por los auditores. Esta limitación del ámbito no deberá utilizarse como motivo para emitir una opinión con reservas acerca del informe combinado de ejecución. Cuando no exista una Carta de acuerdo firmada en relación con los servicios de apoyo del PNUD o un CPAP con las respectivas cláusulas de la Carta de acuerdo relativas a los servicios de apoyo del PNUD, la auditoría deberá abarcar también los gastos del PNUD relacionados con el apoyo de la oficina de país. La oficina de país debe incluir esta información en el mandato/contrato de los auditores.

3. Organismos de las Naciones Unidas

El organismo de las Naciones Unidas informa sus gastos al PNUD y al gobierno. La oficina del PNUD en el país asienta los gastos en ATLAS. Estos gastos del organismo de las Naciones Unidas se registran en la columna de gastos *UN Agencies* en el informe combinado de ejecución.

Al finalizar el año, tras recibir el informe financiero del cuarto trimestre del organismo de ejecución y el informe de gastos de cierre del año del organismo de las Naciones Unidas, el PNUD prepara el informe combinado de ejecución y lo presenta a su asociado en la ejecución para que lo firme. El PNUD proporcionará al auditor el informe combinado de ejecución firmado junto con la siguiente documentación justificativa:

1. Los informes financieros trimestrales presentados por el organismo de ejecución.
2. Una lista de los pagos directos tramitados por el PNUD a petición del organismo de ejecución.
3. Una lista de los desembolsos efectuados por el PNUD como parte de los servicios de apoyo prestados al organismo de ejecución.
4. El estado de gastos del organismo de las Naciones Unidas correspondiente al año.
5. Los informes financieros pertinentes de las organizaciones subreceptoras del FMSTM correspondientes al año que tienen que conciliarse con los gastos del informe combinado de ejecución.
6. La carta de acuerdo relativa a los gastos en servicios de apoyo del PNUD firmada entre el PNUD y el gobierno (o CPAP con las cláusulas pertinentes relativas a los servicios de apoyo del PNUD).
7. Los informes financieros pertinentes que muestran los gastos de apoyo de la oficina del PNUD en el país, si no existe Carta de acuerdo.

E. Servicios de auditoría requeridos - Actualizado

El alcance de los servicios de auditoría necesarios debe ser suficientemente claro para definir debidamente lo que se espera del auditor pero no restringe en modo alguno los procedimientos o las técnicas de auditoría que el auditor tal vez utilice para formarse una opinión. Se debería precisar al menos lo siguiente:

- Una definición de la entidad o la parte de la entidad que es objeto de la auditoría. Normalmente sería la oficina de proyecto ya sea que esté situada en un departamento estatal o en otro lugar.
- Que la auditoría se lleve a cabo de conformidad con las normas de auditoría ISA² o INTOSAI³.
- Que el período de auditoría es del 1 de enero al 31 de diciembre del año 20xx.
- Que el alcance de la auditoría se limite a los gastos del organismo de ejecución, que se define de manera que incluya: 1) todos los desembolsos incluidos en los informes financieros trimestrales presentados por el organismo de ejecución; y 2) los pagos directos tramitados por el PNUD a petición del organismo de ejecución.
- Que el auditor verifique la exactitud matemática del informe combinado de ejecución cerciorándose de la conciliación de los gastos descritos en los documentos justificativos (los informes financieros trimestrales, la lista de pagos directos tramitados por el PNUD a petición del gobierno) con los gastos descritos, por fuente de desembolso, en el informe combinado de ejecución.
- Que el auditor consigne en el informe de auditoría el monto de los gastos excluidos del alcance de la auditoría, porque fueron efectuados por el PNUD como parte de los servicios de apoyo directo y el monto de los gastos totales excluidos porque fueron efectuados por un organismo de las Naciones Unidas. (Remítase a la sección D-2 b) *supra*. Esta limitación del ámbito no es razón válida para que los auditores emitan una opinión con reservas sobre el informe combinado de ejecución.)
- Que el auditor manifieste en el informe de auditoría si la auditoría se ajustó o no a algunas de las condiciones establecidas *supra* e indique las normas o procedimientos alternativos aplicados.
- Que el auditor exprese una opinión en cuanto a la situación financiera general del proyecto durante el período comprendido entre el 1 de enero al 31 de diciembre de 20xx y certifique:
 1. El estado de los gastos (**el informe combinado de ejecución**) correspondientes al período transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 20xx;
 2. El estado de la situación de caja (efectivo y saldos bancarios del proyecto) comunicado por los proyectos al 31 de diciembre de 20xx; y
 3. El estado del activo y el equipo en poder del proyecto al 31 de diciembre de 20xx.
- Que el auditor, si procede, comunique en valor monetario, el impacto financiero neto de cualquier opinión con comentarios (las opiniones con comentarios pueden ser con reservas, adversas o con abstención de emitir una opinión) acerca del estado de los gastos (informe combinado de ejecución, si procede.
- Que el auditor/la firma auditora esté en la obligación de presentar un proyecto de informe de auditoría antes del día/mes/año y un informe final de auditoría firmado con los estados firmados por el PNUD a más tardar el día/mes/año [10 de abril de 20xx].

Nota: La opinión del auditor debe ser una de las siguientes: a) sin reservas; b) con reservas; c) adversa o d) con abstención de emitir una opinión. Si en lugar de una opinión "sin reservas" el auditor tiene otra opinión, en el informe de la auditoría se deberá explicar la naturaleza y el monto de los posibles efectos en los estados financieros (impacto financiero neto). El informe debería contener también una referencia a la sección de la carta a la administración donde figura el número de la observación de la auditoría conexas y la medida adoptada o prevista para abordar y rectificar de manera concluyente la reserva correspondiente. En el anexo 4 figura una definición de opinión del auditor.

² International Normas de auditoría (ISA) publicadas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores

³ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

F. El Informe de auditoría y la Carta a la administración

En el mandato se indicará con toda claridad el contenido previsto del informe de auditoría y de la carta a la administración y los temas/aspectos de que deberán ocuparse los auditores.

Informe de auditoría – MUY IMPORTANTE

En el informe de auditoría deberá quedar claramente expuesta la opinión del auditor (remítase al anexo 3 donde figura un modelo de informe de auditoría), que deberá incluir, por lo menos, lo siguiente:

- Que se trata de un informe confidencial y con fines especiales.
 - Las normas de auditoría aplicadas (ISA, o normas nacionales que se ajusten a una de las normas ISA en todos los aspectos importantes).
 - El período que abarca la opinión del auditor.
 - El monto de gastos objeto de la auditoría.
 - El monto del impacto financiero neto de la opinión con comentarios del auditor sobre el informe combinado de ejecución, de haber comentarios.
 - Las razones que motivaron que se emitiera una opinión con comentarios, con reservas, adversa o con abstención de emitir una opinión (estas razones deben incluirse también en la carta a la administración como observaciones de la auditoría).
 - La limitación del ámbito (descripción y valor) de las transacciones que son responsabilidad del PNUD (como parte de los servicios de apoyo directo de la oficina de país a la EN) o de un organismo de las Naciones Unidas. Es importante destacar que: esa limitación del ámbito no deberá ser motivo para una opinión con reservas, ya que esas transacciones, en general, quedarán excluidas del ámbito de la auditoría.
 - Si el informe combinado de ejecución del PNUD correspondiente al período transcurrido entre el 1 de enero al 31 de diciembre de 20xx [año] ha sido presentado en forma adecuada y razonable y si los desembolsos se han efectuado de conformidad con los fines para los cuales fueron asignados los fondos del proyectos;
- a) Una auditoría financiera para expresar una opinión sobre los estados financieros⁴ del proyecto que incluya:
- Expresión de una opinión sobre si el estado de gastos refleja fielmente los gastos incurridos por el proyecto en el período especificado de conformidad con las políticas contables del PNUD y si los gastos incurridos: i) estuvieron en consonancia con los presupuestos aprobados de los proyectos; ii) fueron utilizados para los fines aprobados del proyecto; iii) cumplieron el reglamento y las normas, las políticas y procedimientos pertinentes del gobierno o el PNUD y iv) estuvieron respaldados debidamente por los correspondientes comprobantes y otros documentos justificativos aprobados. El informe combinado de ejecución es el estado de gastos obligatorio y oficial que hay que certificar. No se aceptarán otras formas de declaración de gastos que pueda preparar una oficina de proyecto.
 - Si el resultado de auditorías de años anteriores que diera lugar a opiniones con comentarios sobre el informe combinado de ejecución del PNUD redundó en medidas concluyentes para abordar debidamente la reserva expresada en la auditoría del año precedente y el Impacto financiero neto conexo. Si no se adoptaron medidas concluyentes, los auditores deberán tener en cuenta el posible efecto de no haberse buscado solución o rectificación a una opinión con comentarios expresada el año anterior.

Nota: En consecuencia, la opinión con comentarios emitida un año antes que no haya quedado debidamente resuelta podrá obligar a los auditores a emitir una opinión con comentarios en su informe de auditoría del año en curso. Si no se presta la debida atención a este aspecto, el riesgo podría ser una gran acumulación de opiniones con comentarios no resueltas de años anteriores

⁴ Los estados financieros de un proyecto del PNUD constan de: el estado de gastos con sus correspondientes anexos, así como, si procede, el estado del activo y el equipo y el estado de la situación de caja.

- La expresión de una opinión sobre el valor y la existencia del estado del activo y el equipo del proyecto en una fecha determinada. En este estado se debe incluir todo el activo y el equipo disponible al 31 de diciembre de 2011 y no solo los adquiridos en un período determinado. Cuando un proyecto ONG/EN no posea activos ni equipo, no será necesario expresar una opinión de esa índole, sin embargo, habrá que dejar constancia de ello en el informe de auditoría.
- Expresar una opinión sobre el valor y la existencia del efectivo en poder del proyecto en una fecha determinada, es decir el 31 de diciembre de 2011. Cuando se abra una cuenta bancaria dedicada al proyecto que se utilice exclusivamente para las transacciones en efectivo de un proyecto ONG/EN, por ejemplo, si el proyecto se ejecuta en un lugar apartado. La empresa de auditoría tiene que expresar una opinión sobre el Estado de la situación de caja cuando se haya establecido una cuenta bancaria específica para el proyecto ONG/EN o cuando el proyecto posea efectivo en caja. Cuando el proyecto no posea efectivo alguno, se dejará constancia de ello en el informe de auditoría.

La auditoría financiera se llevará a cabo de conformidad con las Normas internacionales de auditoría (ISA).

b) Una auditoría para evaluar y expresar una opinión sobre los controles internos y los sistemas del proyecto.

El producto será un informe de auditoría análogo a una carta a la administración detallada que abarque las deficiencias de los controles internos detectadas y las recomendaciones del auditor para solucionarlas.

La carta a la administración deberá adjuntarse al informe de auditoría y abarcar los siguientes aspectos/problemas:

- Una reseña general de los avances del proyecto y la puntualidad respecto de los hitos más importantes señalados y la fecha prevista de terminación, todo lo cual se informará en el documento del proyecto o el Plan de trabajo anual. La finalidad no es determinar si se ha cumplido o no con convenciones específicas en relación con determinados criterios de actuación o productos específicos. No obstante, se podrían formular observaciones acerca del cumplimiento general de las convenciones generales, como la ejecución del proyecto con economía y eficiencia, pero no respecto de la fuerza legal de una opinión del auditor.
- Una evaluación del sistema de controles internos del proyecto que haga hincapié tanto en: i) la eficacia del sistema para proporcionar a la administración del proyecto información útil y oportuna que permita gestionar adecuadamente el proyecto como en ii) la eficacia general del sistema de controles internos en la protección de los activos y los recursos del proyecto.
- Una descripción de cualquier deficiencia específica en los controles internos observada en la gestión financiera del proyecto y los procedimientos de auditoría aplicados para buscar solución a esas deficiencias o compensarlas. Se deberán formular recomendaciones para resolver/eliminar las deficiencias observadas en los controles internos.

La auditoría de los controles internos y los sistemas se llevará a cabo de conformidad con las Normas internacionales de auditoría (ISA).

La carta a la administración deberá incluir también lo siguiente:

- Observaciones/recomendaciones eficaces del auditor (orientaciones en el anexo 10)
- La clasificación de las observaciones de la auditoría por riesgo según su gravedad: Alto, Medio o Bajo. Las definiciones de esas categorías figuran en el anexo 6.
- La clasificación de las posibles causas de las observaciones del auditor. Las definiciones de esas causas figuran en el anexo 7.
- Comentarios/respuesta de la administración a las observaciones y recomendaciones del auditor (administración del proyecto o PNUD, si procede).
- Indicación de las observaciones que afectan a la opinión del auditor (cuando es con reservas, adversa o con abstención de emitir una opinión)

A continuación se imparte orientación más detallada en relación con las categorías generales analizadas *supra*.

Examen de los avances del proyecto

Como parte del examen general de los avances del proyecto, las medidas concretas podrían ser las siguientes:

- Examinar los planes de trabajo anuales y trimestrales y de los informes financieros anuales y solicitudes de pagos directos, y evaluar su puntualidad y cumplimiento del documento de proyecto o del plan de trabajo anual y del Manual de Políticas y Procedimientos relativo al funcionamiento de programas del PNUD sobre la gestión basada en los resultados.
- Examinar el informe anual del proyecto preparado por el organismo de ejecución y evaluar el cumplimiento de las directrices del PNUD y si el organismo de ejecución cumplió sus responsabilidades de vigilancia descritas en el documento del proyecto o el plan de trabajo anual.
- Examinar si el organismo de ejecución se ha hecho eco de las decisiones o recomendaciones de las actividades señaladas *supra*.
- Examinar el ritmo de avance del proyecto y formular observaciones sobre las causas de la demoras.
- Indicar si se prestaron servicios de ejecución de un organismo de las Naciones Unidas de conformidad con el proyecto del documento o con el plan de trabajo anual.

Evaluación del control interno

El auditor tiene que llevar a cabo una evaluación de los controles internos conforme a las normas de control interno establecidas. La Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) presenta un ejemplo de normas reconocidas de control interno. Las normas de la INTOSAI son utilizadas por los administradores de organismos públicos como marco para establecer estructuras eficaces de control interno. Para más información se pueden consultar las *Guidelines for Internal Control Standards* del INTOSAI en la página web: www.intosai.org. En el instrumento de contacto del PNUD (capítulo 6) se puede consultar un resumen de las normas.

Además de la evaluación general antes mencionada, se podrían adoptar otras medidas específicas como:

- Examinar los gastos incurridos por el organismo de ejecución y determinar si concuerdan con el documento de proyecto, el plan de trabajo anual y los presupuestos; y cumplen el POPP del PNUD sobre la gestión basada en los resultados.
- Examinar el proceso de adquisición/las actividades de contratación y determinar si fue transparente y competitivo.
- Examinar el uso, el control y la enajenación de equipo no fungible y determinar si cumplen el POPP del PNUD sobre gestión basada en los resultados; y también si el equipo adquirido cubre las necesidades señaladas y si su uso se ajusta a los fines previstos.
- Examinar el proceso de contratación de personal de proyectos y consultores y determinar si fue transparente y competitivo.
- Examinar los asientos contables del organismo de ejecución y evaluar su idoneidad para mantener asientos exactos y completos de los comprobantes y los desembolsos de efectivo; y apoyar la preparación del informe financiero trimestral.
- Examinar el registro de solicitudes de pagos directos y asegurarse de que estén firmados por los funcionarios públicos autorizados.

Recomendaciones para mejorar

Las recomendaciones deben dirigirse a la entidad específica de manera que no haya confusión respecto de quién está a cargo de la ejecución. La respuesta de la entidad deberá incluirse en la carta a la administración, inmediatamente después de la recomendación.

Asimismo, el auditor tal vez desee formular una observación sobre "buenas prácticas" (de haberlas) que fueron elaboradas por el organismo de ejecución y que deberán ser de conocimiento del resto del personal de proyectos.

Servicios disponibles y derecho de acceso

Se explicará la índole y la ubicación de todos los asientos que corresponden al proyecto. Esta lista deberá especificar los asientos que se mantienen en la sede del organismo de ejecución y los que se encuentran en otras oficinas.

El mandato deberá indicar que el auditor tendrá acceso pleno y total en todo momento a todos los registros y documentos (incluidos los libros de contabilidad, los acuerdos legales, las minutas de las reuniones del comité, los registros bancarios, las facturas y los contratos, etc.) y a todos los empleados de la entidad. Se deberá informar al auditor que tiene derecho de acceso a los bancos, los consultores, contratistas y otras personas relacionadas con la administración del proyecto. Si un auditor no tiene acceso irrestricto a algún archivo, persona o lugar durante la auditoría, esta restricción deberá indicarse con claridad, incluidas las razones, en el mandato.

Anexo 1: Servicios de auditoría requeridos

El ámbito de los servicios de auditoría se ajustará a las Normas internacionales de auditoría (ISA) y abarcará la gestión general de la ejecución, vigilancia y supervisión del proyecto. La labor de auditoría deberá incluir el examen de los planes de trabajo, el informe sobre los progresos realizados, los recursos del proyecto, los presupuestos y gastos del proyecto, su ejecución, la contratación y el cierre financiero y de las operaciones del proyecto (si procede), así como la enajenación o transferencia del activo. A estos efectos, la auditoría abarcará los siguientes aspectos según su comportamiento a nivel del proyecto:

Recursos humanos

La labor de auditoría abarcará la competitividad, la transparencia y la eficacia de la contratación de personal e incluirá una evaluación de los resultados, el control de la asistencia, el cálculo de sueldos y otros ingresos, la preparación y el pago de la nómina y la administración de los registros del personal.

Finanzas

La labor de auditoría abarcará la idoneidad de las operaciones contables y financieras y de los sistemas de presentación de informes, lo que incluirá el control del presupuesto, la administración del efectivo, la facultad de certificación y aprobación, la recepción de fondos y el desembolso de fondos, el registro de todas las transacciones financieras los informes de gastos, mantenimiento y control de archivos.

Adquisiciones

La labor de auditoría abarcará la competitividad, la transparencia y la eficacia de las actividades de adquisición del proyecto a fin de garantizar que el equipo y los servicios adquiridos cumplan los requisitos ya sea del gobierno (o la ONG) o del PNUD e incluye lo siguiente:

- Si procede, las delegaciones de autoridad, los límites de adquisición, la convocatoria de licitación y propuestas, la evaluación de esas licitaciones y propuestas y la aprobación/firma de contratos y órdenes de compra
- Procedimientos de recepción e inspección para determinar la concordancia del equipo con las especificaciones acordadas y, si procede, el uso de expertos independientes para inspeccionar la entrega de equipo sumamente técnico y costoso
- Evaluación de los procedimientos establecidos para mitigar el riesgo de que se adquieran equipos que no cumplan las especificaciones técnicas o que posteriormente resulten defectuosos
- Gestión y control de las órdenes con variación de precios.

La labor de auditoría en materia de adquisiciones abarcará también el uso de consultorías y la idoneidad de los procedimientos para contratar personal experimentado y plenamente calificado y evaluar su trabajo antes de que se efectúe el pago final.

Gestión del activo

La labor de auditoría abarcará el equipo (por regla general, vehículos y ofimática) adquiridos para uso del proyecto. Se examinarán también los procedimientos de recepción, almacenamiento y enajenación.

Gestión del efectivo en caja

La labor de auditoría abarcará todos los fondos en efectivo en poder del proyecto y los procedimientos de examen para salvaguardar el efectivo en caja.

Administración general

La labor de auditoría abarcará las actividades de viajes, gestión del parque móvil, servicios de carga, gestión de locales de oficina y alquiler, sistemas de comunicaciones y de tecnología de la información de las oficinas y mantenimiento de archivos.

<p>Nota: El alcance abarcará las transacciones realizadas a nivel del proyecto que incluyan pagos directos efectuados por la oficina del PNUD en el país a petición de la administración del proyecto.</p>

Limitación del ámbito

Las transacciones/actividades que realice la oficina del PNUD a petición y en representación del proyecto (es decir los servicios de apoyo directo del PNUD a la EN), siempre que medie una Carta de acuerdo (LOA), **no** deberán incluirse en la auditoría. **Nota importante:** Esa limitación del ámbito no deberá ser motivo para que los auditores emitan una opinión con comentarios. Para más información remítase a la sección D., 2 b).

Anexo 2: Competencia del auditor

Si se incluye como parte de una solicitud de propuesta, esta sección tendrá que modificarse para tener en cuenta si las empresas invitadas a proponer han sido ya precalificadas.

En el mandato se señalará que el auditor debe ser totalmente imparcial e independiente en todos los aspectos de la gestión o los intereses financieros de la entidad objeto de auditoría. Durante el período que abarque la auditoría y no durante la realización de la auditoría, el auditor no deberá haber estado empleado por la entidad ni haber prestado servicios como director ni mantenido relaciones financieras o comerciales directas con ningún alto funcionario de la administración de la entidad. Tal vez sea procedente recordar al auditor todos los requisitos reglamentarios establecidos respecto de la independencia y pedirle que declare toda relación que podría comprometer su independencia.

El auditor deberá tener experiencia en la aplicación de las normas de auditoría de la ISA o la INTOSAI, cualquiera que sea la que se aplica a la auditoría. El auditor debe emplear personal suficiente con la competencia profesional idónea y la experiencia pertinente con las normas ISA o INTOSAI, incluso experiencia en auditoría de la contabilidad de entidades parecidas en tamaño y complejidad a la entidad objeto de la auditoría.

El ejecutivo de la empresa de auditores encargado de firmar la opinión deberá entregar al cliente los datos biográficos, junto con la información relativa a los administradores, supervisores y funcionarios clave propuestos para integrar el equipo de auditores. Sería conveniente indicar la competencia profesional requerida o mínima necesaria de los auditores superiores o responsables principales de la auditoría. En las biografías se indicarán detalles de auditorías previas realizadas por ese personal, incluidos los trabajos en marcha, y datos sobre la capacidad y habilidad para realizar la auditoría.

Informe del auditor:

***Al Director nacional del proyecto y
al Representante Residente***

Formato para las certificaciones financieras

I. Modelo de certificación para el estado de gastos

INFORME DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES AL PNUD [inclúyase el nombre del proyecto] (Remítase a la ISA 700)

Hemos efectuado la auditoría del Estado de gastos adjunto ("el estado") del proyecto [inclúyanse número(s) de la adjudicación y del proyecto], [inclúyase el título oficial del proyecto] correspondiente al período transcurrido entre [inclúyase el período de que se trate].

La administración tiene la responsabilidad de preparar el estado del proyecto <nombre/título> y del control interno que la administración determine que es necesario para facilitar la preparación de un estado que no contenga inexactitudes de importancia, ya sea por fraude o por error.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión acerca del estado basada en nuestra auditoría. Realizamos nuestra auditoría de conformidad con las Normas internacionales de auditoría (ISA). Esas normas exigen que cumplamos los requisitos éticos y que planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener seguridades razonables de que en esos estados no hay inexactitudes de importancia.

Una auditoría supone la realización de procedimientos para obtener pruebas verificables de las cifras y declaraciones consignadas en un estado de cuentas. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, que incluye la evaluación de los riesgos de inexactitudes de importancia en el estado de cuenta, ya sea por fraude o por error. Al evaluar esos riesgos, el auditor toma en consideración el control interno relativo a la preparación de los estados de cuenta del proyecto a fin de determinar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión acerca de la eficacia del control interno del proyecto. La auditoría incluye también la evaluación de la idoneidad de las políticas contables utilizadas y la verosimilitud de las estimaciones contables hechas por la administración, así como la evaluación de la presentación del estado de cuenta.

Consideramos que las pruebas de auditoría que hemos obtenido son suficientes y apropiadas para fundamentar nuestra opinión de auditores.

Opinión sin reservas: Opción 1: (sin comentarios)

Opinamos que el estado de gastos adjunto presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, los gastos por un monto de [inclúyase la cantidad en dólares de los EE.UU.] incurridos por el proyecto [inclúyase el título oficial del proyecto] durante el período [indique el período de que se trate] de conformidad con las políticas contables acordadas [de ser necesario, añada: y la nota que figura en el estado], que: i) coincidía con los presupuestos aprobados del proyecto; ii) se ajustaban a los propósitos aprobados del proyecto; iii) cumplía el reglamento y las normas, las políticas y los procedimientos pertinentes del PNUD y iv) estaba apoyado por los comprobantes y otros documentos justificativos debidamente aprobados.

Opiniones con comentarios (Remítase a la ISA 705)

Opción 2: (Opinión con reservas)

Opinamos que el estado de gastos adjunto, salvo por las razones indicadas *supra* en los párrafos 1), 2), 3), etc., [deberá redactarse un párrafo aparte para fundamentar la opinión con reservas, en el que queden explicadas con claridad las razones para emitir esa opinión] presenta razonablemente en todos los aspectos importantes gastos por un monto de [inclúyase la cantidad en dólares de los EE.UU.] incurridos por el proyecto [inclúyase el título oficial del proyecto] durante el período [indique el período de que se trate] de conformidad con las políticas contables del PNUD [de ser necesario, añada: y la nota que figura en el estado].

Opción 3: (Opinión adversa)

Opinamos que, considerando la importancia de la cuestión analizada en el párrafo 1), 2), 3), etc. [deberá redactarse un párrafo aparte para fundamentar la opinión adversa, en el que queden explicadas con claridad las razones para emitir esa opinión] el estado de gastos no refleja fiel y correctamente el gasto de [inclúyase el monto en dólares de los EE.UU.] incurridos por el proyecto [inclúyase el título oficial del proyecto] durante el período transcurrido [inclúyase el período de que se trate]

Opción 4: (Abstención de emitir una opinión)

Debido a la importancia de la cuestión descrita en el párrafo 1), 2), 3), etc. [deberá redactarse un párrafo aparte para fundamentar la abstención de emitir una opinión, en el que queden explicadas con claridad las razones para emitir esa opinión] no hemos podido obtener pruebas apropiadas suficientes que fundamente una opinión del auditor. En consecuencia, no podemos expresar una opinión acerca del estado de gastos por el monto de [inclúyase la cantidad en dólares de los EE.UU.] incurridos por el proyecto [inclúyase el título oficial del proyecto] y auditados por nosotros en relación con el período comprendido entre [inclúyase el período de que se trate].

Párrafo de énfasis [si procede] (Remítase a la ISA 706)

Señalamos a la atención la Nota [inclúyase el número] del estado de gastos que explica la incertidumbre respecto de [indique la cuestión]. No formulamos comentarios respecto de esta cuestión.

Firma del auditor
Fecha del informe del auditor
Dirección del auditor

II. Modelo de Certificación del estado del activo (Remítase a la ISA 700)

Hemos efectuado la auditoría del Estado del activo adjunto (“el estado”) del proyecto [inclúyanse los número(s) de la adjudicación y del proyecto], [inclúyase el título oficial del proyecto] al [inclúyase la fecha].

La administración tiene la responsabilidad de preparar el estado del proyecto <nombre/título> y del control interno que la administración determine que es necesario para facilitar la preparación de un estado que no contenga inexactitudes de importancia, ya sea por fraude o por error.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión acerca del estado basada en nuestra auditoría. Realizamos nuestra auditoría de conformidad con las Normas internacionales de auditoría (ISA). Esas normas exigen que cumplamos los requisitos éticos y que planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener seguridades razonables de que en esos estados no hay inexactitudes de importancia.

Una auditoría supone la realización de procedimientos para obtener pruebas verificables de las cantidades y declaraciones de un estado de cuentas. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, que incluye la evaluación de los riesgos de inexactitudes de importancia en el estado de cuenta, ya sea por fraude o por error. Al evaluar esos riesgos, el auditor toma en consideración el control interno relativo a la preparación de los estados de cuenta del proyecto a fin de determinar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión acerca de la eficacia del control interno del proyecto. La auditoría incluye también la evaluación de la idoneidad de las políticas contables utilizadas y la verosimilitud de las estimaciones contables hechas por la administración, así como la evaluación de la presentación del estado de cuenta.

Consideramos que las pruebas de auditoría que hemos obtenido son suficientes y apropiadas para fundamentar nuestra opinión de auditores..

Opción 1: (Sin comentarios)

Opinamos que el estado del activo adjunto refleja fielmente, en todos los aspectos sustantivos, el saldo del inventario del proyecto [inclúyase el título oficial del proyecto] por la suma de [inclúyase el monto en dólares de los EE.UU.] al [inclúyase la fecha], conforme a las políticas contables del PNUD [de ser necesario, añádase: mencionadas en la nota incluida en el estado].

Opiniones con comentarios (Remítase a la ISA 705)

Opción 2: (Opinión con reservas)

Opinamos que el estado del activo adjunto, salvo por las razones señaladas *supra* en el párrafo 1), 2), 3), etc., [deberá redactarse un párrafo aparte para fundamentar la opinión con reservas, en el que queden explicadas con claridad las razones para emitir esa opinión] refleja fielmente, en todos los aspectos sustantivos, el saldo

del inventario por la suma de [inclúyase el monto en dólares de los EE.UU.] incurridos por el proyecto [inclúyase el título oficial del proyecto] al [inclúyase la fecha], según las políticas contables acordadas [de ser necesario, añádase: mencionadas en la nota incluida en el estado].

Opción 3: (Opinión adversa)

Opinamos que, considerando la importancia de la cuestión examinada en el párrafo 1), 2), 3) etc. [deberá redactarse un párrafo aparte para fundamentar la opinión adversa, en el que queden explicadas con claridad las razones para emitir esa opinión], el estado del activo no refleja fiel y correctamente el gasto de [inclúyase el monto en dólares de los EE.UU.] incurrido por el proyecto [inclúyase el título oficial del proyecto] y auditado por nosotros al [inclúyase la fecha].

Opción 4: (Abstención de emitir una opinión)

Considerando la importancia de la cuestión descrita en el párrafo 1), 2), 3), etc. [deberá redactarse un párrafo aparte para fundamentar la abstención de emitir una opinión, en el que queden explicadas con claridad las razones para emitir esa opinión], no pudimos obtener suficientes pruebas apropiadas para fundamentar una opinión de auditoría. En consecuencia, no podemos expresar una opinión sobre el estado del activo de [inclúyase el monto en dólares de los EE.UU.] incurridos por el proyecto [inclúyase el título oficial del proyecto] y auditado por nosotros al [inclúyase la fecha].

Párrafo de énfasis [si procede] (Remítase a ISA 706)

Señalamos a la atención la nota [inclúyase el número] del estado del activo, que describe la incertidumbre relacionada con [inclúyase la cuestión]. No formulamos comentarios respecto de esta cuestión.

Firma del auditor

Fecha del informe del auditor

Dirección del auditor

III. Modelo de certificación del Estado de la situación de caja (se examinará el Estado de la situación de caja solo si existe una cuenta bancaria aparte por cada uno de los proyectos o efectivo en caja)

(Remítase a la ISA 700)

Hemos auditado el estado de la situación de caja (“el estado”) adjunto del proyecto número [inclúyanse los número(s) de la adjudicación y el proyecto], [inclúyase el título oficial del proyecto] al XXX.

La administración del proyecto <nombre/título> tiene la responsabilidad de preparar el estado de cuenta del proyecto y del control interno que la administración determine que es necesario para facilitar la preparación de un estado que no contenga inexactitudes de importancia, ya sea por fraude o por error.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión acerca del estado basada en nuestra auditoría. Realizamos nuestra auditoría de conformidad con las Normas internacionales de auditoría (ISA). Esas normas exigen que cumplamos los requisitos éticos y que planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener seguridades razonables de que en esos estados no hay inexactitudes de importancia.

Una auditoría supone la realización de procedimientos para obtener pruebas verificables de las cantidades y declaraciones de un estado de cuentas. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, que incluye la evaluación de los riesgos de inexactitudes de importancia en el estado de cuenta, ya sea por fraude o por error. Al evaluar esos riesgos, el auditor toma en consideración el control interno relativo a la preparación de los estados de cuenta del proyecto a fin de determinar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión acerca de la eficacia del control interno del proyecto. La auditoría incluye también la evaluación de la idoneidad de las políticas contables utilizadas y la verosimilitud de las estimaciones contables hechas por la administración, así como la evaluación de la presentación del estado de cuenta.

Consideramos que las pruebas de auditoría que hemos obtenido son suficientes y apropiadas para fundamentar nuestra opinión de auditores.

Opción 1: (sin reservas)

Opinamos que el Estado de la situación de caja adjunto refleja fielmente, en todos los aspectos sustantivos, el saldo del efectivo en caja y de la cuenta bancaria del proyecto del PNUD [inclúyase el título oficial del proyecto] por la suma de [inclúyase el monto en dólares de los EE.UU.] al [inclúyase la fecha] con arreglo a las políticas contables del PNUD [de ser necesario, añádase: mencionadas en la nota incluida en el estado]. Opiniones con comentarios (Remítase a la ISA 705)

Opción 2: (Opinión con reservas)

Opinamos que el estado de la situación de caja adjunto, salvo por las razones señaladas supra en los párrafos 1), 2), 3), etc., [deberá redactarse un párrafo aparte para fundamentar la opinión con reservas, en el que queden explicadas con claridad las razones para emitir esa opinión] refleja fielmente en todos los aspectos sustantivos el saldo del efectivo en caja y la cuenta bancaria por la suma de [inclúyase monto en dólares de los EE.UU.] al [inclúyase la fecha] con arreglo a las políticas contables del PNUD [de ser necesario, añádase: mencionadas en la nota incluida en el estado].

Opción 3: (Opinión adversa)

Opinamos que, debido a la importancia de la cuestión descrita en el párrafo 1), 2), 3), etc. [deberá redactarse un párrafo aparte para fundamentar la opinión adversa, en el que queden explicadas con claridad las razones para emitir esa opinión], el estado de la situación de caja no refleja fiel y correctamente el saldo del efectivo en caja y de la cuenta bancaria por la suma de [inclúyase monto en dólares de los EE.UU.] auditado por nosotros al [inclúyase la fecha].

Opción 4: (Abstención de emitir una opinión)

Debido a la importancia de la cuestión descrita en el párrafo 1), 2), 3), etc. [deberá redactarse un párrafo aparte para fundamentar la abstención de emitir una opinión, en el que queden explicadas con claridad las razones para emitir esa opinión], no pudimos obtener suficientes pruebas apropiadas para fundamentar una opinión de auditoría. En consecuencia, no podemos expresar una opinión sobre el estado de la situación de caja por la suma de [inclúyase el monto en dólares de los EE.UU.] auditado por nosotros al [inclúyase la fecha].

Párrafo de énfasis [si procede] (Remítase a la ISA 706)

Señalamos a la atención la Nota X del estado de la situación de caja que explica la incertidumbre relacionada con [explique la incertidumbre]. No formulamos comentarios respecto de esta cuestión.

Firma del auditor
Fecha del informe del auditor
Dirección del auditor

La finalidad del presente informe es exclusivamente para información y uso del PNUD y del Gobierno de _____ (o de la ONG).

Fecha de publicación: _____

NOMBRE DEL AUDITOR (en letra de molde): _____

FIRMA DEL AUDITOR: _____

CUÑO Y SELLO DE LA EMPRESA DE AUDITORÍA: _____

DIRECCIÓN DE LA EMPRESA DE AUDITORÍA: _____

No. de teléfono de la empresa de auditoría: _____

Nota: La opinión del auditor debe ser una de las siguientes: a) con reservas; b) sin reservas; c) adversa o d) con abstención de emitir una opinión. Si en lugar de una opinión "sin reservas", el auditor tiene otra opinión, en el informe de la auditoría se deberá explicar la naturaleza y el monto de los posibles efectos en el estado financiero del PNUD (informe combinado de ejecución) (Monto de la reserva/**Impacto financiero neto**). En el anexo 4 figura una definición de las opiniones del auditor.

ANEXO 4: DEFINICIÓN DE LAS OPINIONES DEL AUDITOR

Opinión sin reservas (sin comentarios o positiva)

Se deberá expresar una opinión sin reservas cuando el auditor llegue a la conclusión de que los estados financieros reflejan fielmente (o presentan adecuadamente) todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco aplicable de presentación de informes financieros.

Opinión con reservas – opinión con comentarios (negativa)

Se deberá expresar una opinión con reservas cuando el auditor llega a la conclusión de que no se puede expresar una opinión sin reservas, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración o cualquier limitación en el alcance no es tan importante ni tan omnipresente que obligue a expresar una opinión adversa o una abstención de emitir una opinión. Se expresará una opinión con reservas con la ‘salvedad’ de los efectos de la cuestión a la que se refiere la reserva.

Abstención de emitir una opinión – opinión con comentarios (negativa)

Se deberá expresar una *abstención de emitir una opinión* cuando el posible efecto de una limitación en el alcance sea tan importante y omnipresente que el auditor no ha podido obtener suficientes pruebas apropiadas en la auditoría y, en consecuencia, no puede expresar una opinión sobre los estados financieros.

Opinión adversa – opinión con comentarios (negativa)

El auditor expresará una *opinión adversa* cuando los estados financieros muestren importantes tergiversaciones, inexactitudes y no reflejen fielmente los gastos incurridos y comunicados en los estados presentados (**informe combinado de ejecución del PNUD**, estado de la situación de caja, estado del activo y el equipo).

Se expresa una *opinión adversa* cuando el efecto de un desacuerdo es tan importante y omnipresente en los estados financieros que el auditor llega a la conclusión de que no basta expresar una reserva sobre el informe para revelar que los estados financieros son fraudulentos o no están completos.

ANEXO 5: NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA (ISA) 450 Y 710

Orientación sobre la notificación de una opinión con comentarios no corregida, formulada el año anterior

En aplicación de la Norma internacional de auditoría (ISA) 450 y la ISA 710, que entraron en vigor en diciembre de 2010, se ha establecido un nuevo requisito respecto de una opinión con comentarios del año anterior⁵. Esta norma de auditoría exige que los auditores, al expresar una opinión sobre los estados de este año, tengan en cuenta el posible efecto de una opinión con comentarios del año precedente que no haya sido corregida o resuelta debidamente.

En consecuencia, la opinión con comentarios del año precedente que no haya quedado debidamente resuelta podrá obligar a los auditores a emitir una opinión con comentarios en su informe de auditoría del año en curso. Si no se presta la debida atención a este asunto, el riesgo podría ser una gran acumulación de opiniones con comentarios no resueltas que se arrastren de años anteriores, que haría que la Junta de Auditores emitiese una opinión de auditoría con comentarios sobre los estados financieros del PNUD.

⁵ Se entiende por opinión "con comentarios" ya sea una opinión con reservas, una abstención de emitir una opinión o una opinión adversa.

ANEXO 6: CLASIFICACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA POR GRAVEDAD DEL RIESGO

Alto	Acción que se considera imperativa para garantizar que el PNUD no se vea expuesto a altos riesgos (por ejemplo, si no se adoptan medidas podrían surgir consecuencias y problemas de importancia).
Medio	Acción que se considera necesaria para evitar quedar expuestos a riesgos importantes (por ejemplo, si no se adoptan medidas, las consecuencias podrían ser importantes).
Bajo	Acción que se considera conveniente y debería redundar en un mayor control o en más valor por el dinero invertido.

ANEXO 7: CLASIFICACIÓN DE POSIBLES CAUSAS DE LAS CONCLUSIONES DE LAS AUDITORÍAS

1. Ausencia o insuficiencia de políticas/procedimientos/directrices
2. Ausencia o insuficiencia de orientación/supervisión a nivel del proyecto
3. Falta de orientación/vigilancia a nivel de la oficina del PNUD en el país
4. Falta o insuficiencia de recursos (especificar si se trata de recursos financieros, humanos o técnicos)
5. Falta de planificación
6. Falta de capacitación
7. Error humano
8. Inobservancia intencional de los controles internos
9. Estructura administrativa insuficiente

ANEXO 8: PLANTILLA PARA QUE LOS AUDITORES DE PROYECTOS ONG/EN EXAMINEN Y FIRMIEN LOS PLANES DE ACCIÓN ACTUALIZADOS RELATIVOS A LAS OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES DE LAS AUDITORÍAS DEL AÑO ANTERIOR

Adjudicación No.:		Recomendación		Proyecto No.:		Observaciones de la admón. del proyecto/oficina de país		Tipo de opinión:		Descripción de la situación	
Obs No	Observación	Ambito de la auditoría	Causa de la auditoría	Gravedad del riesgo	Medida(s) prevista(s)	Fecha de ejec. prevista	Oficina a cargo	Responsable de la acción	Estado actualizado	Fecha de ejec. efectiva	Descripción de la situación
Adjudicación No.:		Proyecto No.:		Tipo de opinión:		Descripción de la situación					
Obs No	Observación	Ambito de la auditoría	Causa de la auditoría	Gravedad del riesgo	Medida(s) prevista(s)	Fecha de ejec. prevista	Oficina a cargo	Responsable de la acción	Estado actualizado	Fecha de ejec. efectiva	Descripción de la situación
Adjudicación No.:		Proyecto No.:		Tipo de opinión:		Descripción de la situación					
Obs No	Observación	Ambito de la auditoría	Causa de la auditoría	Gravedad del riesgo	Medida(s) prevista(s)	Fecha de ejec. prevista	Oficina a cargo	Responsable de la acción	Estado actualizado	Fecha de ejec. efectiva	Descripción de la situación
Adjudicación No.:		Proyecto No.:		Tipo de opinión:		Descripción de la situación					

Organismo de ejecución (IP)	Audidores estatales/Empresa de auditoría
Firma del funcionario del organismo de ejecución: _____	Firma del funcionario de la empresa de auditoría: _____
Nombre y cargo (letra de molde): _____	Nombre y cargo (letra de molde): _____
Fecha: _____	Fecha: _____
	Cuño y sello de la empresa de auditoría: _____

Nota: Los valores del "Estado actualizado" podrían ser: Ejecutado, En marcha, Sin ejecutar, N/A o Retirado. "N/A" equivale a no se aplica y se utilizará cuando se produzca un cambio general en el entorno de trabajo de un proyecto que haga perder validez a una observación formulada por el auditor el año precedente. Por ejemplo, cuando se cierra un proyecto. Otro ejemplo para utilizar "N/A" es un proyecto que tenía su propia cuenta bancaria, al que en la recomendación del auditor del año precedente se le pedía que conciliase mensualmente el estado de cuenta. Sin embargo, al año siguiente, el auditor observa que la cuenta bancaria está cerrada. "Retirado" se utilizaría cuando se produzca un cambio general en el entorno de trabajo de un proyecto que deje sin efecto la observación y la recomendación del auditor formuladas el año precedente. "Retirado" prácticamente no se usa.

ANEXO 9: PLANTILLA PARA DATOS Y OBSERVACIONES DE LA AUDITORIA

Los auditores deberán completar la información que se indica en los cuatro cuadros siguientes y firmarla. La oficina de país puede obtener la versión electrónica del documento en Word y copiar y pegar la información relativa al informe de auditoría de cada adjudicación/proyecto en CARDS.

Cuadro 1 – Plantilla para que los auditores de ONG/EN informen sobre la auditoría del informe combinado de ejecución del PNUD

Informe combinado de ejecución del PNUD al 31 de diciembre de 2010						
Adjudicación No.	Proyecto No.	Importe auditado y certificado (dólares EE.UU.)	Opinión de la auditoría (sin reservas, con reservas, adversa, con abstención de emitir una opinión)	Monto total objeto de la opinión (síes con reservas, adversa o con abstención de emitir una opinión)	Causa (s) del comentario en la opinión de auditoría y desglose del monto del impacto financiero neto (dólares EE.UU.)	Observación que repercutió en la clasificación de la opinión del auditor (inclúyase el número de la observación y la página del informe de auditoría/de la carta a la administración)
1						

Cuadro 2 – Plantilla para que los auditores informen sobre la auditoría del estado de la situación de caja

Estado de la situación de caja			
Adjudicación No.	Proyecto No.	Valor del estado de la situación de caja al 31 de diciembre de 2010 (dólares EE.UU.)	Monto total objeto de la opinión – Estado de la situación de caja (dólares EE.UU.)

ANEXO 10: ORIENTACIÓN SOBRE LA FORMULACIÓN DE OBSERVACIONES DE LA AUDITORÍA - **REVISADO**

Algunas partes de la nota que figura a continuación fueron extraídas de un artículo publicado en Internal Auditor, de abril de 1999, por Brian M. Schwartz. La finalidad de esta nota es impartir orientación sobre la formulación de observaciones y recomendaciones del auditor que sean eficaces.

Las observaciones del auditor que resultan efectivas constan de cinco elementos comunes:

- 1) Condición;
- 2) Criterios;
- 3) Causa;
- 4) Efecto, posible impacto o riesgo; y
- 5) Recomendación.

Los elementos 1 a 4 deben formar parte de lo que constituye la observación de un auditor. A continuación figuran sugerencias útiles sobre cada uno de esos aspectos.

CONDICIÓN

Se entiende por "condición" una conclusión, un problema o una oportunidad observado durante el examen del auditor. La condición se refiere directamente a un objetivo del control o a otras normas de ejecución. Ejemplos de declaraciones de condición son:

- "El funcionario apropiado no autorizó ese documento."
- "Durante tres meses no se ha conciliado esta cuenta."
- "El procedimiento se puede racionalizar para ahorrar seis horas diarias."

Al fundamentar la condición, es importante incluir el grado de detalle necesario en la descripción del problema. Alguien que no haya participado en la auditoría, pero que tenga un conocimiento básico del tema o la función, deberá poder entender cualquier declaración de condiciones.

CRITERIOS

Este elemento describe la norma que se está utilizando como parámetro para la evaluación. Dicho de otro modo, describe la condición ideal. Los criterios pueden referirse a una política o procedimiento específicos o a un reglamento estatal. En otros momentos, los criterios pueden ser simplemente una cuestión de sentido común o de práctica comercial prudente. Por ejemplo, una declaración de criterios podría ser la siguiente "Conforme a la norma #1234, todos los préstamos por más de 100.000 dólares deben ser aprobados por la junta directiva;" o "Las responsabilidades de preparación de la nómina deberían estar separadas para controlar la autorización de cambios en el archivo central".

CAUSA

Como lo indica el nombre, la declaración de causa explica en primer lugar por qué ocurrió el problema. La causa es probablemente el atributo más importante del formulario donde figuran las conclusiones. Si no se determina el por qué se produjo la condición, no se puede buscar una solución adecuada a la situación.

Al fundamentar la causa, el auditor deberá señalar la razón fundamental del problema. Una explicación superficial no va al fondo del problema y no permitirá formular una recomendación eficaz.

Además, citar lo que ha expresado la persona adecuada podría servir de declaración de causa, es decir del por qué ocurrió la condición. Algunos administradores de auditorías consideran que solo es procedente una

declaración de causa de la administración, mientras que otros prefieren obtener puntos de vista de ambos lados, porque de esa manera es más probable hallar la causa fundamental del problema.

Posibles causas

Además de explicar y ofrecer detalles acerca de la "Causa" en el texto de una observación del auditor, el PNUD exige que el auditor haga también un resumen de la declaración de la causa en el informe de auditoría utilizando una de las 9 declaraciones de causa preestablecidas que se indican a continuación:

1. Ausencia o insuficiencia de políticas/procedimientos/directrices
2. Ausencia o insuficiencia de orientación/supervisión a nivel del proyecto
3. Falta de orientación/vigilancia a nivel de la oficina del PNUD en el país
4. Falta o insuficiencia de recursos (especificar si se trata de recursos financieros, humanos o técnicos)
5. Falta de planificación
6. Falta de capacitación
7. Error humano
8. Inobservancia intencional de los controles internos
9. Estructura administrativa insuficiente

EFECTO, POSIBLE IMPACTO O RIESGO

La declaración sobre el efecto describe el riesgo específico que podría existir (el posible impacto o riesgo) o que ya ha existido (el efecto) como resultado de la condición o el problema. Básicamente responde a la pregunta, "¿y qué?" Las declaraciones de efecto a veces examinan la posible pérdida, incumplimiento o insatisfacción del usuario debido al problema.

Probablemente la administración se interese en la información proporcionada acerca de este aspecto de la observación del auditor, ya que le permite ver de qué manera la condición redundará negativamente en sus actividades. Como resultado de ello, la declaración de efecto a menudo sirve como catalizador de un cambio positivo.

Es preciso incluir una nota de cautela: el riesgo indicado en la declaración de efecto no deberá expresarse a la ligera ni exagerarse. Si bien los auditores son responsables de señalar los riesgos derivados de fallas en los controles, la declaración de efecto debe mantenerse dentro de lo razonable, plausible y no deberá redactarse como si el mundo se fuera a acabar. Para que los auditados tomen en serio las observaciones del auditor y respeten lo que dice, el auditor debe hablar del riesgo de manera realista y sin exagerar.

Niveles de riesgo

Además de explicar y ofrecer detalles del "Efecto, posible impacto o riesgo" en el texto de una observación del auditor, el PNUD exige que el auditor señale también el grado de riesgo en el informe de auditoría utilizando uno de los tres grados de riesgo preestablecidos que se indican a continuación:

- | | |
|--------------|---|
| Alto | Acción que se considera imperativa para garantizar que el PNUD no se vea expuesto a altos riesgos (por ejemplo, si no se adoptan medidas podrían surgir consecuencias y problemas de importancia) |
| Medio | Acción que se considera necesaria para evitar quedar expuestos a riesgos importantes (por ejemplo, si no se adoptan medidas, las consecuencias podrían ser importantes) |
| Bajo | Acción que se considera conveniente y debería redundar en un mayor control o en más valor por el dinero invertido |

RECOMENDACIÓN

Este aspecto sugiere la manera en que se podría remediar una situación. Una recomendación eficaz guarda relación directa con la causa y versa sobre ella. No basta con declarar en términos generales que la

administración debería resolver el problema; en la explicación de la recomendación debería explicarse también cómo lograr que se arregle.

Una buena recomendación mantiene el equilibrio adecuado entre el riesgo presentado y el costo de controlarlo. Antes de formular una recomendación, el auditor debería formularse las siguientes preguntas:

- ¿Resuelve la recomendación el problema y elimina o reduce el riesgo?
- ¿Puede la recomendación aplicarse en el entorno actual?
- ¿Es la recomendación eficaz en función de los costos?
- ¿Será la recomendación una cura temporal o una solución permanente?

Ejemplos de recomendaciones eficaces son los inventarios físicos mensuales o trimestrales de todo el activo y el equipo conciliados con los registros apropiados.

OTRAS SUGERENCIAS

De ser posible, se deberán combinar conclusiones análogas en un solo formulario, para reforzar la necesidad de que se aplique la recomendación.

Hacer de abogado del diablo puede resultar sumamente útil. Después de completar la observación y recomendación de la auditoría, los auditores deben situarse en el lugar del auditado e impugnar/cuestionar la validez de la cuestión. Si no logra quedar convencido, probablemente lo mejor será no incluir la cuestión en el informe de auditoría.

ANEXO 11: SAS 220 - ORIENTACIÓN SOBRE LA IMPORTANCIA RELATIVA DE LA AUDITORÍA

A continuación se destacan algunos elementos de la Explicación de las normas de auditoría (SAS) 220 – Importancia relativa de la auditoría. La finalidad es impartir orientación a los auditores al determinar la importancia relativa de las observaciones con fines de presentación de informes y en lo que pudieran afectar a la opinión del auditor. Los auditores deberán remitirse a la SAS 220 para más información.

La finalidad de la SAS es establecer normas e impartir orientación sobre el concepto de la importancia relativa y su relación con el riesgo de la auditoría.

Los auditores deberán tomar en consideración la importancia relativa y su relación con el riesgo de la auditoría al realizar la auditoría (SAS 220.1)

Una cuestión tiene importancia si el conocimiento de la materia influiría razonablemente en las decisiones económicas de los usuarios, adoptadas sobre la base de los estados financieros. La importancia relativa puede ser considerada en el contexto de los estados financieros en conjunto, o de cualquiera de los estados financieros o de las distintas partidas de los estados financieros.

La importancia relativa depende de la índole y la magnitud de la cuestión o del error juzgado en las circunstancias específicas. Dado que la importancia relativa tiene un aspecto cualitativo y otro cuantitativo, no puede ser objeto de definición matemática general de ningún tipo.

Los auditores deberían planificar y realizar la auditoría de manera que puedan obtener pruebas suficientes que ofrezcan seguridades razonables de que los estados financieros no contienen inexactitudes importantes y constituyen una visión fiel y admisible. (SAS 220.2)

La determinación de si algo tiene importancia o no queda a juicio del profesional.

Los auditores considerarían la posibilidad de tropezar con inexactitudes de cantidades relativamente pequeñas que, al acumularse, podrían tener un efecto importante en los estados financieros. Por ejemplo, un error en un procedimiento a final de mes podría ser indicio de una posible omisión importante si ese mismo error se repite todos los meses.

Al considerar si la presentación de los estados financieros es admisible, los auditores deberán determinar si es importante o no el total acumulado de inexactitudes no corregidas que se han detectado durante la auditoría (SAS 220.4).