

ISSAI 100

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Para mayor información visite www.issai.org

Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público



CARLOS HIDALGO BOLAÑOS

GENERALIDADES

1. Las normas y directrices profesionales son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de la fiscalización del sector público. Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés), desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés) tienen por objetivo promover una auditoría independiente y eficaz por parte de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

2. Las ISSAI abarcan los requerimientos para la fiscalización del sector público a un nivel organizacional (de las EFS), mientras que a nivel de las auditorías individuales buscan apoyar a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo de su propio enfoque profesional, de conformidad con sus mandatos y con las leyes y reglamentos nacionales.

3. El Marco de Normas Profesionales de la INTOSAI tiene cuatro niveles. El Nivel 1 contiene los principios fundamentales del marco. El Nivel 2 (*ISSAIs 10-99*) establece los requisitos previos para el funcionamiento apropiado y la conducta profesional de las EFS, en términos de consideraciones organizacionales, que incluyen independencia, transparencia y rendición de cuentas, ética, y control de calidad, las cuales son relevantes para todas las auditorías llevadas a cabo por las EFS. Los Niveles 3 y 4 se refieren a la conducción de auditorías individuales e incluyen principios profesionales generalmente reconocidos que respaldan la fiscalización eficaz e independiente de las entidades del sector público.

4. Los Principios Fundamentales de Auditoría del nivel 3 (*ISSAIs 100-999*) parten de y profundizan sobre la *ISSAI 1 - La Declaración de Lima*, e *ISSAIs* del nivel 2, y proporcionan un marco de referencia internacional rector que define la auditoría del sector público.

5. El nivel 4 traduce los Principios Fundamentales de Auditoría en directrices operativas más específicas y detalladas que pueden utilizarse diariamente en la realización de una auditoría, y como normas de auditoría cuando las normas nacionales para tal fin aún no se hayan desarrollado. Este nivel incluye las Directrices Generales de Auditoría (*ISSAIs* 1000-4999), que establecen los requisitos de las auditorías financieras, de desempeño y de cumplimiento.

6. *La ISSAI 100 – Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público* proporciona información detallada sobre:

- El propósito y autoridad de las *ISSAIs*,
- El marco de referencia para la auditoría del sector público,
- Los elementos de la auditoría del sector público,
- Los principios que deben aplicarse en la auditoría del sector público.

PROPÓSITO Y AUTORIDAD DE LAS *ISSAIs*

7. La *ISSAI* 100 establece los principios fundamentales que se aplican a toda labor de auditoría del sector público, independientemente de su forma o contexto. Las *ISSAIs* 200, 300 y 400 amplían y profundizan sobre los principios a aplicarse en el contexto de las auditorías financieras, de desempeño y de cumplimiento, respectivamente, mismos que deberán aplicarse de manera conjunta con los principios establecidos en la *ISSAI* 100. Estos principios de ninguna manera invalidan leyes, reglamentos o mandatos nacionales, tampoco impiden que las EFS lleven a cabo investigaciones, revisiones u otros trabajos que no estén específicamente cubiertos por las *ISSAI* existentes.

8. Los Principios Fundamentales de Auditoría constituyen la parte medular de las Directrices Generales de Auditoría del nivel 4 del marco normativo de las *ISSAI*. Estos principios pueden utilizarse para establecer normas autoritativas en tres formas:

- Como base para que las EFS puedan desarrollar normas,
- Como base para la adopción de normas nacionales congruentes,
- Como base para la adopción de las Directrices Generales de Auditoría como normas.

Las EFS pueden optar por compilar un documento normativo único, una serie de dichos documentos o bien una combinación de documentos normativos y otros rectores.

Las EFS deben declarar las normas que van a aplicar al realizar auditorías; dicha declaración deberá estar disponible para los usuarios de los informes de las EFS. Cuando las normas estén fundamentadas en diversas fuentes en conjunto, esto también deberá declararse. Se espera que las EFS incluyan dichas declaraciones como parte de sus informes de auditoría; sin embargo, también podrán utilizar medios de comunicación más generales.

9. Una EFS podrá declarar que las normas que ha desarrollado o adoptado están basadas o son consistentes con los Principios Fundamentales de Auditoría, sólo si dichas normas cumplen por completo con todos los principios relevantes.

Los informes de auditoría pueden incluir una referencia al hecho de que las normas utilizadas se han basado o son consistentes con la o las *ISSA*/s relevantes para el trabajo de auditoría llevado a cabo. Dicha referencia se puede hacer declarando:

Hemos realizado nuestra auditoría de conformidad con [normas], que están basadas en [o son consistentes con] los Principios Fundamentales de Auditoría (ISSAI 100-999) de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Para adoptar o desarrollar de manera adecuada las normas de auditoría con base en los Principios Fundamentales de Auditoría, es necesario que se comprenda el texto completo de dichos principios. Para lograr esto, puede ser útil consultar la guía correspondiente en las Directrices Generales de Auditoría.

10. Las EFS pueden decidir adoptar las Directrices Generales de Auditoría como sus normas rectoras. En tales casos, el auditor debe cumplir con todas las *ISSAI* relevantes para la auditoría. La referencia a las *ISSAI*s aplicadas se puede hacer declarando:

Hemos realizado nuestra(s) auditoría(s) de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Para mayor transparencia, la declaración puede especificar las *ISSAI*s o el rango de ellas que el auditor aplicó y consideró relevantes. Esto se puede hacer agregando la siguiente frase:

La(s) auditoría(s) se basó (basaron) en la(s) ISSAI xxx [número y nombre de la ISSAI o el rango de ellas].

11. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA o *ISAs*, por sus siglas en inglés) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) están incorporadas en las directrices de auditoría financiera (*ISSA/Is* 1000-2999). Por lo tanto, en las auditorías financieras se puede hacer referencia tanto a las *ISSA/Is* como a las *ISAs*. Las *ISSA/Is* proporcionan una guía adicional para el sector público (“Notas Prácticas”), pero los requerimientos del auditor respecto a las auditorías financieras son los mismos. Las *ISAs* constituyen un conjunto indivisible de normas y no se les puede hacer referencia individual en ninguna de las *ISSA/Is* en las que estén incorporadas. Si se han adoptado las *ISSA/Is* o las *ISAs* como normas de auditoría financiera de la EFS, el informe del auditor debe incluir una referencia a dichas normas. Esto se aplica por igual a auditorías financieras realizadas en combinación con otros tipos de auditoría.

12. Las auditorías se pueden realizar de conformidad tanto con las Directrices Generales de Auditoría, como con normas de otras fuentes, siempre y cuando no haya contradicciones. En tales casos, se debe hacer referencia tanto a dichas normas como a las *ISSA/Is*.

MARCO DE REFERENCIA PARA LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

Mandato

13. Una EFS ejercerá su función de auditoría del sector público dentro de un arreglo constitucional específico y en virtud de su cargo y mandato, lo que le garantiza suficiente independencia y poder de discreción para llevar a cabo sus deberes. El mandato de una EFS puede definir sus responsabilidades generales en el campo de la auditoría del sector público, y proporcionar prescripciones adicionales relativas a las auditorías y otros trabajos a realizar.

14. Las EFS pueden tener mandato para llevar a cabo diferentes tipos de compromisos en cualquier asunto que sea de relevancia para las responsabilidades de la administración y de los encargados de la gestión y uso apropiado de los fondos y bienes públicos. El alcance o forma de estos compromisos y la elaboración de los informes correspondientes variarán de acuerdo con el mandato establecido para la EFS en cuestión.

15. En algunos países, la EFS es un tribunal compuesto por jueces, con autoridad sobre los encargados de la contabilidad del Estado y otros funcionarios públicos quienes deben rendirle cuentas. En este caso existe una importante relación entre esta autoridad jurisdiccional y las características de la auditoría del sector público. La función jurisdiccional exige que la EFS garantice que los encargados de manejar los fondos públicos estén obligados a rendir cuentas y que, en este sentido, estén sujetos a su jurisdicción.

16. Una EFS puede tomar decisiones estratégicas para responder a los requerimientos de su mandato y a otros requisitos legislativos. Tales decisiones pueden incluir las normas de auditoría que se deben aplicar, los compromisos que se van a llevar a cabo y su orden de prioridad.

La auditoría del sector público y sus objetivos

17. El entorno de la auditoría del sector público es aquel en el que los gobiernos y otras entidades del sector público se responsabilizan sobre el uso de recursos provenientes de la tributación y otras fuentes, para la prestación de servicios a los ciudadanos y otros beneficiarios. Estas entidades deben rendir cuentas de su gestión y desempeño, así como del uso de los recursos, tanto a quienes se los proporcionan como a quienes dependen de los servicios prestados utilizando tales recursos, incluyendo a los ciudadanos. La auditoría del sector público ayuda a crear las condiciones adecuadas y a fortalecer la expectativa de que las entidades del sector público y los servidores públicos desempeñarán sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, y de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables.

18. En general, la auditoría del sector público puede describirse como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos. La auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona, a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales.

19. Las EFS sirven a este objetivo como pilares importantes de sus sistemas democráticos nacionales y mecanismos de gobernanza, y juegan un papel importante en el mejoramiento de la administración pública destacando los principios de transparencia, rendición de cuentas, gobernanza y desempeño. La *ISSAI 20 – Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas* ofrece orientación al respecto.

20. Todas las auditorías del sector público parten de objetivos que pueden ser distintos, dependiendo del tipo de auditoría que se lleve a cabo. Sin embargo, todas las auditorías del sector público contribuyen a la buena gobernanza ya que:

- Proporcionan a los usuarios previstos información independiente, objetiva y confiable, así como conclusiones u opiniones basadas en evidencia suficiente y apropiada relativa a las entidades públicas;
- Mejoran la rendición de cuentas y la transparencia, promoviendo la mejora continua y la confianza sostenida en el uso apropiado de los fondos y bienes públicos, y en el desempeño de la administración pública;
- Fortalecen la eficacia tanto de aquellos organismos que, dentro del marco constitucional, ejercen labores de supervisión general y funciones correctivas sobre el gobierno, como de los responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos;
- Crean incentivos para el cambio, proporcionando conocimiento, análisis completos y recomendaciones de mejora bien fundamentadas.

21. En general, las auditorías del sector público se pueden clasificar en uno o más de tres tipos principales: auditorías de estados financieros, auditorías de cumplimiento y auditorías de desempeño. Los objetivos de una auditoría determinarán las normas que se deben aplicar.

Tipos de auditoría del sector público

22. A continuación se describen los tres principales tipos de auditorías del sector público: Auditoría financiera - Se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta en conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita al auditor expresar un dictamen acerca de si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa debido a fraude o error.

Auditoría de desempeño - Se enfoca en determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora. El desempeño se examina contra los criterios adecuados; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u otros problemas. Su objetivo es responder a preguntas clave de auditoría y proporcionar recomendaciones de mejora.

Auditoría de cumplimiento - Se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones o autoridades identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones o autoridades que rigen a la entidad auditada. Estas autoridades pueden incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales que rigen una administración financiera sana del sector público y la conducta de los funcionarios públicos.

23. Las EFS pueden llevar a cabo auditorías u otros trabajos sobre cualquier asunto relevante que se vincule con las responsabilidades de quienes administran y se encargan de la gobernanza y del uso adecuado de los recursos públicos. Estos trabajos pueden incluir la elaboración de informes sobre los resultados cuantitativos y las consecuencias que se derivan de las actividades de prestación de servicios, informes de sostenibilidad, requerimientos de recursos futuros, apego a las normas de control interno, auditorías en tiempo real de proyectos u otros asuntos de la entidad. Las EFS también pueden realizar auditorías combinadas, incorporando aspectos financieros, de desempeño y/o de cumplimiento.

ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

24. La auditoría del sector público es indispensable para la administración pública, ya que la gestión de recursos públicos es un asunto de confianza. La responsabilidad resultante de la administración de los recursos públicos de conformidad con los propósitos previstos, se confía a una entidad o persona que actúa en representación del público. La auditoría del sector público aumenta la confianza de los usuarios previstos, ya que proporciona información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a las desviaciones de las normas aceptadas o de los principios de buena gobernanza.

Todas las auditorías del sector público cuentan con los mismos elementos básicos: el auditor, la parte responsable, los usuarios previstos (las tres partes de la auditoría), los criterios para evaluar el asunto y la información resultante sobre la materia en cuestión. Estos elementos se pueden clasificar en dos diferentes tipos de compromisos de auditoría: compromisos de atestiguamiento certificación y de elaboración de informes directos.

Las tres partes

25. Las auditorías del sector público involucran al menos a tres partes diferentes: el auditor, una parte responsable y los usuarios previstos. La relación entre las partes se debe ver dentro del contexto de arreglos constitucionales específicos para cada tipo de auditoría.

- El auditor: en la auditoría del sector público, el papel del auditor está a cargo del Titular de la EFS y de las personas a las que se les delega la tarea de realizar las auditorías. La responsabilidad general de la auditoría del sector público se establece conforme el mandato de la EFS.

- La parte responsable: en la auditoría del sector público, las responsabilidades relevantes

se determinan por acuerdo constitucional o legislativo. Las partes responsables pueden tener la responsabilidad sobre la información de la materia en cuestión, de la administración del asunto en cuestión o de la atención de las recomendaciones, y pueden ser individuos u organizaciones.

· Usuarios previstos: los individuos, organizaciones o áreas de las mismas para quienes el auditor elabora el informe de auditoría. Los usuarios previstos pueden ser órganos legislativos o de vigilancia/supervisión, con facultades de gobernanza o el público en general.

Asunto, criterios e información de la materia en cuestión

26. La materia o asunto en cuestión se refiere a la información, condición o actividad que se mide o se evalúa de acuerdo con ciertos criterios. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características, dependiendo del objetivo de la auditoría. Una materia o asunto en cuestión apropiado se puede identificar y evaluar o medir de manera consistente conforme a criterios, de modo que puede someterse a procedimientos para reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el dictamen o conclusión de la auditoría.

27. Los criterios son los puntos de referencia o parámetros utilizados para evaluar la materia o asunto en cuestión. Cada auditoría debe contar con criterios adecuados a las circunstancias de dicha auditoría. Para determinar la idoneidad de los criterios, el auditor considera su relevancia y comprensibilidad para los usuarios previstos, así como su integralidad, confiabilidad y objetividad (neutralidad, aceptación general y equivalencia con criterios utilizados en auditorías similares). Los criterios utilizados pueden depender de una serie de factores, incluyendo los objetivos y el tipo de auditoría. Los criterios pueden ser específicos o más generales, y se pueden obtener de diversas fuentes, incluyendo leyes, reglamentos, normas, principios precisos y mejores prácticas. Deben ponerse a disposición de los usuarios previstos para que puedan comprender la manera en que ha sido evaluada o medida la materia/asunto en cuestión.

28. La información de la materia en cuestión se refiere al resultado de su evaluación o medición de acuerdo a los criterios. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características dependiendo del objetivo de la auditoría y el alcance de la misma.

Tipos de compromiso

29. Existen dos tipos de compromisos.

- En los compromisos de atestiguamiento, la parte responsable mide la materia/asunto en cuestión de acuerdo a los criterios y presenta la información de la materia, sobre la cual el auditor procede a reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada para contar con una base razonable que le permita expresar una conclusión.
- En los compromisos de elaboración de informes directos, el auditor es quien mide o evalúa la materia/asunto en cuestión de acuerdo con los criterios. El auditor selecciona la materia/asunto y los criterios, tomando en consideración el riesgo y la importancia relativa. El resultado de la medición del asunto en cuestión, con base en los criterios, se presenta en el informe de auditoría en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o un dictamen. La auditoría también puede proporcionar nueva información, análisis o una mejor comprensión del asunto.

30. Las auditorías financieras siempre son compromisos de atestiguamiento, ya que se basan en la información financiera presentada por la parte responsable. Las auditorías de desempeño normalmente son compromisos de elaboración de informes directos. Las auditorías de cumplimiento pueden ser compromisos de atestiguamiento o de elaboración de informes directos, o ambos al mismo tiempo. Lo siguiente constituye el asunto o la información de la materia, en los tres tipos de auditoría cubiertos por las *ISSA*/s.

- ***Auditoría financiera***: la materia en cuestión de una auditoría financiera es la situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo u otros elementos que se reconocen, se miden y se presentan en los estados financieros. La información de la materia en cuestión son los estados financieros.

Auditoría de desempeño: la materia en cuestión de una auditoría de desempeño se define por los objetivos y las preguntas de auditoría. La materia o asunto en cuestión pueden ser programas, entidades o fondos específicos, o ciertas actividades (con sus productos, resultados e impactos), situaciones existentes (incluyendo causas y consecuencias), así como información financiera o no financiera acerca de cualquiera de estos elementos. El auditor mide o evalúa el asunto o materia para evaluar hasta que punto se ha cumplido o no con los criterios establecidos.

· **Auditoría de cumplimiento:** la materia en cuestión de una auditoría de cumplimiento se define por el alcance de la auditoría. Pueden ser actividades, operaciones financieras o información. Para los compromisos de atestiguamiento sobre cumplimiento, es más relevante enfocarse en la información de la materia en cuestión, la cual puede ser una declaración de cumplimiento de acuerdo con un marco establecido y estandarizado de elaboración de informes.