ISSAI 100

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

INTOSAI

Las Normas de la INTOSAI son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) como parte del Marco INTOSAI de Pronunciamientos Profesionales. Para más información visite www.issai.org.

INTOSAI

INTOSAI, 2019

1) Ratificado como Principios Básicos en la Auditoría Gubernamental, en el 2001
2) Revisado y retitulado como Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público en el 2013
3) Con la institución del Marco INTOSAI de Pronunciamientos Profesionales (IFPP, por sus siglas en inglés), cambios editoriales fueron hechos en el 2019
4) Con la adopción de la ISSAI 150 sobre la competencia del auditor, se realizaron complementos en 2022
5) Con la adopción de la ISSAI 140 sobre gestión de la calidad en las EFS, se realizaron complementos en 2023, con efectos a partir del 1.1.2025.

La ISSAI 100 está disponible en todas las lenguas oficiales INTOSAI: árabe, inglés, francés, alemán y español.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN 4

PROPÓSITO Y AUTORIDAD DE LAS ISSAI 6

MARCO DE REFERENCIA PARA LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO 9

MANDATO 9

LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO Y SUS OBJETIVOS 10

TIPOS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO 11

ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO 14

LAS TRES PARTES 14

ASUNTO, CRITERIOS E INFORMACIÓN DE LA MATERIA EN CUESTIÓN 15

TIPOS DE COMPROMISO 15

CONFIANZA Y ASEGURAMIENTO EN LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO 17

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO 19

REQUERIMIENTOS ORGANIZACIONALES 20

PRINCIPIOS GENERALES 22

PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA 27

1 INTRODUCCIÓN

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 prestan apoyo a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo de su propio abordaje profesional según sus mandatos, normas y leyes nacionales.

3) Las ISSAI hacen parte del Marco INTOSAI de Pronunciamientos Profesionales (IFPP, en inglés). Dentro de este marco, los Principios INTOSAI (INTOSAI-P) contienen los principios fundamentales y basilares del IFPP que establecen prerrequisitos para el funcionamiento adecuado de las EFS. Las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) abordan la conducta de auditorías e incluye principios profesionales reconocidos ampliamente que sostienen la auditoría independiente y efectiva de entidades públicas.

4) Las Guías INTOSAI (GUID) también hacen parte del IFPP. Estas proporcionan orientaciones para apoyar EFS y auditores individuales en la mejoría del desempeño organizacional, así como el aplicar e implementar de forma práctica a las EFS.

5) La *ISSAI 100: Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público* detalla y es extraída del *INTOSAI-P 1: La Declaración de Lima*, simbolizando un marco de referencia internacional oficial que define la auditoría del sector público. Las definiciones completas de las ISSAI son basadas en estos principios.

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

- el propósito y autoridad de las ISSAI;
- 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.

2

PROPÓSITO Y AUTORIDAD DE LAS ISSAI

7) La *ISSAI 100: Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público* establece los principios fundamentales que se aplican a toda labor de auditoría del sector público, independientemente de su forma o contexto. Las *ISSAI 200: Principios de la Auditoría Financiera*, *300: Principios de la Auditoría de Desempeño* y *400: Principios de la Auditoría de Cumplimiento* 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 del Sector Público (ISSAI 100) y los Principios de Auditoría de Cumplimiento, Desempeño y Finanzas 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 ISSAI.

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 de las ISSAI, sólo si dichas normas cumplen por completo con todos los principios relevantes en las ISSAI 100, 200, 300 y 400.

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 ISSAI 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] la ISSAI 100: Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público [y los principios de la ISSAI 200: Principios de la Auditoría Financiera / ISSAI 300: Principios de la Auditoría de Desempeño / ISSAI 400: Principios de la Auditoria de Cumplimiento] 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 la Auditoría, es necesario que se comprenda el texto completo de dichos principios. Para lograr esto, puede ser útil consultar las normas relevantes para auditoría financiera (ISSAI 2000-2899), normas de auditoría de desempeño (ISSAI 3000-3899) y normas de auditoría de cumplimiento (ISSAI 4000-4899).

10) Las EFS pueden decidir adoptar las ISSAI como sus normas rectoras. En tales casos, el auditor debe cumplir con todas las ISSAI relevantes para la auditoría. La referencia a las ISSAI 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 qué normas de auditoría dentro de las ISSAI 2000-4899 el auditor consideró relevantes y aplicó. 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 ISA, por sus siglas en inglés) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) están incorporadas en las normas de auditoría financiera (ISSAI 2000-2899). Por lo tanto, en las auditorías financieras, se puede hacer referencia tanto a las ISSAI como a las ISA. Las ISSAI proporcionan material para aplicación en el sector público adicional, pero los requerimientos del auditor respecto a las auditorías financieras son los mismos. Las ISA constituyen un conjunto indivisible de normas y no se les puede hacer referencia individual en ninguna de las ISSAI en las que estén incorporadas. Si se han adoptado las ISSAI o las ISA 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 ISSAI, como con normas de otras fuentes, siempre y cuando no haya contradicciones. En tales casos, se debe hacer referencia tanto a las ISSAI como a otras normas concernientes.

3

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. El *INTOSAI-P 20: Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas* ofrece los principios fundamentales de la INTOSAI 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:

<u>Auditoría financiera</u> – 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.

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.

4

ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

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 ISSAI.

a) *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.

b) *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 qué punto se ha cumplido o no con los criterios establecidos.

c) *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.

CONFIANZA Y ASEGURAMIENTO EN LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

La necesidad de confianza y aseguramiento

31) Los usuarios previstos buscarán tener confianza en la fiabilidad y relevancia de la información que utilizan como base para tomar decisiones. Por lo tanto, las auditorías proporcionan información con base en evidencia suficiente y apropiada, y los auditores deben llevar a cabo procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas. El nivel de seguridad que puede proporcionarse al usuario previsto debe comunicarse de forma transparente. Sin embrago, debido a limitaciones inherentes, las auditorías nunca pueden dar una seguridad absoluta.

Formas de brindar aseguramiento

32) Dependiendo de la auditoría y de las necesidades de los usuarios, la seguridad se puede comunicar de dos formas:

- Mediante opiniones y conclusiones que explícitamente transmitan el nivel de seguridad. Esto se aplica a todos los compromisos de atestiguamiento y a ciertos compromisos de elaboración de informes directos.
- Mediante otras formas. En algunos compromisos de elaboración de informes directos, el auditor no proporciona una declaración explícita de seguridad sobre la materia en cuestión. En tales casos, el auditor proporciona a los usuarios el nivel necesario de confianza ofreciendo una explicación explícita sobre la forma en que se desarrollaron los hallazgos, criterios y conclusiones de manera razonable y balanceada, y sobre la razón por la cual la combinación de hallazgos y criterios dieron como resultado una conclusión o recomendación general.

Niveles de aseguramiento

33) La seguridad puede ser razonable o limitada.

La seguridad razonable es alta, pero no absoluta. La conclusión de auditoría se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del auditor, la materia en cuestión cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información de la materia en cuestión proporciona en una imagen razonable y verdadera de conformidad con los criterios aplicables.

Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión de auditoría señala que, con base en los procedimientos realizados, nada ha llamado la atención del auditor para creer que el asunto en cuestión no cumple con los criterios aplicables. Los procedimientos realizados en una auditoría de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del auditor, significativo para los usuarios previstos. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de la seguridad dada.

5

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

34) Los principios que se detallan a continuación son fundamentales para la realización de una auditoría. La auditoría es un proceso acumulativo y reiterativo. Sin embargo, para fines de la presentación, los principios fundamentales se agrupan en principios relacionados con los requerimientos organizacionales de las EFS, principios generales que el auditor debe considerar antes de comenzar y en más de un punto durante la auditoría, y principios relacionados con pasos específicos en el proceso de auditoría.

Áreas cubiertas por los principios de la auditoría del sector público

REQUERIMIENTOS ORGANIZACIONALES

35) Las EFS deben establecer y mantener procedimientos adecuados de ética

Cada EFS debe establecer los requisitos éticos pertinentes y mantener procedimientos que brindarán una seguridad razonable de que la EFS y su personal cumplen con los requerimientos éticos. La existencia de estos procedimientos a nivel de la EFS es un requisito previo para aplicar las normas nacionales con base en los Principios Fundamentales de Auditoría o que sean coherentes con ellos. La *ISSAI 130 – Código de Ética* define los requisitos de las ISSAI y facilita el material de aplicación correspondiente a este respecto.

36) Las EFS deben diseñar, aplicar y operar un sistema de gestión de la calidad

Cada EFS debe diseñar, aplicar y operar un sistema de gestión de la calidad que le proporcione una garantía razonable de que la EFS lleva a cabo todas las auditorías y otros encargos con un nivel de calidad sistemáticamente elevado y de conformidad con las ISSAI u otras normas y exigencias legales y reglamentarias aplicables. El sistema de gestión de la calidad de una EFS aborda generalmente los siguientes componentes interconectados de manera continua e iterativa:

- proceso de evaluación de riesgos de la EFS;
- gobernanza y liderazgo;
- requisitos éticos aplicables;
- aceptación, inicio y continuidad de los encargos;
- realización de los encargos;
- recursos de la EFS;
- información y comunicación; y
- proceso de seguimiento y corrección.

Las políticas y procedimientos de gestión de la calidad de las EFS deben atribuir y definir responsabilidades en materia de calidad y gestión de la calidad de las auditorías individuales.

La existencia de un sistema de gestión de la calidad a nivel de la EFS es un requisito previo para aplicar las normas nacionales con base en los Principios Fundamentales de Auditoría o que sean coherentes con ellos. La ISSAI 140 – Gestión de la calidad en las EFS define los requisitos de las ISSAI y facilita el material de aplicación correspondiente a este respecto.

37) Las EFS deben establecer y mantener procedimientos adecuados para la gestión de competencias.

Cada EFS debe establecer y mantener procedimientos para la gestión de competencias a nivel organizacional que le proporcionen una garantía razonable de que los auditores de la EFS tienen las competencias necesarias para cumplir su función de acuerdo con sus mandatos. La gestión por competencias a nivel organizacional generalmente involucra:

I) Determinar las competencias relevantes;

II) Facilitar las prácticas de recursos humanos;

III) Facilitar caminos para el desarrollo profesional; y

IV) Evaluar y dar seguimiento a las competencias.

La existencia de estos procedimientos de gestión de competencias es un requisito previo para aplicar las normas nacionales con base en los Principios Fundamentales de Auditoría o que sean coherentes con ellos. La ISSAI 150 – La Competencia del Auditor define los requisitos de las ISSAI y facilita el material de aplicación correspondiente a este respecto.

PRINCIPIOS GENERALES

Ética e independencia

38) **Los auditores deben cumplir con los requisitos éticos relevantes y ser independientes** Los principios éticos deben estar presentes en la conducta profesional de un auditor. Las EFS deben tener políticas para abordar los requerimientos éticos y destacar la necesidad de que cada auditor cumpla con ellos. Los auditores deben permanecer independientes de modo que sus informes sean imparciales y sean vistos de esa manera por los usuarios previstos.

Los auditores pueden encontrar los Principios Fundamentales INTOSAI sobre el tema de independencia en el *INTOSAI-P 10: Declaración de México sobre la Independencia de las EFS*. Los principios éticos clave de integridad, independencia y objetividad, competencia profesional y diligencia debida, confidencialidad y conducta profesional, se hallan en la *ISSAI 130: Código de Ética*, junto a los requisitos relacionados y el material de aplicación.

Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo

39) Los auditores deben mantener una conducta profesional apropiada mediante la aplicación del escepticismo profesional, juicio profesional y la diligencia debida durante toda la auditoría La actitud del auditor debe caracterizarse por el escepticismo y juicio profesional, que deben aplicarse al tomarse decisiones sobre del curso de acción apropiado. Los auditores deben ejercer la diligencia debida para garantizar que su conducta profesional sea la apropiada.

El escepticismo profesional significa mantener la distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante toda la auditoría. También implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos.

El juicio profesional implica la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencia colectivas en el proceso de auditoría. Diligencia debida significa que el auditor debe planear y conducir las auditorías de manera diligente. Los auditores deben evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su trabajo.

Gestión de la calidad

40) Los auditores deben gestionar la calidad de la auditoría de acuerdo con los requisitos de la gestión de la calidad

Los auditores deben aplicar políticas y procedimientos de gestión de la calidad para garantizar un nivel sistemáticamente alto en la realización de las auditorías. Los procedimientos de gestión de la calidad deben abarcar asuntos tales como la dirección, revisión y supervisión del proceso de auditoría y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos difíciles o contenciosos.

Gestión y habilidades del equipo de auditoría

41) Los auditores deben poseer o tener acceso a las habilidades necesarias

Las personas que conformen el equipo de auditoría deben poseer en conjunto el conocimiento, las habilidades y la experiencia necesarios para completar la auditoría con éxito. Esto incluye comprender y tener experiencia práctica en el tipo de auditoría que se va a realizar, estar familiarizado con las normas y la legislación aplicables, conocer las operaciones de la entidad, y tener la capacidad y experiencia necesarias para ejercer el juicio profesional. En todas las auditorías es común la necesidad de contratar personal calificado, ofrecer oportunidades de desarrollo y capacitación al personal, elaborar manuales y otras guías e instrucciones relacionadas con la conducción de las auditorías, y asignar suficientes recursos para la auditoría. Los auditores deben mantener su competencia profesional a través de un continuo desarrollo profesional. La *ISSAI 150 – La Competencia del Auditor* define los requisitos de las ISSAI y facilita el material de aplicación correspondiente a este respecto.

Cuando sea relevante o necesario, y de conformidad con el mandato de la EFS y la legislación aplicable, el auditor puede utilizar el trabajo de auditores internos, de otros auditores o de expertos. Los procedimientos del auditor deben proporcionar una base suficiente para utilizar el trabajo de otros y, en todos los casos, el auditor debe obtener evidencia de la competencia profesional y la independencia de los otros auditores o expertos, así como de la calidad del trabajo realizado. Sin embargo, la EFS es la única responsable por cualquier dictamen o informe de auditoría que se pueda producir sobre la materia en cuestión; dicha responsabilidad no disminuye por utilizar el trabajo realizado por otras partes.

Los objetivos de la auditoría interna son diferentes a los de la auditoría externa. Sin embargo, ambos tipos de auditoría promueven la buena gobernanza al contribuir a la transparencia y a la rendición de cuentas sobre el uso de los recursos públicos, así como sobre la economía, eficiencia y eficacia de la administración pública. Esto brinda oportunidades de coordinación y cooperación, así como la posibilidad de eliminar la duplicación de esfuerzos.

Algunas EFS utilizan el trabajo de otros auditores a nivel estatal, provincial, regional, distrital o local, o de despachos de contadores públicos que han realizado trabajos de auditoría relacionados con el objetivo de la auditoría en cuestión. Se deben establecer acuerdos para garantizar que cualquiera de dichos trabajos se lleve a cabo en conformidad con las normas de auditoría del sector público.

Las auditorías pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles dentro de la EFS. En tales casos, se puede hacer uso de expertos para obtener el conocimiento o llevar a cabo tareas específicas o para otros propósitos.

Riesgo de auditoría

42) Los auditores deben gestionar el riesgo de proporcionar un informe que sea inapropiado bajo las circunstancias de la auditoría

El riesgo de auditoría se refiere al riesgo de que el informe de auditoría pueda resultar inapropiado. El auditor lleva a cabo los procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, reconociendo que las limitaciones inherentes a todas las auditorías implican que una auditoría nunca podrá proporcionar una certeza absoluta sobre la condición de la materia o asunto en cuestión.

Cuando el objetivo es proporcionar una seguridad razonable, el auditor debe reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias de la auditoría. La auditoría también puede tener como objetivo proporcionar una seguridad limitada, en cuyo caso el riesgo aceptable de no cumplir con los criterios es mayor que en una auditoría de seguridad razonable. Una auditoría de seguridad limitada proporciona un nivel de seguridad tal que, conforme al juicio profesional del auditor, será significativo para los usuarios previstos.

Materialidad

43) Los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de auditoría

La materialidad es relevante en todas las auditorías. Un asunto se puede juzgar importante o significativo si existe la posibilidad de que el conocimiento de él influya en las decisiones de los usuarios previstos. Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los usuarios. Este juicio puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto. La materialidad a menudo se considera en términos de valor, pero también posee otros aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto sea importante por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser importante debido al contexto dentro del cual ocurre.

Las consideraciones sobre la materialidad afectan las decisiones concernientes a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de la auditoría, así como la evaluación de los resultados de auditoría. Estas consideraciones pueden incluir las preocupaciones de las partes interesadas, el interés público, los requerimientos regulatorios y las consecuencias para la sociedad.

Documentación

44) Los auditores deben preparar la documentación de auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas

La documentación de auditoría debe incluir una estrategia y un plan de auditoría. Debe registrar los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, y sustentar los resultados comunicados de la auditoría. La documentación debe elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda la naturaleza, los tiempos de ejecución, el alcance y los resultados de los procedimientos realizados, la evidencia obtenida en apoyo a las conclusiones y recomendaciones de auditoría, el razonamiento detrás de todos los asuntos significativos que requirieron del ejercicio del juicio profesional, y las conclusiones relacionadas.

Comunicación

45) Los auditores deben establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de la auditoría

Es esencial mantener informada a la entidad auditada sobre todos los asuntos relacionados con la auditoría. Esto es clave para el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. La comunicación debe incluir la obtención de información relevante para la auditoría y la provisión a la administración y a los encargados de la gobernanza de observaciones y resultados oportunos durante todo el compromiso. El auditor también puede tener la responsabilidad de comunicar los asuntos relacionados con la auditoría a otras partes interesadas, como órganos legislativos y de supervisión.

PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA

Planeación de una auditoría

46) Los auditores deben asegurarse de que los términos de la auditoría se establezcan con claridad

Las auditorías pueden ser requeridas por ley, solicitadas por un órgano legislativo o de supervisión, iniciadas por la EFS o llevadas a cabo por simple acuerdo con la entidad auditada. En todos los casos, el auditor, la dirección de la entidad auditada, los encargados de la gobernanza y otras partes, según sea el caso, deben llegar a un acuerdo formal común sobre los términos de la auditoría y sus respectivos papeles y responsabilidades. La información importante puede incluir el asunto, el alcance y los objetivos de la auditoría, el acceso a los datos, el informe que resultará de la auditoría, el proceso de auditoría, los contactos, así como las funciones y responsabilidades de las diferentes partes relacionadas en el compromiso.

47) Los auditores deben tener una comprensión clara de la naturaleza de la entidad/programa que se va a auditar

Esto incluye la comprensión de los objetivos, las operaciones, el entorno regulatorio, los controles internos, los sistemas financieros y de otra índole, y los procesos comerciales relevantes, así como la investigación de las posibles fuentes de evidencia de la auditoría. El conocimiento se puede obtener a partir de la interacción regular con la administración, con los encargados de la gobernanza y con otras partes interesadas. Esto puede significar el consultar a expertos y examinar documentos (incluyendo estudios previos y otras fuentes) para lograr una amplia comprensión del asunto que se va a auditar y de su contexto.

48) Los auditores deben conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría

La naturaleza de los riesgos identificados variará de acuerdo con el objetivo de auditoría. El auditor debe considerar y evaluar el riesgo de diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o representaciones erróneas que pudieran ocurrir en relación con la materia/asunto en cuestión. Se deben considerar tanto los riesgos generales como los específicos. Esto se puede lograr mediante procedimientos que sirvan para obtener una comprensión de la entidad o el programa y su entorno, incluyendo los controles internos pertinentes. El auditor debe evaluar la respuesta de la administración ante los riesgos identificados, incluyendo la implementación y diseño de los controles internos para enfrentarlos. En un análisis del problema, el auditor debe considerar los indicios reales de problemas o de desviaciones de lo que debería ser o esperarse. Este proceso incluye el examinar varios indicadores de problema con el fin de definir los objetivos de la auditoría. La identificación de los riesgos y su impacto en la auditoría deben considerarse durante todo el proceso de la auditoría.

49) Los auditores deben identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoría

Los auditores deben hacer averiguaciones y realizar procedimientos para identificar y responder a los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de la auditoría. Deben mantener una actitud de escepticismo profesional y estar alertas ante la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría.

50) Los auditores deben planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente

La planeación de una auditoría específica incluye aspectos estratégicos y operativos.

Estratégicamente, la planeación debe definir el alcance, los objetivos y el enfoque de la auditoría. Los objetivos se refieren a lo que la auditoría tiene previsto lograr. El alcance se relaciona con la materia y los criterios que los auditores utilizarán para evaluar e informar sobre el mismo, y está directamente relacionado con los objetivos. El enfoque describirá la naturaleza y alcance de los procedimientos que se usarán para reunir la evidencia de auditoría. La auditoría debe planearse para reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo.

Operacionalmente, la planeación implica establecer un cronograma para la auditoría y definir la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría. Durante la planeación, los auditores deben asignar a los miembros de su equipo de manera apropiada e identificar otros recursos que se pueden requerir, tal es el caso de expertos en la materia.

La planeación de auditoría debe ser sensible y reaccionar ante los cambios significativos en las circunstancias y condiciones. Es un proceso reiterativo que tiene lugar durante toda la auditoría.

Realización de una auditoría

51) Los auditores deben realizar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el informe de auditoría

Las decisiones del auditor en cuanto a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de auditoría tendrán un impacto en la evidencia que se obtendrá. La selección de procedimientos dependerá de la evaluación del riesgo o del análisis del problema.

La evidencia de auditoría consiste en cualquier información utilizada por el auditor para determinar si la materia/asunto en cuestión cumple con los criterios aplicables. La evidencia puede tomar diversas formas, tales como registros de operaciones en papel y en forma electrónica, comunicaciones por escrito y en forma electrónica con gente externa, observaciones hechas por el auditor y testimonios orales o escritos hechos por la entidad auditada. Los métodos para obtener la evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, repetición, procedimientos analíticos y/u otras técnicas de investigación. La evidencia debe ser tanto suficiente (en cantidad) para persuadir a una persona conocedora de que los resultados son razonables, como apropiada (en calidad) – es decir, relevante, válida y confiable. La evaluación del auditor sobre la evidencia debe ser objetiva, justa y equilibrada. Los resultados preliminares deben comunicarse y tratarse con la entidad auditada para confirmar su validez.

Asimismo, el auditor debe respetar todos los requerimientos respecto a la confidencialidad.

52) Los auditores deben evaluar la evidencia de auditoría y sacar conclusiones

Después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor revisará la documentación de la auditoría con el fin de determinar si el asunto ha sido auditado de manera suficiente y apropiada. Antes de sacar conclusiones, el auditor reconsiderará la evaluación inicial de riesgo y de materialidad a la luz de la evidencia recolectada, y determinará si es necesario realizar procedimientos adicionales.

El auditor deberá evaluar la evidencia de auditoría con el objetivo de obtener resultados/hallazgos. Al evaluar la evidencia de auditoría y la materialidad de los hallazgos, el auditor debe tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos.

Con base en los resultados o hallazgos, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o sobre la información de la materia.

Elaboración de informes y seguimiento

53) Los auditores deben preparar un informe con base en las conclusiones alcanzadas

El proceso de auditoría incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados de auditoría a las partes interesadas, a otros responsables de la gobernanza y al público en general. El propósito también es facilitar las acciones de seguimiento y de naturaleza correctiva. En algunas EFS, como las Cortes y Tribunales de Cuentas con autoridad jurisdiccional, esto puede incluir la emisión de informes jurídicamente vinculantes o decisiones judiciales.

Los informes deben ser fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades y ser completos. Deben ser justos y objetivos, incluir solamente información que esté sustentada por evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y garantizar que los hallazgos se pongan en perspectiva y dentro de contexto.

La forma y el contenido de un informe dependerán de la naturaleza de la auditoría, los usuarios previstos, las normas aplicables y los requerimientos legales. El mandato de la EFS y otras leyes o regulaciones relevantes pueden especificar el diseño o redacción de los informes, los cuales pueden realizarse de forma breve o extensa.

Los informes en *formato extenso* generalmente describen en detalle el alcance, los hallazgos y las conclusiones de la auditoría, incluyendo las consecuencias potenciales y recomendaciones constructivas que permitan tomar acciones correctivas.

Los informes en *formato breve* son más condensados y generalmente se elaboran en un formato más estandarizado.

» Compromisos de atestiguamiento

En los compromisos o trabajos de atestiguamiento, el informe de auditoría puede expresar un dictamen en cuanto a si la información de la materia, en todos los aspectos importantes, está libre de aspectos o representaciones erróneas y/o si la materia cumple, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos. En un compromiso o trabajo de atestiguamiento, al informe de auditoría generalmente se le denomina Informe del Auditor.

» Compromisos directos

En los compromisos directos, el informe de auditoría debe declarar los objetivos de auditoría y describir la manera en que se abordaron en la misma. Incluye los hallazgos y conclusiones sobre la materia y también puede incluir recomendaciones. También puede aportar información adicional sobre los criterios, metodología y fuentes de datos, y debe describir cualquier limitación en el alcance de la auditoría.

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

» Dictamen

Cuando se utiliza un dictamen de auditoría para transmitir el nivel de seguridad, el dictamen debe estar en un formato estandarizado. El dictamen puede ser no modificado o modificado. Un dictamen no modificado se utiliza cuando se ha obtenido una seguridad limitada o razonable. Un dictamen modificado puede ser:

- *Calificada (o con salvedad)* – cuando el auditor está en desacuerdo o no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de ciertos elementos de la materia en cuestión, los cuales son o podrían ser importantes, pero no generalizados;

- *Adversa* – cuando el auditor, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, concluye que las desviaciones o las representaciones erróneas, sean individuales o en conjunto, son tanto importantes como generalizadas;
- *Abstención de opinión* – cuando el auditor es incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada debido a una incertidumbre o limitación en el alcance, lo que es tanto significante como generalizado.

Cuando el dictamen es modificado, las razones deben ponerse en perspectiva explicando claramente, con referencia a los criterios aplicables, la naturaleza y magnitud de la modificación. Dependiendo del tipo de auditoría, también pueden incluirse en el informe tanto las recomendaciones para emprender acciones correctivas, como las que contribuyan a cualquier deficiencia detectada en los controles internos.

» Seguimiento

Las EFS tienen un papel de supervisión respecto a la acción que adopte la parte responsable en respuesta a las cuestiones planteadas en un informe de auditoría. El seguimiento se enfoca en saber si la entidad auditada ha enfrentado de manera adecuada las cuestiones que surgieron, incluyendo implicaciones más amplias. Si existen acciones insuficientes o insatisfactorias por parte de la entidad auditada, la EFS podría elaborar un nuevo informe.