

GUID 4900

Orientaciones sobre las autoridades y criterios que deben tenerse en cuenta al examinar los aspectos relativos a la regularidad y la reputación en la auditoría de cumplimiento

Las Guías INTOSAI (GUID) 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



INTOSAI, 2020

- 1) GUID 4900 aprobada en 2020

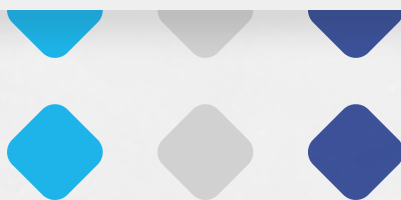


TABLA DE CONTENIDOS

1. INTRODUCCIÓN	4
2. OBJETIVO	5
3. DEFINICIONES	6
4. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA GUÍA	8
5. FUENTES DE LOS CRITERIOS EN LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO	9
LAS AUTORIDADES COMO FUENTE DE LOS CRITERIOS DE REGULARIDAD	10
LAS AUTORIDADES COMO FUENTE DE CRITERIOS DE REPUTACIÓN	13
6. PROCESO DE DERIVACIÓN DE LOS CRITERIOS A PARTIR DE LAS FUENTES	19
7. DIFERENCIA ENTRE LOS CRITERIOS DE REGULARIDAD Y LOS DE REPUTACIÓN	22
8. DIVULGACIÓN DE FUENTES / CRITERIOS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA	25

- 1) Es necesario disponer de orientaciones específicas para determinar los criterios de regularidad o de reputación en la auditoría de cumplimiento. Las normas internacionales INTOSAI de las entidades fiscalizadoras superiores (las ISSAI) establecen que la auditoría de cumplimiento puede implicar aspectos relativos a la regularidad (cumplimiento de los criterios formales, tales como leyes, regulaciones y convenios aplicables a la entidad auditada) y/o a la reputación (observancia de los principios generales que rigen una sana gestión financiera y operativa, y el comportamiento de los funcionarios públicos). Aunque la regularidad es el principal centro de atención de la auditoría de cumplimiento, también la reputación puede ser pertinente en el contexto del sector público, en el que existen ciertas expectativas relativas a la gestión financiera, administrativa y presupuestaria y al comportamiento de los funcionarios públicos. Dependiendo del mandato de la entidad fiscalizadora superior (EFS), el alcance de la auditoría puede, por tanto, incluir aspectos de reputación.

2

OBJETIVO

- 2) El objetivo de esta orientación es ayudar a los auditores a identificar criterios adecuados de regularidad y reputación en una auditoría de cumplimiento. La orientación profundiza en la diferencia y las relaciones entre los conceptos de regularidad y reputación.

- 3) *Auditoría de cumplimiento:* Uno de los tres tipos de auditoría del sector público, evaluación independiente de si la materia en cuestión cumple con las autoridades aplicables identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las actividades, las operaciones financieras y la información cumplen, en todos sus aspectos significativos, las normas que rigen a la entidad auditada¹. Las auditorías de cumplimiento pueden incluir criterios de **regularidad** y/o de **reputación**², en función del mandato de la EFS y de la jurisdicción. Los criterios identifican las pruebas que pueden utilizarse además como base para las decisiones jurisdiccionales o las sanciones adoptadas por las autoridades competentes.
- 4) *Autoridades:* Leyes, reglas, regulaciones, políticas, tratados y convenios internacionales, códigos establecidos, términos convenidos o principios generales que rigen la sana administración financiera del sector público y la conducta de los funcionarios públicos, códigos deontológicos y otros de los que se deriven «criterios» para la verificación del cumplimiento durante la realización de una auditoría de cumplimiento.
- 5) *Criterios:* Puntos de referencia que se utilizan para evaluar el asunto en cuestión. Cada auditoría deberá tener criterios adecuados a las circunstancias de la misma. Los criterios pueden ser específicos o más generales, y pueden derivarse de diversas autoridades.
- 6) La *regularidad* se refiere al cumplimiento con los criterios formales, tales como leyes, regulaciones y convenios relevantes, órdenes dictadas por

1 ISSAI 4000/26.

2 ISSAI 400/13, ISSAI 4000/24

autoridades públicas con facultades previstas en la ley, que la entidad auditada está obligada a cumplir³. Las condiciones vinculantes para la entidad auditada, como, por ejemplo, los acuerdos y convenios, también pueden considerarse parte de la regularidad.

- 7) Por *reputación* se entiende la observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y administrativa y el comportamiento de los funcionarios públicos⁴. En el contexto de la auditoría del sector público, esto incluiría las normas de conducta aceptadas convencionalmente en la gestión del sector público y la prestación de servicios públicos⁵.
- 8) La *materia o asunto en cuestión* se refiere a la información, condición o actividad que se mide o se evalúa de acuerdo con ciertos criterios⁶.
- 9) Por *sana gestión financiera, administrativa y presupuestaria* se entienden unos principios generalmente aceptados que rigen la conducta de los funcionarios públicos en la ejecución de operaciones financieras (decisiones y operaciones). Además, la gestión administrativa se refiere a los principios que rigen el funcionamiento de las normas que regulan los sistemas administrativos para la prestación de servicios públicos.
- 10) La *conducta de los funcionarios públicos* se refiere al discernimiento ético, el comportamiento y la disciplina con arreglo al cual se siguen las normas y la moral en una sociedad.

3 ISSAI 400/13, 32 y 24.

4 ISSAI 400/13.

5 *Oxford English Dictionary (OED)*.

6 ISSAI 100/26.

4

ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA GUÍA

- 11) Esta Guía proporciona orientaciones de auditoría complementarias a la norma de auditoría de cumplimiento, ISSAI 4000, y no contiene ningún requisito adicional para la realización de la auditoría.
- 12) Está dirigida a los auditores que necesitan orientación sobre las fuentes de los criterios en la auditoría de cumplimiento y sobre cómo identificar los criterios derivados de estas fuentes. La pertinencia de tener en cuenta criterios de reputación al realizar una auditoría de cumplimiento dependerá del mandato de la EFS y de las condiciones y circunstancias del compromiso individual. Los auditores que hagan uso de esta Guía en el contexto de una auditoría de cumplimiento que no incluya criterios de reputación no deberán tener en cuenta las orientaciones facilitadas en relación con la reputación.

5

FUENTES DE LOS CRITERIOS EN LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

- 13) Las autoridades son las fuentes de los criterios y sirven como elemento fundamental en la auditoría de cumplimiento. Su estructura y contenido proporcionan los criterios de auditoría y establecen el marco reglamentario para llevarla a cabo. Las autoridades pueden ser utilizadas para desarrollar criterios de regularidad y reputación. Debido a los diferentes marcos jurídicos, las EFS pueden interpretar los conceptos de regularidad y reputación de forma diferente.
- 14) Se requieren criterios adecuados para garantizar una medición razonablemente coherente de un asunto aplicando el criterio profesional. Sin el marco de referencia que proveen los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretación individual y posibles malentendidos.
- 15) Las ISSAI exigen que todas las auditorías tengan criterios adecuados a sus correspondientes circunstancias. Una vez identificados los criterios disponibles, el auditor debe determinar si son adecuados. Para determinar la idoneidad de los criterios, el auditor deberá considerar si son pertinentes y comprensibles para los destinatarios previstos, y que además son completos, fiables y objetivos. Los criterios adecuados presentan las mismas características independientemente de que se trate de criterios de regularidad o de reputación: relevantes, completos, confiables, neutrales, útiles, comparables, aceptables y accesibles⁷.

LAS AUTORIDADES COMO FUENTE DE LOS CRITERIOS DE REGULARIDAD

- 16) La regularidad se refiere al cumplimiento de las autoridades derivadas de leyes, normas, regulaciones y convenios.
- 17) Las autoridades, como fuentes de los criterios de regularidad, pueden incluir:
 - Resoluciones del Pleno del Parlamento, incluidas las políticas.
 - El Derecho internacional al que el país se haya adherido o que haya incorporado, como el Derecho del mar, el Derecho penal internacional y la legislación sobre refugiados o la legislación de un país extranjero que afecte a organizaciones nacionales como Estados Unidos promulgó la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA).
 - Tratados internacionales y supranacionales, como los derechos de participación en el caudal de un río.
 - Leyes y regulaciones, normas y otros actos legislativos.
 - Leyes y resoluciones presupuestarias constitucionales, leyes presupuestarias anuales.
 - Regulaciones con incidencia financiera en la gestión pública.
 - Regulaciones que rigen los sistemas administrativos y funcionales de un Estado o de un país.
 - Jurisprudencia elaborada por las jurisdicciones.
 - Contratos/convenios (por ejemplo, con vendedores).
 - Normas, procedimientos y procesos internos emitidos por la entidad auditada (aplicables en función de si forman parte de las normas formales de la jurisdicción).

- 18) Las fuentes de los criterios de regularidad pueden describirse a grandes rasgos de la siguiente manera⁸:
- Derecho primario: Entre las autoridades pueden contarse la Constitución del país, los actos formales y leyes, y las normas y regulaciones que rijan un asunto; conjuntamente pueden denominarse marco legislativo primario.
 - Derecho derivado: Las autoridades también pueden ser disposiciones sobre códigos, órdenes emitidas por autoridades reguladoras del Gobierno o por organismos reguladores y decisiones jurisdiccionales, así como su jurisprudencia. Estos pueden clasificarse conjuntamente como Derecho derivado que rige una actividad o información objeto de auditoría.
 - Disposiciones contractuales: Las autoridades también podrían ser tratados, convenios, contratos, etc., relacionados con el asunto de la auditoría, de naturaleza contractual y legalmente exigibles en un país. Por ejemplo, la gestión de los acuerdos de externalización se auditaría con respecto a lo estipulado en el contrato/acuerdo.
- 19) Existe una relación jerárquica entre los distintos tipos de legislación de habilitación. La Constitución del país es normalmente la máxima autoridad formal, seguida de las leyes, las normas, las regulaciones y otros actos legislativos. Una autoridad que se encuentre en una posición inferior en esta jerarquía o que pertenezca al Derecho derivado no excederá las facultades⁹ de la autoridad superior jerárquica. Por ejemplo, si las leyes por las que se rige un sistema de asistencia social en una jurisdicción establecen requisitos de admisibilidad para acceder a las prestaciones sociales, las normas posteriores o las órdenes dictadas en virtud de dichas leyes no pueden modificar estos requisitos de admisibilidad. En una auditoría de cumplimiento, el auditor debe asegurarse de que los criterios procedentes del Derecho derivado cumplen el requisito anterior.
- 20) En función del ordenamiento jurídico nacional, esta jerarquía puede incluir también determinadas normas o principios jurídicos generales no codificados

8 <https://www.slideshare.net/Rohitshrivastava59/kelson-pure-theory>. La teoría pura del Derecho de Kelson se basa en una estructura piramidal jerárquica de normas que obtienen su vigencia de una norma básica a la que denominó «*Grundnorm*». Según esta teoría, Kelson considera que la ciencia jurídica es una pirámide de normas con una *Grundnorm* (norma básica) en el vértice. Las normas subordinadas están controladas por normas superiores a ellas.

9 Definición del *Oxford English dictionary* (OED): «*beyond the powers or legal authority*».

en un acto jurídico o constitucional escrito, lo que significa que las fuentes del Derecho pueden ser tanto escritas como no escritas. Por ejemplo, un organismo público que decida sobre prestaciones sociales puede estar sujeto a la norma general de que todas las personas que pueden optar a la ayuda deben recibir el mismo trato, aunque esta norma no esté expresamente establecida en ningún acto jurídico que regule el régimen (principio jurídico de igualdad).

- 21) La mayoría de las autoridades proceden de las premisas y decisiones básicas del poder legislativo nacional, pero pueden emitirse en un nivel inferior en la estructura organizativa del sector público, por ejemplo, como instrumentos de carácter legal, etc.¹⁰ Al mismo tiempo, las normas y regulaciones derivadas de un nivel inferior deben tener una relación clara con las normas y reglamentos promulgados por el legislador nacional de que proceden. Además, las disposiciones contractuales deben ser coherentes con las disposiciones de las normas y regulaciones aplicables.
- 22) Los códigos establecidos y las condiciones acordadas también pueden considerarse autoridades: fuentes de criterios de regularidad. Entre ellos se cuentan los tratados internacionales, como:
- Tratados constitutivos de organizaciones internacionales o supranacionales cuando hayan sido adoptados por un país.
 - Tratados con contenido fiscal o presupuestario vinculante cuando sean adoptados por un país.
 - Resoluciones judiciales emitidas por las instituciones competentes de organizaciones internacionales o supranacionales con efecto directo y vinculante en el ordenamiento jurídico de cada Estado miembro, por ejemplo, convenios o tratados internacionales sobre cuestiones de cambio climático y desarrollo sostenible cuando sean adoptados por un país.
 - Otros convenios y contratos relativos al asunto de la auditoría, de naturaleza contractual y legalmente exigibles en un país.
- 23) La mayoría de los países han elaborado políticas para determinados sectores de la economía nacional. Estas políticas pueden ser aprobadas o

¹⁰ Definición del Oxford English dictionary (OED): «beyond the powers or legal authority».

sancionadas por el Parlamento o el Gobierno. En este contexto, las políticas son metanormas (normas que rigen otras normas). Las políticas deben guardar relación con todos los instrumentos jurídicos que regulan el sector en particular, y el marco jurídico debe ser acorde a ellas. Por lo tanto, las políticas pueden ser directamente pertinentes como criterios cuando las EFS evalúan o comprueban el cumplimiento en la aplicación de los contenidos e intenciones de las políticas.

- 24) Al establecer los criterios de regularidad de las autoridades y describirlos, se aconseja al auditor que utilice los artículos, apartados, secciones, capítulos, etc., de las autoridades pertinentes para el asunto específico de la auditoría.

LAS AUTORIDADES COMO FUENTE DE CRITERIOS DE REPUTACIÓN

- 25) Mientras que la regularidad se refiere al cumplimiento de las autoridades derivadas de normas, regulaciones, etc., la reputación se ocupa más de las expectativas de los destinatarios previstos y de las normas de conducta, comportamiento y gobernanza empresarial o pública. Dependiendo de la jurisdicción, puede incluir valores y principios generalmente aceptados, como la equidad y la integridad, la evitación del beneficio personal de las empresas públicas, la imparcialidad en la designación del personal, la evitación del nepotismo al no dar oportunidades a familiares y amigos, la apertura de la competencia en la adjudicación de contratos a posibles licitadores que se encuentren en la misma situación, y los límites establecidos para evitar el despilfarro y el derroche (por ejemplo, en la clase de viaje utilizada). En muchas jurisdicciones, algunos de estos ejemplos se han codificado en normas formales o leyes (competencia abierta y evitación del nepotismo), por lo que se consideran criterios de regularidad.
- 26) Las autoridades relativas a los criterios de reputación suelen ser de carácter general y, por lo tanto, los criterios pueden ser más difíciles de identificar que los criterios derivados de las autoridades por las que se rigen los criterios de regularidad.
- 27) Los criterios de auditoría adecuados, ya sean de regularidad o de reputación,

presentan las siguientes características: deben ser pertinentes, completos, fiables, neutrales, comprensibles, útiles, comparables, aceptables y accesibles¹¹. En el caso de la regularidad, a menudo puede resultar relativamente fácil establecer que los criterios presentan estas características, ya que se derivan de actos jurídicos u otras fuentes del Derecho. En su examen, es posible que el auditor necesite considerar los criterios de reputación con mayor detenimiento. Por lo tanto, es importante que el auditor examine en qué medida los criterios utilizados para llegar a una conclusión presentan estas características de manera suficiente. La elaboración de conclusiones de auditoría basadas en criterios de reputación puede ser menos objetiva que las basadas en criterios de regularidad. De ahí que, probablemente, sea más necesario basarse en el criterio profesional del auditor para los criterios de reputación que para los criterios de regularidad.

- 28) Dependiendo del contexto nacional, las autoridades (fuentes) para los criterios de reputación pueden derivarse de:
- Principios generales para los funcionarios públicos que realizan gastos en bienes y servicios públicos.
 - Principios y prácticas de protección de los fondos públicos frente a pérdidas o despilfarros.
 - Códigos de conducta/gobernanza que establezcan principios generales para orientar la conducta de los funcionarios públicos.
 - Principios éticos (incluida la divulgación de los requisitos en materia de conflictos de intereses).
 - Buenas prácticas nacionales o internacionales.
- 29) Además, los criterios de reputación pueden referirse a un comportamiento normativo aceptado convencionalmente en la gestión financiera, administrativa y presupuestaria del sector público y en la conducta de los funcionarios públicos. Las normas escritas sobre este comportamiento aceptable pueden variar según las jurisdicciones en función de las normas sociales, las prácticas empresariales, etc. No hay criterios universalmente aceptados de reputación, por lo que el auditor debe tener debidamente en cuenta las normas escritas que prevalecen en la jurisdicción en la que se realiza la auditoría.

11 ISSAI 4000/118.

Estas normas pueden figurar en documentos que aborden las expectativas generales de comportamiento de las empresas públicas y de los funcionarios públicos en la gestión financiera, administrativa y presupuestaria del sector público y en la prestación de servicios públicos. De este modo, la EFS será transparente en su comunicación sobre los criterios de reputación que haya considerado pertinentes y utilizado como norma en la auditoría mediante una documentación adecuada y oportuna sobre las decisiones profesionales del auditor.

- 30) En el siguiente ejemplo, el auditor examina la subvencionabilidad de los gastos, pero las condiciones del contrato que definen la subvencionabilidad no son muy específicas: Un contrato de participación en la producción obligaba al contratista a informar al Gobierno de todos los costes (costes de capital y costes de funcionamiento). Estos gastos se reembolsarían con un mecanismo de recuperación de costes. Los auditores constataron que algunos de los gastos no estaban directamente relacionados con las actividades de extracción, tratamiento, transporte, comercialización y venta de petróleo. El contratista reclamó algunos gastos de representación, como la pertenencia a clubes deportivos, la celebración de fiestas religiosas y nacionales o las donaciones a actos comunitarios. Esta situación se produjo porque el Gobierno no especificó en el contrato las categorías de costes subvencionables o los límites de costes, en particular para los costes no relacionados con las operaciones petrolíferas. Aunque no se especificaron adecuadamente las categorías de costes subvencionables, el Gobierno y el contratista tuvieron que regirse por principios de reputación.
- 31) Otro ejemplo de criterios de reputación derivados de un código de conducta para funcionarios públicos consiste en que los funcionarios públicos se abstengan de realizar transacciones que impliquen conflictos de intereses o relaciones estrechas. Es posible que el término conflicto de intereses se codifique en algunas jurisdicciones en términos de la naturaleza de la relación o el grado de parentesco entre el funcionario público y la parte contratante. En algunas jurisdicciones pueden no existir criterios para juzgar la naturaleza de la relación que constituye un conflicto de intereses. Cuando no existan tales criterios específicos, el auditor deberá basarse en su criterio profesional para concluir si una relación concreta constituye un conflicto de intereses y, por lo tanto, un incumplimiento de los criterios de reputación. Por ejemplo,

en la mayoría de las jurisdicciones, es probable que los criterios de conflicto de intereses se apliquen a las transacciones públicas con el cónyuge del funcionario público, a menos que lo permitan específicamente las normas o que se trate de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua¹². El auditor puede adoptar este principio general para determinar si existe un conflicto de intereses.

- 32) La reputación está vinculada al deber fiduciario de aquellos a quienes se haya encomendado la gestión pública. Implica la obligación de actuar de buena fe y con el máximo nivel de diligencia, honestidad y lealtad. Representa la obligación jurídica de una parte, que debe actuar en el mejor interés de otra. Las obligaciones fiduciarias de los funcionarios públicos suelen describirse en la legislación, las instrucciones parlamentarias o el código de conducta. Por lo tanto, la reputación suele estar relacionada con las expectativas del destinatario previsto derivadas de los códigos de conducta, comportamiento y gobernanza corporativa.
- 33) Dependiendo de la jurisdicción, esto puede incluir valores y normas aceptados convencionalmente, como la equidad y la integridad, y el ejercicio de la prudencia. Los criterios relativos a la reputación también pueden estar relacionados con las expectativas sobre el comportamiento, por ejemplo, lo que puede considerarse aceptable en relación con la clase de viaje o los niveles de hospitalidad y entretenimiento a expensas de las administraciones públicas, si tales límites no están explícitamente establecidos por la normativa.
- 34) En algunos casos, es posible que los principios generales y los marcos que rigen la sana gestión financiera y administrativa no estén totalmente codificados o estén quizás implícitos o se basen en principios superiores del Derecho. En tales casos, las EFS pueden considerar si existe una deficiencia y, si es así, identificar a la parte responsable de dicha deficiencia.
- 35) Si bien los criterios de regularidad son jurídicamente vinculantes para las entidades auditadas, las fuentes de los criterios de reputación son normas internacionalmente aceptadas de carácter moral y ético, y están estrechamente

12 Este principio de valoración se aplica habitualmente a las transacciones comerciales y financieras entre empresas vinculadas. En virtud del mismo, las transacciones deben valorarse como si se hubieran realizado entre partes no vinculadas, cada una en su propio interés. OCDE, 2006, *Annual Report on the OECD Guidelines for Multinational Enterprises: Conducting Business in Weak Governance Zones*, OCDE, París.

vinculadas a los valores y convenciones sociales de una sociedad en la que existe un amplio apoyo entre los ciudadanos.

- 36) La reputación es un concepto amplio que puede tener interpretaciones diversas y estar influido por múltiples factores, incluidas las diferencias culturales. Con respecto a la reputación, las intenciones legislativas tienen un significado más amplio: sus expectativas sobre la forma en que deben o no dirigirse las empresas públicas, y sus expectativas sobre cómo deben o no comportarse los funcionarios públicos al gestionar los fondos públicos.
- 37) Las mejores prácticas o la buena conducta pueden cambiar con el tiempo debido a los nuevos conocimientos, pero la obligación de los funcionarios públicos de seguir las buenas prácticas no cambia. Un ejemplo puede ser el medio ambiente, en el que las buenas prácticas cambian a lo largo del tiempo gracias a un mayor conocimiento del mismo y a nuevas soluciones tecnológicas.
- 38) Las autoridades y los criterios relativos a la reputación son también más sensibles al contexto que los relativos a la regularidad. Este aspecto debe tenerse en cuenta al evaluar las pruebas de auditoría e informar sobre los aspectos de reputación en la auditoría de cumplimiento.
- 39) Al determinar los criterios de reputación, las EFS pueden considerar la aplicación de algunos cánones de reputación en el gasto público y tener en cuenta si la dirección utiliza su sentido común, por ejemplo:
- *Prima facie*¹³, el gasto no debería ser superior a lo exigido por la ocasión.
 - Todo funcionario público debe ejercer la misma vigilancia de los gastos realizados con dinero público que una persona razonablemente prudente, en el mismo contexto, con respecto a los gastos de su propio dinero.
 - Ninguna autoridad debe ejercer la facultad de autorizar gastos que vayan a ser directa o indirectamente en beneficio propio.

13 Es decir, «a primera vista» (= sobre la base de lo que parece ser la verdad cuando se ve o se oye por primera vez).
The Cambridge Dictionary.

- El cumplimiento de los principios de independencia mutua¹⁴ en las transacciones con partes vinculadas.
- Primacía del beneficio de la mayoría sobre el de un particular.
- Equidad, integridad, evitación de beneficios personales de las empresas públicas, como la imparcialidad en la contratación basado en los méritos de los candidatos.
- Salvaguardar los recursos pertenecientes a la población del país (recursos naturales).
- A veces, distingue tácitamente entre la adquisición/utilización de los almacenes en circunstancias normales y las circunstancias de emergencia, por ejemplo, los procedimientos para la utilización o el control de municiones por parte de las fuerzas armadas durante el período de paz y durante la acción militar.

Si no existen procedimientos prescritos para incurrir en gasto público en determinadas circunstancias especiales, por ejemplo, durante una emergencia como una inundación, debería aplicarse como criterio de reputación la comprobación de si el funcionario público ha actuado con el mismo grado de prudencia que una persona razonablemente prudente en un caso semejante. Es probable que una persona razonablemente prudente se desvíe de los procedimientos prescritos, como la invitación a licitar, etc., con el fin de salvar vidas o propiedades en caso de emergencia. Por lo tanto, el auditor debe utilizar su criterio profesional basado en el comportamiento esperado de una persona razonablemente prudente para llegar a una conclusión de auditoría sobre si las desviaciones de los procedimientos que debían seguirse para obtener material de socorro estaban justificadas en las circunstancias de emergencia.

14 <https://payrollheaven.com/define/arms-length-principle>. El principio de independencia mutua es la condición o el hecho de que las partes de una transacción sean independientes y estén en pie de igualdad. Se utiliza específicamente en el Derecho contractual para establecer un acuerdo equitativo que se adapte al control jurídico, aunque las partes puedan tener intereses compartidos (por ejemplo, empleador-empleado) o tengan una relación demasiado estrecha para ser consideradas totalmente independientes [...].

6

PROCESO DE DERIVACIÓN DE LOS CRITERIOS A PARTIR DE LAS FUENTES

- 40) Las ISSAI exigen al auditor que identifique los criterios de auditoría pertinentes antes de llevar a cabo la auditoría a fin de fundamentar sus conclusiones u opiniones sobre el asunto en cuestión . Los criterios deben ponerse a disposición de los destinatarios previstos y de otros, según proceda. También deben comunicarse a la parte responsable .
- 41) Cada auditoría tendrá criterios adecuados al alcance y a las circunstancias de la misma. Al planificar la auditoría, basándose en el alcance de la auditoría y en la evaluación de riesgos, el auditor extrae los criterios de las autoridades formales o de las normas aceptadas convencionalmente, y las aplica para evaluar el cumplimiento del asunto.
- 42) Para llegar a criterios de auditoría adecuados, el auditor debe extraer los criterios de las autoridades y describir los criterios como pertinentes para el asunto. La descripción es una interpretación de los apartados y secciones de las autoridades para el asunto específico objeto de auditoría. En la interpretación de los criterios de regularidad y reputación pueden tenerse en cuenta las intenciones y premisas expuestas en el desarrollo de la Ley.
- 43) Determinar los criterios de auditoría de cumplimiento es un proceso importante, que requiere un considerable juicio profesional por parte del auditor, así como conocimiento tanto de las autoridades pertinentes como de sus fuentes de interpretación, lo que requiere un determinado nivel de experiencia en el ejercicio de la auditoría. Para evaluar el cumplimiento con respecto a las autoridades del sector público, es necesario tener un conocimiento suficiente de la estructura y el contenido de las propias autoridades.

- 44) La comunicación de los criterios a la entidad auditada es fundamental para que esta pueda dar su opinión sobre los criterios. Se aconseja a las EFS que participen en esta comunicación lo antes posible en el proceso de auditoría a fin de garantizar que, una vez realizada, la auditoría sea pertinente. Los criterios se derivan específicamente de las autoridades por las que se rige la entidad auditada o de normas aceptadas convencionalmente, y los criterios no pueden aplicarse automáticamente a distintos asuntos. En los casos en que la entidad auditada no esté de acuerdo con los criterios, el auditor considerará si el desacuerdo se debe a que los criterios no son adecuados o a que la entidad auditada no desea que se midan utilizando estos criterios. Los comentarios de la entidad auditada deben ser gestionados por el auditor de manera que quede garantizada la independencia de la entidad fiscalizadora superior.
- 45) Los criterios de auditoría adecuados, ya sean de regularidad o de reputación, deben presentar las características enumeradas en la ISSAI 4000 . Esto es especialmente importante al determinar los criterios de reputación y al comunicarse con la entidad auditada y facilitarle explicaciones. Para determinar los criterios de auditoría adecuados, podrán tenerse en cuenta los aspectos siguientes.
- Los criterios deben estar debidamente «operacionalizados» para las circunstancias particulares de la auditoría, a fin de poder llegar a conclusiones de auditoría significativas.
 - En muchas auditorías de cumplimiento, las autoridades competentes serán claramente identificables. En algunas auditorías reglamentarias, por ejemplo, una ley o reglamento (o su artículo, apartado, sección, capítulo, etc.) podría ser lo suficientemente claro como para ser utilizado directamente como criterio. En el supuesto de que surgieran dudas sobre la correcta interpretación de la autoridad pertinente, los auditores del sector público pueden juzgar conveniente analizar las intenciones y premisas utilizadas en el proceso de elaboración de la autoridad (por ejemplo, una ley) o consultar al órgano encargado de la legislación. Si esto no es posible en el sistema jurídico, los auditores del sector público pueden seguir las normas derivadas de su ordenamiento jurídico sobre la interpretación de las leyes, cuando sea necesario y legalmente admisible. Asimismo, el auditor puede tomar en consideración las resoluciones judiciales anteriores pertinentes .

- En algunos casos, las disposiciones de las autoridades pertinentes pueden ser poco claras, por ejemplo, cuando un acto legislativo establece que el órgano administrativo pertinente debe establecer disposiciones más específicas y estas disposiciones aún no se han desarrollado. En tales casos, los auditores del sector público indican claramente en el informe de auditoría lo que consideran que la legislación pertinente exige, o que el alcance de la auditoría ha sido limitado y las razones de esta limitación. Por ejemplo, en este caso, el informe puede indicar que la insuficiente claridad jurídica ha limitado los criterios de auditoría aplicados y que es necesario adoptar medidas correctoras.
- En algunos casos, es posible que las autoridades subordinadas no sean coherentes con los requisitos. En estos casos, la falta de coherencia puede ser una constatación en sí misma. No obstante, las disposiciones del Derecho primario deben prevalecer sobre las de la legislación derivada. Por ejemplo, si la legislación por la que se rige la contratación pública exige un procedimiento de licitación obligatorio, aunque las normas establecidas en él prevean una excepción, la auditoría debe adoptar disposiciones de la ley como autoridad apropiada. Como resultado, para evaluar el cumplimiento respecto a lo dispuesto en las autoridades aplicables en el sector público, es necesario tener conocimiento suficiente de la estructura y del contenido de las dichas autoridades .
- El enfoque de auditoría también puede desglosarse en partes, o reducir el ámbito de aplicación, de modo que puedan aplicarse criterios claramente identificables.

7

DIFERENCIA ENTRE LOS CRITERIOS DE REGULARIDAD Y LOS DE REPUTACIÓN

- 46) Por ejemplo: al llevar a cabo la contratación pública, se espera que los funcionarios públicos observen una sana administración financiera, administrativa y presupuestaria. Si en una jurisdicción determinada existen normas, regulaciones y procedimientos específicos que deben seguirse en los procesos de contratación pública que, por ejemplo, requieran un procedimiento de licitación adecuado, la evaluación de las ofertas y la adjudicación de un contrato sobre la base de parámetros prescritos, estos criterios específicos, en virtud de su naturaleza, son criterios de regularidad. No obstante, si esta expectativa de seguir los principios de la sana gestión financiera, administrativa y presupuestaria en la contratación pública no está codificada en ninguna jurisdicción o hay deficiencias en dicha codificación, los criterios de auditoría que deben adoptarse serán los principios generalmente aceptados que rigen la conducta de los funcionarios públicos en la ejecución de operaciones financieras en dicha jurisdicción. Estos principios generales podrían ser expectativas razonables de transparencia de los procedimientos de contratación pública, expectativas de rendición de cuentas de los funcionarios públicos en las operaciones públicas y expectativas de una calidad razonable de los bienes adquiridos, las obras ejecutadas o los servicios prestados. Estos criterios pueden denominarse criterios de reputación.
- 47) El siguiente es otro ejemplo de criterios que presentan características intrínsecas de los criterios de reputación, pero que pueden tratarse como criterios de regularidad. En algunas jurisdicciones, los principios generales de la gestión financiera, administrativa y presupuestaria establecen que una asignación retirada por un empleado público no debe ser fuente de beneficios para él. Se trata, por su naturaleza, de un criterio de reputación.

No obstante, en la misma jurisdicción pueden existir normas y reglamentos específicos que estipulen el tipo de asignaciones admisibles, el importe admisible de las mismas y las condiciones en las que dichas asignaciones son admisibles. En caso de que existan tales normas, etc., los criterios que, por su naturaleza, son de reputación pasan a ser criterios de regularidad debido a un mayor desarrollo del principio general en normas. No obstante, cuando no existan normas específicas que regulen la admisibilidad de un tipo particular de asignación, el auditor deberá ejercer su criterio profesional para determinar si la asignación abonada ha generado algún beneficio para el particular. Por ejemplo, en el caso de un gasto de viaje en el que no existan directrices específicas sobre los derechos, el auditor puede examinar si se ha producido un beneficio comparando el pago real con el que sería admisible con arreglo a las tarifas de viaje estándar en el modo de desplazamiento real utilizado y las tarifas estándar de la habitación del hotel en el que se alojó el funcionario.

- 48) También podría haber una diferencia muy tenue entre regularidad y reputación, y no es fácil determinar la irregularidad financiera.

Por ejemplo, un acuerdo contractual puede resultar un despilfarro y contravenir la legislación aplicable. Para determinar la irregularidad financiera, el auditor buscará indicadores o pruebas de que la autoridad pública actuó con un sesgo deliberado y eligió opciones incorrectas. Por lo tanto, los criterios para la auditoría de la reputación serán la transparencia o los procedimientos seguidos por la autoridad pública en la adjudicación del contrato.

- 49) Cada EFS debe tener en cuenta el sistema de leyes, regulaciones y convenios. Evaluar cómo se elaboran y acuerdan las leyes, regulaciones y convenios, ya que son las fuentes de los criterios de regularidad, así como el respeto de los principios generales que rigen la sana gestión financiera, administrativa y presupuestaria y la conducta de los funcionarios públicos en el contexto de la jurisdicción específica.
- 50) Puede haber EFS que no estén autorizadas a adoptar criterios de reputación, ya sea por la legislación o por su mandato, mientras que puede haber otras en las que la reputación cobra importancia porque el mandato de auditoría de la EFS y las convenciones de auditoría exigen el examen del cumplimiento de las

autoridades por las que se rige la reputación. Sin embargo, esto no modifica la necesidad de criterios adecuados. De hecho, aumenta la necesidad de contar con ellos. Teniendo en cuenta que los convenios sociales y el contexto en los distintos países pueden diferir mucho, es importante considerar este documento como un instrumento orientador para el uso de criterios de regularidad o reputación.

DIVULGACIÓN DE FUENTES / CRITERIOS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA

- 51) Los destinatarios previstos deben disponer de criterios que les permitan comprender cómo se ha medido o evaluado el asunto subyacente. Por lo tanto, el informe de auditoría debe incluir una sección sobre criterios de auditoría que haga referencia a los tipos de criterios utilizados por el auditor y, en los apartados relativos al análisis o la evaluación de las conclusiones de la auditoría, debe indicar explícitamente la autoridad precisa/concreta que la entidad auditada estaba obligada a cumplir/debería haber cumplido. El requisito establece que los criterios forman parte del elemento, indicado en la letra e), en la estructura del informe para la presentación de informes directos²¹.
- 52) El informe de auditoría de cumplimiento determina los criterios aplicables con arreglo a los cuales se ha medido o evaluado el asunto subyacente, de modo que los destinatarios previstos puedan comprender el fundamento de la conclusión. En determinadas circunstancias, puede ser pertinente revelar:
- La fuente de los criterios aplicables, y si los criterios aplicables están incorporados o no en disposiciones legales o reglamentarias, o emitidos por organismos autorizados o reconocidos de expertos que siguen un proceso transparente, es decir, si son criterios derivados en el contexto del asunto subyacente (y, en caso contrario, una descripción de las razones por las que se consideran adecuados).
 - Métodos de medición o evaluación utilizados cuando los criterios aplicables permitan elegir entre varios métodos.
 - Cualquier interpretación significativa realizada al emplear los criterios

21 ISSAI 4000/210.

aplicables en las circunstancias del encargo.

- Si se ha producido algún cambio en los métodos de medición o evaluación utilizados.
 - Cuando proceda, una descripción de cualquier limitación inherente significativa asociada a la medición o evaluación del asunto subyacente con respecto a los criterios aplicables.
 - Jurisprudencia, Derecho ilegal²².
- 53) Cuando los criterios aplicables se deriven para un fin específico, el informe de auditoría podrá incluir una declaración que alerte a los lectores de este hecho y, en consecuencia, es posible que la información sobre el asunto no sea adecuada para otro fin.
- 54) Cuando el mandato de auditoría requiera una auditoría con criterios de reputación, los principios expuestos en las presentes directrices podrán aplicarse, según proceda, en función de las circunstancias. La forma y el contenido de los informes sobre la reputación pueden variar en función del mandato de la EFS y de las circunstancias particulares.
- 55) Los auditores del sector público garantizan que los criterios reflejen adecuadamente el asunto auditado en su totalidad. En casos excepcionales en los que la auditoría puede tener un alcance limitado y abarcar solo determinadas partes de una ley o un reglamento, este ámbito limitado debe especificarse claramente en el informe del auditor.

También puede ser necesario detallar los casos de criterios contradictorios en el informe del auditor.

22 *Cambridge Dictionary*: que no se ajusta a la Ley o no es aceptable con arreglo a la Ley.