

## Reseña No. 10

**Información bibliográfica:** Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) – *ISSAI 200 – Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera* – Vienna - Austria. 46 páginas.

Reseñado por: Luz Angela Valenzuela Acosta. Economista, Especialista en Finanzas Corporativas, Especialista en Filosofía Contemporánea y Candidata a Magister en Filosofía Contemporánea – 2020.

**Contexto:** La auditoría financiera corresponde al método utilizado para establecer, si una empresa u organización, refleja realmente su operación en los estados financieros. En el caso de la Auditoría Fiscal que gestionan las EFS, representa un proceso de control sobre el erario, con el fin de asegurar el manejo adecuado de los recursos públicos gestionados, tanto por entidades y personas públicas, como privadas. Este proceso de verificación y control se realiza a partir de información disponible referida a: Informes financieros, presupuestos, revisión de políticas organizacionales y manuales de funciones establecidos, entre otros. En este orden de ideas, y tal como se refiere en la introducción de este documento: “La auditoría financiera se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con la emisión de información financiera y el marco regulatorio aplicable” ... “El alcance de las auditorías financieras en el sector público puede estar definido por el mandato de las EFS como una serie de objetivos de auditoría adicionales a los objetivos de una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de emisión de información financiera”. (pág.1).

El objetivo principal de las ISSAIs de auditoría financiera es proporcionar a los miembros de la INTOSAI un conjunto completo de principios, normas y lineamientos para la auditoría de los estados financieros de las entidades del sector público. Además de la ISSAI 200, las ISSAIs de auditoría financiera incluyen las Directrices de Auditoría Financiera (ISSAIs 1000-2999) correspondientes al nivel 4 del Marco Normativo de las ISSAIs. Una introducción general de estas directrices se encuentra en la ISSAI 1000, en tanto que las ISSAIs 1200 a 1810 contienen, cada una, Notas Prácticas emitidas por la INTOSAI como guía para la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA o ISAs, por sus siglas en inglés, 200 a 810) desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés). Cada Nota Práctica y su correspondiente ISA constituyen juntas una directriz dentro del Marco de las ISSAIs. (INTOSAI, Pág.1).

Así las cosas, esta publicación se divide en cuatro partes: Una Introducción que incluye el propósito y autoridad de los principios fundamentales de la Auditoría Financiera, Elementos de las Auditorías financieras, y, Los principios de la Auditoría financiera. “Los Principios Fundamentales de Auditoría Financiera son aplicables a todas las auditorías de estados financieros del sector público, ya sea que se trate de la totalidad del gobierno, partes del gobierno o entidades individuales”. (pág. 2).

**Síntesis del contenido:** En el primer aparte, denominado: *Propósito y autoridad de los principios fundamentales de la auditoría financiera*, se expone (entre otras cosas) que las ISSAI 200, pueden utilizarse para el desarrollo de normas nacionales consistentes, y la adopción de las Directrices de Auditoría Financiera como normas autoritativas. Éstas, constituyen la base sobre la que se cimentaron las ISSAIs 1000 a 1810. (pág.3).

**Marco para la auditoría financiera** – Objetivo de la Auditoría: “...aumentar el grado de confianza de los posibles usuarios en dichos estados financieros”, desde un concepto emitido sobre si los estados financieros han sido preparados, atendiendo el marco de referencia aplicable, que pueden ser de uso general o específico. Partiendo de esta información, el auditor debe evaluar si se cumplen las condiciones previas para una auditoría de estados financieros, y se cumplen los Principios Fundamentales de Auditoría Financiera de la INTOSAI, además de los requerimientos éticos correspondientes. (pág. 4 y 5). Bajo estos parámetros, no reconoce la posibilidad de desviaciones para lograr una presentación razonable, por cuanto, deben mostrar atributos que aseguren que la información proporcionada en los estados financieros es relevante, integral y confiable, por lo que la información debe ser neutral, objetiva y comprensible. (págs. 6y 7).

Además de preparar estados financieros de propósito general, una entidad pública puede preparar estados financieros para otras partes (tales como organismos rectores, el poder legislativo u otras partes con funciones de supervisión) que pueden requerir estados financieros elaborados de acuerdo a sus necesidades específicas de información. (INTOSAI, Pág.7).

Los marcos de propósitos especiales que son relevantes para el sector público, pueden incluir: • Una base contable (ingresos y egresos); • Disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por organismos multilaterales sobre el financiamiento; • Disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por la ley, u otras partes que ejerzan una función de supervisión para cumplir con los requerimientos de dicho organismo, y/o, • Disposiciones sobre información financiera de un contrato o proyecto específico.

También puede ser de utilidad a las EFS considerar los requerimientos y orientación contenida en la ISSAI 1805, al desarrollar o adaptar normas basadas en los principios de la ISSAI 200. La ISSAI 1805 aborda consideraciones especiales para la aplicación de los requerimientos de las ISAs a la auditoría de un estado financiero individual o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero. (INTOSAI, Pág.8).

**I. Elementos de las auditorías financieras:** Se describen en ISSAI 100 – Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público – **Compromisos:** • Un auditor, • Una parte responsable, representada en el ejecutivo del gobierno, y/o las entidades del sector público que se encuentran a su cargo, y que gestionan recursos públicos; y, • Los posibles usuarios, representados principalmente por el congreso o parlamento, que actúa en representación de los ciudadanos tomando decisiones y determinando las

prioridades de las finanzas públicas. “La relación entre la parte responsable y los posibles usuarios necesita verse dentro del contexto de un compromiso específico y puede diferir de las líneas de responsabilidad tradicionalmente más definidas”. (pág.9). Información de la materia en cuestión: La situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, y, las notas presentadas en los estados financieros. (pág.10).

**II. Principios de la Auditoría financiera:** Constituyen las mejores prácticas para promover la transparencia, eficiencia, eficacia, y la rendición de cuentas del sector público en el proceso de la Auditoría. Estos son: • **Ética e independencia:** El auditor debe cumplir con los requerimientos éticos relevantes, incluyendo los relacionados con su independencia - ISSAI 30 - Código de Ética. • **Control de calidad:** El auditor debe poner en práctica procedimientos de control de calidad adecuados al nivel de trabajo, que proporcionen una seguridad razonable de que la auditoría cumple con las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables, y de que el informe del auditor es apropiado de acuerdo con las circunstancias - ISSAI 40 - Control de Calidad. (pág.11). • **Gestión y habilidades del equipo de auditoría:** El auditor debe asegurarse de que todo el equipo de auditoría y los expertos externos cuenten, en su conjunto, con la competencia y las habilidades para: a) llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas relevantes y los requerimientos legales y regulatorios aplicables, y b) permitir al auditor emitir un informe que sea apropiado de acuerdo con las circunstancias. (págs. 12 y 13).

Las ISSAIs 1000-2999 ofrecen las mejores prácticas para la aplicación de los Principios Fundamentales de Auditoría Financiera. Sin embargo, si una EFS decide desarrollar normas basadas en los principios fundamentales o adoptar normas nacionales que sean consistentes con dichos principios, los temas cubiertos por ésta y las siguientes secciones deben tomarse en cuenta. (INTOSAI, Pág.13).

• **Riesgo de auditoría:** Corresponde al juicio profesional y refiere desacierto (errores significativos) expuesto por un auditor. Se clasifican en riesgos inherentes: **a)** Error de significancia, asumiendo la inexistencia de controles, **b)** Riesgo de control, que corresponde a los que puedan suceder y no puedan detectarse y corregirse a tiempo, y **c)** Riesgo de detección, cuando no se detecta un riesgo relevante. (pág.13).

El auditor debe reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias de la auditoría, con el propósito de obtener una seguridad razonable que le sirva de base para expresar una opinión o dictamen en una forma positiva. (INTOSAI, Pág.13).

• **Juicio y escepticismo profesionales:** Corresponde a las decisiones tomadas por el auditor, respecto de la auditoría realizada: Materialidad y riesgo de auditoría, naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos, evidencia apropiada y suficiente; y, conclusiones a partir de la evidencia. “El escepticismo profesional es fundamental en todos los trabajos de auditoría.” Corresponde una evaluación crítica, que no omita circunstancias sospechosas. (págs.14 y 15).

El auditor debe planear y realizar la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros se presenten con errores de significancia. Al planear, realizar, concluir e informar sobre una auditoría de estados financieros, el auditor debe ejercer su juicio profesional. (INTOSAI, Pág.14).

- **Materialidad:** Corresponde a aspectos cuantitativos y cualitativos, reflejados en errores de cantidades registrados en transacciones, saldos de cuentas, etc., que influyen en las decisiones de los usuarios. Sobre estos errores debe determinarse: naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría. “El auditor debe aplicar el concepto de materialidad de una manera apropiada al planear y realizar la auditoría.” (pág.15).
- **Comunicación:** Obtención de información relevante para encargados de la gestión, observaciones oportunas que sean reveladoras y relevantes para la supervisión, elaboración y presentación de informes financieros. La comunicación le agrega valor a la auditoría. Puede ser oral, o, escrita. (págs. 16 y 17).

El auditor debe identificar a la persona o personas que sirvan de contacto dentro de la estructura de gobierno de la entidad auditada y comunicarse con ellos en relación con el alcance y tiempo planeados de la auditoría y de cualquier resultado significativo. (INTOSAI, Págs.16 y 17).

- **Documentación:** Importante, teniendo en cuenta: Confirma y respalda los dictámenes, facilita la planeación, supervisión y revisión, fuente de información para preparar informes, evidencia de cumplimiento del auditor con las normas de auditoría, etc. (págs.17 y 18).

El auditor debe preparar la documentación de auditoría que sea suficiente para permitirle a un auditor experimentado, sin previo conocimiento de la misma, entender la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría realizados para cumplir con las normas relevantes y los requisitos legales y regulatorios aplicables, los resultados de dichos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida, así como los aspectos significativos que surjan durante la misma, las conclusiones a las que se llegue a este respecto y los juicios profesionales relevantes que se hagan para llegar a tales conclusiones. La documentación deberá prepararse en el momento apropiado. (INTOSAI, Pág.17).

**III. Principios relacionados con el proceso de auditoría:** Los principios de auditoría ofrecen validez y confianza a la gestión auditora: • Acuerdo de los términos del compromiso/trabajo: Los auditores del sector público deciden establecer entendimiento mutuo sobre los papeles y responsabilidades de la administración y el auditor.(pág.18); • Planeación: Identificar las características del trabajo, establecer los objetivos de los informes de auditoría, considerar factores significativos, considerar resultados de las actividades preliminares, establecer la naturaleza, tiempos y alcance de los recursos necesarios, considerar resultados y conocimiento de las auditorías, y considerar y evaluar las expectativas de la legislatura.(págs. 19 y 20); • Conocimiento de la entidad auditada: Del entorno, los reglamentos y otros

factores externos, incluyendo el marco de emisión de información financiera aplicable, naturaleza de la entidad auditada, medición y revisión de los resultados financieros de la entidad, leyes y regulaciones específicas a las que esté sujeta la entidad auditada, objetivos y estrategias del programa, y, estructuras de gobierno afectadas por la estructura legal de la entidad auditada. (págs.22-22); • Evaluación de riesgos: Indagaciones con la administración y el personal de la entidad auditada para la identificación de riesgos, procedimientos analíticos, y, observación e inspección; • Respuestas a los riesgos evaluados: Diseño de procedimientos que aborden riesgos (procedimientos sustantivos y revisión de controles), incluyen pruebas de detalle y análisis sustantivos de las clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos. (pág. 22 y 23); • Consideraciones relativas al fraude: -ISSAI-1240. La responsabilidad de prevención y detección de fraude corresponde principalmente a la administración de la entidad y sus personas encargadas de la gestión, errores en los estados financieros pueden ser origen de fraude. Entre éstas se cuentan: compras públicas, subsidios, privatizaciones, exposición falsa de resultados o de información, y mal uso de autoridad. (págs.24 y 25); • Consideraciones sobre la empresa: “El auditor debe considerar la posibilidad de que haya eventos o situaciones que pudieran poner en duda la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro”. (pág. 25). Estados financieros, “...el supuesto de la empresa en marcha es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros, la administración debe evaluar la capacidad de la entidad auditada de seguir funcionando en el futuro incluso si el marco de emisión de información financiera no se los exige de manera explícita”. (pág.26), situación financiera de una entidad auditada, riesgo asociado a cambios en la dirección de las políticas, y, riesgo menos común operativo o comercial; • Consideraciones relativas a leyes y reglamentos: “La identificación de tales riesgos deberá basarse en un conocimiento general del marco legal y regulatorio aplicable al entorno específico en el que opera la entidad auditada”. (pág. 27). Obtener seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto estén libres de errores de significancia, conocimiento del marco legal y regulatorio aplicable a la entidad, la información financiera, puede incluir: presupuesto, consignaciones, y/o informe de resultados, y, responsabilidad de reportar los casos de incumplimiento ante las autoridades. (págs.27 y 28); • Evidencia de auditoría: Debe ser suficiente y apropiada, a partir de información en registros contables y de otras fuentes, “La confiabilidad de la evidencia depende de su fuente y su naturaleza, así como de las circunstancias específicas en las que se obtuvo.”, debe ser obtenida directamente por el auditor, es más confiable cuando existe en forma documental y proporcionada por documentos originales. (págs.28 y 29).; • Consideración de hechos posteriores: “El auditor también deberá responder de manera apropiada a los hechos que se conozcan después de la fecha del informe del auditor y los cuales, de haberse sabido en dicha fecha, hubieran hecho que el auditor corrigiera su informe”.(pág.30). Emisión de información financiera: existencia de estados financieros y situaciones posteriores: indagación con la administración y escrutinio de las minutas y los estados financieros recientes. (pág.30 y 31); • Evaluación de los errores - ISSAI 145018 - “El auditor debe mantener un registro completo de los errores identificados durante la auditoría y comunicar a la administración y los encargados de la gestión, según corresponda y de manera oportuna, todos los errores registrados en el curso de la misma”. (pág.32); • Dictamen e informe del auditor: Con base en la evaluación de las conclusiones sacadas de la evidencia de auditoría obtenida: estados financieros en su conjunto de conformidad con el marco de referencia, el auditor deberá producir informe escrito

que describa las bases de dicha opinión / dictamen: a) Si se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada, b) Si los errores no corregidos son de significancia, individualmente o en conjunto, y c) La evaluación del auditor debe contener: Información sobre estados financieros, preparados de acuerdo con los requisitos del marco de referencia de emisión de información financiera aplicable, si reflejan adecuadamente las políticas contables y si reflejan adecuadamente las políticas contables, si las estimaciones contables son razonables, si la información es relevante, confiable, comparable y comprensible, la conclusión deberá considerar si los estados financieros logran una presentación justa. (págs.33 y 34).

Finalmente, se presentan aspectos como: • Forma del dictamen: “El auditor deberá emitir un dictamen limpio o no calificado si se concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco financiero aplicable.”: (pág.34); • Elementos necesarios en el informe del auditor, incluye todos los aspectos de forma; • Modificaciones al dictamen en el informe del auditor: “...si se concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de error de significancia”. (pág.36). • Determinando el tipo de modificación al dictamen del auditor: Dictamen calificado, adverso, o abstenerse por incapacidad de obtener evidencia. (pág.36); • Información comparativa – cifras correspondientes y estados financieros comparativos: correspondientes a diferentes períodos. (pág.38). • Las responsabilidades del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados: Inconsistencia o error de hecho, requieren revisión.(pág.39); • Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros preparados de conformidad con marcos de propósitos especiales - ISSAI 1800: Auditoría de estados financieros de propósitos – propósito, usuarios, pasos para determinar el marco de referencia, circunstancias del trabajo, describir el propósito y hacer referencia a la responsabilidad de la administración. (pág.40); • Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros individuales, o, de elementos - cuentas o partidas específicas de un estado financiero, y, deberá incluir un párrafo de "Énfasis en el asunto" o de "Otro asunto"; y, • Consideraciones relevantes para las auditorías de estados financieros de grupo (incluyendo los estados financieros de la totalidad del gobierno): “...pueden incluir agencias, dependencias, burós, departamentos, corporaciones, fondos, unidades, distritos, sociedades gubernamentales, asociaciones y organizaciones no gubernamentales”. (pág.42).

**Comentario:** El documento reseñado, presenta una evolución extensa, detallada, organizada y explícita, que enmarca el control posterior con criterio de objetividad, para determinar si la información financiera auditada, se presenta de conformidad con el marco regulatorio aplicable como principio rector de las auditorías de desempeño y cumplimiento. El marco de referencia representa los criterios, parámetros y control de calidad que orientan al auditor y su grupo, para realizar una auditoría financiera con calidad. Es decir que, expone el objetivo de la auditoría financiera, los compromisos y la importancia de aplicar los principios, de acuerdo con un enfoque basado en evidencias, riesgos y oportunidades; además de detallar la relevancia de los procesos durante la gestión.

**Conclusión:** Como se ha manifestado tanto en el contexto, como en los comentarios, ISSAI 200 permite obtener seguridad razonable de la información financiera, para determinar si la información corresponde con la realidad, y si los estados financieros auditados son preparados de acuerdo con el marco de referencia, de tal forma que el auditor cumpla con los requerimientos éticos establecidos, a partir de la independencia.

**«Fin de la reseña»**