

# ISSAI 1000

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Para más información, visite [www.issai.org](http://www.issai.org)

*Directriz de auditoría financiera*

---

## *Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI*

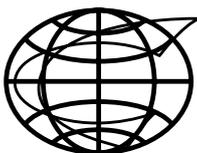
**COMITÉ DE NORMAS PROFESIONALES DE LA INTOSAI**

**SUBCOMITÉ PARA AUDITORÍA FINANCIERA-SECRETARÍA**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • Sweden

Tel.:+46 5171 4000 • Fax:+46 5171 4111 • E-mail: [projectsecretariat@riksrevisionen.se](mailto:projectsecretariat@riksrevisionen.se)

**INTOSAI**



Secretaría General de la INTOSAI - RECHNUNGSHOF

(Tribunal de Cuentas de Austria)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2

A-1033 VIENNA

AUSTRIA

Tel: ++43 (1) 711 71

Fax: ++43 (1) 718 09 69

[intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at)

<http://www.intosai.org>

*La presente directriz de auditoría financiera se basa en la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 1000 (con nueva redacción), “Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI” formulada por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Audit and Assurance Standard Board/IAASB) y publicada por la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants/IFAC). La NIA se ha incluido en la presente directriz con permiso de la IFAC.*

# Índice de la ISSAI 1000

|  | <b>Paragraph</b> |
|--|------------------|
| <b>Introducción</b> .....  | 1–9              |
| <b>Antecedentes</b> .....  | 10–13            |
| <b>La finalidad de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI</b> .....                 | 14–17            |
| <b>Estructura y contenido de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI</b> .....       | 5                |
| <b>Alcance de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI</b> .....                      | 18–27            |
| <b>Aplicación de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI</b> .....                   |                  |
| <b>Aplicación de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI en calidad de normas</b> .. | 28–29            |
| Aplicación de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI para apoyar los                |                  |
| Principios fundamentales de la INTOSAI .....   | 30               |
| Aplicación de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI para apoyar                    |                  |
| otras normas .....   | 31               |
| <b>Autoridad</b>   |                  |
| Autoridad – Principios fundamentales y Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI ...       | 32–36            |
| Autoridad – Normas internacionales de auditoría .....  | 37–43            |
| <b>Cuestiones generales en las auditorías de entidades públicas</b> .....                          | 44–45            |
| Diferentes sistemas de fiscalización en el sector público .....                                    | 46–48            |
| Terminología empleada en las directrices .....   | 49–51            |
| Juicio profesional y escepticismo profesional .....  | 52               |
| Aceptación y continuidad del encargo .....   | 53–54            |
| Objetivo de una auditoría de estados financieros .....   | 55–58            |
| Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría .....   | 59–63            |
| Procesos de garantía de calidad .....  | 64–66            |
| Documentos de trabajo y documentación .....  | 67               |
| Comunicación .....   | 68–70            |
| Detección de fraudes y errores .....   | 71–74            |
| Consideración por el auditor de leyes y reglamentos .....  | 75–76            |
| Análisis de riesgos y procedimientos de auditoría .....  | 77–80            |
| Materialidad en las auditorías de entidades públicas .....   | 81–84            |
| Informes de auditoría en el sector público .....   | 85–86            |

**Traducción de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI 87–91**

**Apéndice 1 – Conexión entre los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI (ISSAI 100–400) y las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI (ISSAI 1000–2999)**

**Apéndice 2 – Situación de las ISSAI en junio de 2009**

**Apéndice 3 – Autoridad atribuida a las NIA**

**Apéndice 4 – Recomendaciones para la traducción**

**Apéndice 5 – Lista de abreviaturas**

**Apéndice 6 – Normas de Auditoría de la INTOSAI de 1992**

# Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI

## Introducción

1. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI facilitan orientación para la realización de auditorías financieras de entidades públicas.
2. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI representan el cuarto nivel (directrices de auditoría) de la estructura de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), del cual los Principios fundamentales constituyen el primer nivel, los Requisitos previos para el funcionamiento de las EFS, el segundo y los Principios fundamentales de auditoría (incluidas las normas de auditoría de la INTOSAI), el tercero.<sup>1</sup>
3. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI incluyen las Normas internacionales de auditoría (NIA) formuladas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board/IAASB). La INTOSAI contribuye al desarrollo de esas normas mediante su participación en los grupos de trabajo del IAASB que se encarga de formular nuevas normas o de revisar las ya existentes.
4. Las Notas de Práctica, que forman parte de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI, sirven de guía para aplicar cada NIA en auditorías financieras de entidades públicas y sus orientaciones se añaden a las de dicha NIA.
5. Al aplicar las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI a las auditorías financieras de entidades públicas, las Entidades Fiscalizadoras Superiores reconocen que las NIA y las NP sirven conjuntamente de guía. Si indican en su informe que la auditoría se ha realizado conforme a las ISSAI, los auditores del sector público se atienen a lo dispuesto en todas las ISSAI pertinentes para la auditoría, según se explica en la sección referida a la autoridad (párrafos 28-43).
6. Si se comparan con los objetivos de una auditoría de estados financieros conforme a las NIA (es decir, expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable), los objetivos de una auditoría financiera de entidades públicas pueden comprender obligaciones suplementarias en materia de auditoría y de elaboración de informes. Por ejemplo, los auditores del sector público pueden verse en la obligación de informar sobre la conformidad, o falta de conformidad con las normas establecidas, incluidas las que rigen el presupuesto y la rendición de cuentas, por parte de la entidad pública, sobre la eficacia del control interno en la presentación de información financiera o sobre la economía, eficiencia y eficacia de programas, proyectos y actividades.

---

<sup>1</sup> La relación entre los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI (ISSAI 100–400) y las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI (ISSAI 1000–2999) queda ilustrada en el apéndice 1.

7. El mandato de fiscalización de una Entidad Fiscalizadora Superior o las obligaciones que imponen a las entidades del sector público la legislación, la reglamentación, las órdenes ministeriales, las exigencias de políticas públicas o las resoluciones del poder legislativo pueden acarrear también obligaciones suplementarias de auditoría y elaboración de informes para los auditores del sector público.
8. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI no facilitan orientación detallada sobre las obligaciones de auditoría y elaboración de informes en relación con la conformidad con las normas, ya que ésta se contiene en las Directrices para las auditorías de cumplimiento. La ISSAI 4200 facilita orientación para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros. Basada en los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI, ha sido concebida para ayudar a los auditores del sector público que tengan la obligación de examinar la conformidad con las normas.<sup>2</sup> La ISSAI 4200 complementa a las Directrices de auditoría financiera (ISSAI 1000-2999) y debe leerse con ellas en caso de que haya obligaciones suplementarias como las descritas.
9. Cuando las Directrices de auditoría financiera se aplican conjuntamente con las Directrices para las auditorías de cumplimiento, la finalidad es dotar a los auditores del sector público de un conjunto completo de orientaciones para llevar a cabo auditorías de estados financieros en el sector público que también tengan por objetivo el examen de la conformidad con las normas.

## Antecedentes

10. Las primeras normas de auditoría de la INTOSAI<sup>3</sup> fueron publicadas por el Comité de normas de auditoría de la INTOSAI en junio de 1992, mientras que el Código de Ética de la INTOSAI fue aprobado en el XVI Congreso de la INTOSAI (INCOSAI)<sup>4</sup> celebrado en Montevideo en 1998. Las normas de auditoría de la INTOSAI fueron reestructuradas ulteriormente, y el Código de Ética y las normas de auditoría de la INTOSAI actualmente en vigor fueron aprobados en el XVII INCOSAI celebrado en Seúl en 2001. Los dos textos se basan en la Declaración de Lima de Criterios sobre las Normas de Auditoría. El INCOSAI de Montevideo confirió por primera vez al Comité de normas de auditoría de la INTOSAI el mandato de formular directrices de aplicación de normas de auditoría. Este mandato fue reiterado en los posteriores congresos de Seúl (2001) y Budapest (2004). El Comité presentó las Directrices de auditoría del rendimiento de la INTOSAI para su aprobación en el congreso de 2001 y pasó después a ocuparse de las directrices de auditoría financiera.
11. Como respuesta a una necesidad expresada por los miembros de la INTOSAI, el Comité de normas de auditoría de dicha organización acordó trabajar en la formulación de directrices de auditoría financiera basadas en las NIA creadas por el IAASB. El Comité también acordó facilitar orientación sobre las obligaciones suplementarias de auditoría y elaboración de informes que recaen en los auditores del sector público. La tarea de desarrollar las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI fue encomendada al grupo de trabajo de esta organización que se encarga de este ámbito.

<sup>2</sup> ISSAI 4000, "Introducción general a las Directrices para la auditoría de cumplimiento" y ISSAI 4200, "Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros".

<sup>3</sup> Las ISSAI 100-400 constituyen los Principios fundamentales de la INTOSAI.

<sup>4</sup> INCOSAI es el Congreso de INTOSAI que se celebra cada tres años.

12. En septiembre de 2005, la INTOSAI fue reorganizada según el nuevo plan estratégico de la organización y el Comité de normas de auditoría fue sustituido por el Comité de normas profesionales (PSC). Las funciones del Grupo de Trabajo de directrices de auditoría financiera fueron asumidas por el Subcomité de directrices de auditoría financiera que había sido creado dentro de la nueva estructura de comités y que depende del PSC.
13. Se ha previsto incluir en el marco de las ISSAI, dentro del segundo nivel de su estructura, un código del control de calidad (ISSAI 40) que deberán aplicar las Entidades Fiscalizadoras Superiores para todo tipo de actividades de auditoría.

## **La finalidad de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI**

14. La finalidad primordial de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI es proporcionar a los miembros de esta organización un conjunto completo de orientaciones para la auditoría de estados financieros de las entidades públicas. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI incluyen las Notas de Práctica creadas por la INTOSAI y las NIA formuladas por el IAASB, y todas ellas forman parte de la categoría de directriz dentro de la estructura de normas de la INTOSAI.
15. Los Principios fundamentales de la INTOSAI son primordiales para la realización de auditorías y la elaboración de los correspondientes informes por las Entidades Fiscalizadoras Superiores. De todos modos, al utilizar aspectos de las NIA que resultan pertinentes para las auditorías financieras realizadas por las Entidades Fiscalizadoras Superiores y crear las Notas de Práctica que incluyen consideraciones específicas para las auditorías financieras de entidades públicas, la INTOSAI proporciona un conjunto completo de Directrices de auditoría financiera que pueden utilizar todas las Entidades Fiscalizadoras Superiores en todos los entornos institucionales y de control.
16. Las Notas de Práctica contienen una declaración inequívoca sobre la aplicabilidad de las NIA a las auditorías de entidades públicas además de orientaciones adicionales para los auditores del sector público y están dirigidas a no sólo a ellos sino también, en su caso, a otros auditores que lleven a cabo auditorías financieras de entidades públicas, y cuando proceda servirán asimismo de guía general sobre las obligaciones de auditoría y elaboración de informes que recaen en los auditores del sector público. Existe una Nota de práctica distinta para cada NIA. Las Notas de Práctica se crean siempre que el IAASB publica nuevas NIA o actualiza las ya existentes. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI se aplican a las auditorías de estados financieros según se definen en la ISSAI 1200<sup>5</sup> y tratan de consideraciones adicionales de auditoría para el sector público. Las obligaciones de auditoría y elaboración de informes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores referentes a las auditorías financieras pueden incluir otros aspectos de las auditorías de regularidad (según se precisa en el párrafo 19). En el sector público, las auditorías de estados financieros aparecen combinadas a menudo con las auditorías de cumplimiento. La ISSAI 4200<sup>6</sup> regula esas obligaciones suplementarias de auditoría y elaboración de informes. Las

<sup>5</sup> ISSAI 1200 "Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría".

<sup>6</sup> ISSAI 4200 "Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros".

auditorías de cumplimiento incluyen una valoración sobre si las actividades, operaciones financieras e información reflejadas o contenidas en las cuentas o los estados financieros resultan conformes con las resoluciones pertinentes del poder legislativo entre las que figuran las leyes y decisiones presupuestarias, las provisiones de fondos, los contratos, los convenios de subvención, etc.

17. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI se aplican a la auditoría de todos los niveles de la administración pública. En función del mandato de fiscalización o la ley reguladora de la Entidad Fiscalizadora Superior, las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI pueden aplicarse a entidades del sector privado que gestionen servicios o fondos públicos, por ejemplo a través de acuerdos de asociación o que sean receptoras de subvenciones o ayudas públicas.

## **Alcance de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI**

18. El objetivo de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI es facilitar orientación para las auditorías de estados financieros del sector público y, dentro de ella, criterios generales sobre objetivos adicionales de auditoría y elaboración de informes en relación con la auditoría de estados financieros en el sector público.
19. Los Principios fundamentales de la INTOSAI no definen el concepto de una auditoría de estados financieros. Según la ISSAI 100<sup>7</sup>, el pleno alcance de la fiscalización pública abarca las auditorías de regularidad y las operacionales o de gestión. La auditoría de regularidad comprende:
  - a) la certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros;
  - b) la certificación de la Cuenta General del Estado;
  - c) la fiscalización de los sistemas y de las operaciones financieras así como la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables;
  - d) la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos;
  - e) la fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada;
  - f) el informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización, o relacionada con ella, y que la Entidad Fiscalizadora Superior considere que deba ser puesta de manifiesto
20. El alcance de una auditoría de regularidad realizada con arreglo a la ISSAI 100 es más vasto por tanto que el alcance de una auditoría de estados financieros realizada con arreglo a las NIA.
21. Más aún, la definición de auditoría financiera en cada Entidad Fiscalizadora Superior depende de su reglamentación, mandato y estructura organizativa. El mandato puede contener obligaciones de auditoría y elaboración de informes que sean diferentes o suplementarias a las establecidas

---

<sup>7</sup> ISSAI 100- "Postulados básicos de la fiscalización pública de la INTOSAI", párrafos 38 y 39.

para la auditoría de estados financieros. La auditoría de este tipo de información exigirá a los auditores del sector público más trabajos que los requeridos exclusivamente para auditar y elaborar informes sobre los estados financieros con arreglo a las NIA.

22. Las NIA incluyen disposiciones aplicables a las auditorías financieras de entidades públicas, a menudo en un epígrafe separado, debido a la participación de la INTOSAI en su formulación. Las Notas de Práctica facilitan orientaciones adicionales que deberán tenerse en cuenta cuando guarden relación con el mandato de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

23. Aunque las Directrices de auditoría financiera pueden facilitar orientación sobre las obligaciones de auditoría y elaboración de informes de naturaleza adicional a la facilitada en las NIA, su finalidad no es servir de guía sobre el pleno alcance de una auditoría de regularidad realizada de acuerdo con los Principios fundamentales de la INTOSAI, o todas las obligaciones suplementarias de auditoría o elaboración de informes que se derivan de los mandatos de las Entidades fiscalizadoras superiores. En presencia de otras obligaciones distintas a las propias de la auditoría de estados financieros, los auditores del sector público pueden tener que aplicar otras directrices de la INTOSAI. La ISSAI 4200<sup>8</sup> facilita orientación sobre las obligaciones derivadas de las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros.

## Estructura y contenido de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI

24. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI constan inicialmente de 38 ISSAI, 36 de las cuales incorporan una NIA y una Nota de Práctica para apoyar la adopción y el uso de la NIA en el sector público. La NIA y la Nota de práctica componen ambas una directriz sobre el tema correspondiente. Las restantes ISSAI, que no se basan en las NIA ni las incorporan, son la ISSAI 1000 “Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI” y la ISSAI 1003, el Glosario<sup>9</sup>, que incluye el Glosario del IAASB y aporta términos y explicaciones de carácter complementario en relación con el sector público.

25. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI se clasifican como ISSAI (ISSAI 1000 a ISSAI 2999) dentro del sistema de la INTOSAI. Las tres últimas cifras del número de cada ISSAI corresponden al número de la NIA (por ejemplo, la ISSAI 1800 comprende la NIA 800 y su Nota de Práctica). El Apéndice 2 ofrece una visión general de las ISSAI de auditoría financiera.

26. Las NIA se caracterizan por presentar la información estructurada en distintas secciones:

### a) **Introducción**

La parte introductoria puede contener información sobre la finalidad, el alcance y la materia de la NIA, además de las obligaciones de los auditores y otros intervinientes en el contexto de la NIA.

<sup>8</sup> ISSAI 4200, “Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros”.

<sup>9</sup> ISSAI 1003, “Glosario de términos de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI”.

**b) Objetivo**

Cada NIA contiene una declaración inequívoca del objetivo del auditor en el ámbito de auditoría tratado en dicha NIA.

**c) Definiciones**

Para entender mejor las NIA, en cada una de ellas se definen los términos aplicables.

**d) Exigencias**

El (los) objetivo (s) se apoya (n) en exigencias claramente expresadas con la frase “el auditor deberá”. Al tomar como orientación las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI, el término “deberá” se interpretará como “podrá”. Cuando se haga referencia a las NIA en el informe de auditoría, habrá que atenerse a lo dispuesto en ellas.

**e) Disposiciones de aplicación y otras disposiciones explicativas**

Esta parte explica con más detalle el significado o la finalidad de las exigencias, o bien incluye ejemplos de procedimientos que pueden ser apropiados en circunstancias determinadas o subsecciones relativas a “consideraciones específicas a las entidades del sector público”. Estos párrafos se han insertado previo acuerdo con el IAASB para reforzar la aplicación en las auditorías financieras de entidades públicas. Algunas NIA contienen asimismo “consideraciones específicas para las auditorías de entidades de menor tamaño”, que no suelen aplicarse normalmente en la auditoría de entidades públicas o que reciben ayudas públicas aun cuando la entidad en cuestión cuente con poco personal, lleve a cabo operaciones sencillas o disponga de un presupuesto relativamente reducido. En estas situaciones, la entidad pública puede tener sin embargo que llevar a cabo operaciones complicadas, como la recepción de transferencias de otras administraciones y adecuarse a leyes, reglamentos, políticas y sistemas fijados por un nivel superior de la administración y responder por el empleo del dinero del contribuyente. Por consiguiente, los auditores del sector público examinarán cuidadosamente la pertinencia de todas esas consideraciones. Las Notas de Práctica pueden incluir orientaciones adicionales en este ámbito cuando se estime importante dar más instrucciones para las auditorías de entidades públicas de menor tamaño.

27. Las Notas de Práctica para las NIA están divididas en distintas secciones:

**a) Fundamentos**

Esta sección contiene información sobre la NIA, incluida una introducción a la misma, y el contenido de la Nota de Práctica.

**b) Aplicabilidad de la NIA en la auditoría del sector público**

Cada Nota de Práctica contiene una declaración inequívoca acerca de la aplicabilidad de la NIA a las auditorías de entidades públicas, en la que pueden influir cuestiones ligadas a las obligaciones legales y al mandato ampliado del auditor del sector público (legalidad/regularidad, aspectos de cumplimiento y rendimiento). En algunas Notas de Práctica, cuando se considera esencial para su alcance, se hace referencia a estas cuestiones.

**c) Orientaciones adicionales sobre cuestiones ligadas al sector público**

Con el fin de ayudar a los auditores del sector público a aplicar las NIA en las auditorías de entidades públicas, esta sección sirve de guía adicional y específica para este sector con carácter general y puede estructurarse en torno a los epígrafes de la NIA. Cuando proceda, los párrafos de esta sección harán referencia a los párrafos correspondientes de la NIA. La orientación puede consistir también en ejemplos más pertinentes para las auditorías de entidades públicas que los establecidos en la NIA. Cuando proceda también, se definirán términos

aplicables en esta sección, que se dividirá en subsecciones para cada ámbito. Como ejemplo de las cuestiones examinadas en esta sección pueden citarse los siguientes:

- i. Cuestiones referentes a legislación específica aplicable al sector público
- ii. Cuestiones referentes a aspectos de interés general del sector público, como la administración de recursos ajenos, la rendición de cuentas y la transparencia
- iii. Cuestiones referentes a los distintos modelos de Entidades Fiscalizadoras Superiores (modelos de Auditor General y del Tribunal de Cuentas) y la subcontratación de tareas por dichas Entidades a empresas de auditoría externas
- iv. Cuestiones referentes a principios y prácticas contables que resultan específicos de las entidades públicas
- v. Cuestiones referentes a determinados organismos (ministerios, agencias, organismos semifuncionales), y sectores públicos (hacienda, defensa, justicia, sanidad, medio ambiente, etc.).
- vi. Otras cuestiones directamente relacionadas con la aplicación de la NIA en las auditorías financieras de entidades públicas

## **Aplicación de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI**

### **Aplicación de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI en calidad de normas**

28. La referencia al uso de las normas puede ser de cuatro distintos tipos en función de las normas aplicadas y el mandato de la EFS:
  - a) Con arreglo a las ISSAI (1000-2999), lo que significa la plena conformidad con todas las NIA aplicables y con las orientaciones adicionales facilitadas en las Notas de Práctica para las NIA emitidas por la INTOSAI.
  - b) Con arreglo a las NIA, lo que significa la plena conformidad con todas las NIA aplicables.
  - c) Con arreglo a los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI<sup>10</sup>, lo que no significa la plena conformidad con las NIA incluidas actualmente en las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI (ISSAI 1000-2999)\*.
  - d) Con arreglo a las normas de auditoría nacionales que resulten pertinentes.
29. Se insta a los auditores del sector público que indiquen en su informe sobre un conjunto de estados financieros que la auditoría ha sido realizada con arreglo a las NIA a que apliquen las orientaciones adicionales para el sector público contenidas en las ISSAI 1000-2999. Cuando los auditores del sector público tengan obligaciones suplementarias de auditoría y elaboración de informes, será necesario también remitirse a las normas aplicables.

---

\* Una nueva serie de Principios Fundamentales de Auditoría fue aprobada por el INCOSAI en 2013. Al mismo tiempo, los Principios Fundamentales de Auditoría referidos en la opción c (ISSAI 1000/28) fueron eliminados. De 2007 a 2013, los Principios Fundamentales de Auditoría se referían a las Normas de Auditoría de INTOSAI, las cuales fueron elaboradas en 1992 e incluidas en el Marco Normativo de ISSAI en 2007, en el Nivel 3 – Principios Fundamentales de Auditoría. En un periodo de transición, el cual abarcará hasta 2016, la referencia a esta serie de normas podrá ser hecha estableciendo lo siguiente: "Hemos realizado nuestras auditorías de acuerdo con las Normas de Auditoría de la INTOSAI de 1992". Las normas se adjuntan a la ISSAI 1000, como el apéndice 6.

## Aplicación de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI para apoyar los Principios fundamentales de la INTOSAI

30. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI han sido formuladas para apoyar la aplicación de los Principios fundamentales<sup>11</sup> de la INTOSAI y de las NIA (como normas u orientación junto con las Notas de Práctica). Los Principios fundamentales de la INTOSAI han sido redactados para establecer normas generales para todas las actividades de auditoría llevadas a cabo por las Entidades fiscalizadoras superiores. La aplicación de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI a modo de orientación no menoscabará la utilización de los Principios fundamentales de la INTOSAI como normas de auditoría dotadas de autoridad. En tal caso, se hará mención a que los Principios fundamentales de la INTOSAI constituyen las normas dotadas de autoridad.

## Aplicación de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI para apoyar otras normas

31. The INTOSAI Financial Audit Guidelines may also, if relevant, be used by Supreme Audit Institutions to support the use of other national standards for financial audits. This is appropriate only when the national audit standards are consistent with the INTOSAI Financial Audit Guidelines.

## Autoridad

### Autoridad – Principios fundamentales y Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI

32. Los Principios fundamentales de la INTOSAI<sup>12</sup> contienen los principios fundamentales que deben regir el trabajo de auditoría llevado a cabo por una Entidad Fiscalizadora Superior. Aunque corresponde a cada Entidad juzgar hasta qué punto las normas son compatibles con su mandato, examinadas a la luz de las peculiaridades constitucionales, legales o de cualquier otro tipo, uno de los principios expuestos en el Código de Ética de la INTOSAI<sup>13</sup> es la obligación para el auditor del sector público de aplicar normas de auditoría generalmente aceptadas.
33. Los Principios fundamentales de la INTOSAI seguirán siendo el marco normativo de fiscalización para los miembros de la INTOSAI, y su autoridad no se verá menoscabada en modo alguno por la publicación de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI que incorporan las NIA y las Notas de Práctica. La INTOSAI reconoce que este marco normativo junto con la orientación facilitada por sus Directrices de auditoría financiera suministrará a sus miembros conceptos y orientaciones pertinentes para la realización de auditorías financieras.

10 ISSAI 100 "Postulados básicos de la fiscalización pública de la INTOSAI", ISSAI 200 "Normas generales de fiscalización pública de la INTOSAI", ISSAI 300 "Normas de procedimiento en la fiscalización pública de la INTOSAI". ISSAI 400 "Normas para la elaboración de informes en la fiscalización pública de la INTOSAI".

11 *Ibidem*.

12 ISSAI 100 "Postulados básicos de la fiscalización pública de la INTOSAI", ISSAI 200 "Normas generales de fiscalización pública de la INTOSAI", ISSAI 300 "Normas de procedimiento en la fiscalización pública de la INTOSAI". ISSAI 400 "Normas para la elaboración de informes en la fiscalización pública de la INTOSAI".

13 ISSAI 30- "Código de Ética de la INTOSAI".

34. El prefacio a los Principios fundamentales de la INTOSAI declara que, si bien se ha empleado la expresión “normas” en todo el documento, queda entendido que esa palabra se ha de interpretar como sinónimo de “directrices”, quedando así la autoridad para la aplicación de las normas dentro de la esfera de competencia de cada Entidad Fiscalizadora Superior. El preámbulo a los Principios fundamentales de la INTOSAI declara que, si bien las normas de auditoría de la INTOSAI no son de obligado cumplimiento para las Entidades Fiscalizadoras Superiores, expresan la opinión consensuada de éstas en cuanto a la mejor práctica. Cada una de estas Entidades debe juzgar en qué medida la aplicación de las normas es compatible con su mandato.
35. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI han de considerarse en relación con los Principios fundamentales de la INTOSAI, por lo que las Notas de Práctica no establecen exigencias de aplicación ni utilizan los términos “deberá” o “debería”. Las NIA incluyen esos términos y distinguen entre exigencias, por un lado, y disposiciones de aplicación y otras disposiciones explicativas, por otro. No obstante, tampoco tendrían que considerarse preceptivas para la Entidad Fiscalizadora Superior.
36. Los auditores de entidades públicas pueden utilizar las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI como una guía completa para llevar a cabo auditorías financieras. Cuando las directrices se utilicen como normas, los auditores de entidades públicas respetarán la autoridad de las NIA. Los párrafos 37-43 tratan de la autoridad de las NIA.

## Autoridad – Normas internacionales de auditoría

37. El objetivo del IAASB es servir al interés público para lo cual establece de manera independiente, y bajo su propia autoridad, normas de elevada calidad sobre auditoría, revisión, otros encargos de fiabilidad, control de calidad y servicios relacionados, y facilita la convergencia de normas nacionales e internacionales, lo cual contribuye a una mejor calidad y uniformidad de la profesión en estas áreas por todo el mundo, y a una mayor confianza pública en la profesión de auditor en general.
38. El IAASB formula las NIA, las Normas internacionales sobre encargos de revisión (ISRE), las Normas internacionales sobre encargos de fiabilidad o para atestiguar (ISAE) y las Normas internacionales de servicios relacionados (ISRS), que se conocen colectivamente con el nombre de Normas sobre encargos del IAASB, el cual elabora también las Normas internacionales sobre control de calidad (ISQC). Las normas sobre encargos y las ISQC se conocen colectivamente con el nombre de Normas internacionales. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI incorporan las NIA, y no invalidan las leyes o los reglamentos locales que rigen la auditoría de estados financieros históricos o los encargos de fiabilidad de otra información en un país determinado conforme a su normativa. En el supuesto de que las leyes o los reglamentos locales difieran de las normas del IAASB, o entren en conflicto con ellas, sobre un asunto determinado, el encargo cumplido de acuerdo con dichas leyes o reglamentos no se ajustará automáticamente a lo establecido en las normas del IAASB. Un contable profesional no debería considerar que se cumplan las normas del IAASB si no ha observado la totalidad de las normas aplicables al encargo.
39. Según el prefacio a las Normas internacionales sobre control de calidad, auditoría, revisión, fiabilidad y servicios relacionados, las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de esta-

dos financieros realizada por un auditor independiente (salvo indicación en contrario de las NIA, se entienden estados financieros que contienen información financiera histórica). El objetivo de una auditoría de estados financieros es permitir al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Las NIA en su conjunto facilitan las normas necesarias para que el trabajo del auditor se adecue a este objetivo.

40. Al ser cada vez más aceptado internacionalmente su carácter de normas internacionales para las auditorías de estados financieros, las NIA formuladas por el IAASB constituyen una fuente de orientación sólida para la aplicación de los Principios fundamentales de la INTOSAI.
41. Desde 2003 la INTOSAI tiene celebrado un acuerdo con IAASB, en virtud del cual nombra expertos entre sus miembros para participar en las *task forces* del IAASB que se encargan de formular nuevas NIA o de revisar las existentes. Los expertos de estas *task forces* promueven la inclusión de consideraciones relativas al sector público en las NIA y, por consiguiente la aplicación de estas normas en las auditorías financieras de entidades públicas. La naturaleza de las normas internacionales exige del contable profesional que ejerza su juicio profesional a la hora de aplicarlas.
42. En cada NIA se determinarán claramente su alcance, su fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica que afecte a su aplicabilidad. Salvo indicación en contrario de la NIA, el contable profesional está autorizado a aplicarla antes de su fecha de entrada en vigor determinada claramente en ella.
43. Si los auditores del sector público declaran expresamente en su informe sobre los estados financieros que la auditoría ha sido realizada con arreglo a las NIA, tienen la obligación de respetar la autoridad atribuida a estas normas según se establece en la NIA 200 (Apéndice 3).

## **Cuestiones generales de las auditorías de entidades públicas**

44. Esta sección trata de algunas cuestiones generales de interés para el sector público, pero no cubre todas las cuestiones relativas a este sector que pueden tenerse en cuenta en las auditorías financieras de un entorno específico. Sin embargo, las cuestiones tratadas se han estimado de importancia general para los auditores del sector público al aplicar las ISSAI sobre auditoría financiera.
45. Los conceptos expuestos en los párrafos 46-88 se refieren a cuestiones pertinentes para los auditores del sector público que se explican con más detalle en cada NP. Sin embargo, al aplicar las directrices hay que tener en cuenta el conjunto de todas ellas.

## Diferentes sistemas de fiscalización en el sector público

46. Existen diferentes modelos de auditores externos en el mundo. Los tres más comunes son los siguientes:
- Modelo de Auditor General
  - Modelo de Tribunal de Cuentas
  - Modelo de Órgano Colegiado.
47. Ahora bien, cada país puede tener un modelo único y existen muchas variaciones nacionales en cuanto al funcionamiento de una Entidad Fiscalizadora Superior que influyen a su vez en el modo en que se adoptan y aplican las ISSAI, las cuales se han elaborado para servir de guía a los auditores del sector público con independencia de su modelo. El modelo de Auditor General suele conceder prioridad a la auditoría financiera y funcionar en condiciones que hacen más pertinente la adopción de las ISSAI. El modelo de Órgano Colegiado es similar al anterior, salvo en lo referente a la estructura interna de la institución de auditoría. La diferencia principal que distingue al modelo de Tribunal de Cuentas reside en que, por lo general, los funcionarios públicos son responsables personalmente de pagos efectuados ilegalmente o sin autorización. Sin embargo, puede haber sanciones similares en el modelo de Auditor General en algunos casos. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores pueden imponer sanciones o correcciones a los funcionarios controlados en esos entornos. La prioridad del trabajo de auditoría suele centrarse en verificar la legalidad de las operaciones en vez de expresar una opinión sobre la exactitud y fiabilidad de los estados financieros. El modelo de Órgano Colegiado puede igualmente comportar funciones jurisdiccionales. Los Principios fundamentales de la INTOSAI<sup>14</sup> declaran que, dado el enfoque y la estructura que poseen algunas Entidades Fiscalizadoras Superiores, no todas las normas de auditoría de la INTOSAI son aplicables a todos los aspectos de su actividad. Por ejemplo, el carácter judicial del examen de los asuntos llevado a cabo por los Tribunales de Cuentas confiere a ciertos aspectos de su actividad un carácter fundamentalmente distinto de la auditoría financiera y operativa que efectúan las Entidades Fiscalizadoras Superiores organizadas en un sistema jerárquico regido por un auditor o un contador general. Las normas de la INTOSAI no regulan con detalle estas funciones jurisdiccionales.
48. En las ISSAI 1000-2999 se ha incluido, cuando se ha considerado necesario, orientación específica para las Entidades Fiscalizadoras Superiores con funciones jurisdiccionales como las que siguen el modelo de Tribunal de Cuentas. La prioridad especial dada a las cuestiones de conformidad en ese modelo puede requerir la adopción de las Directrices para las auditorías de cumplimiento<sup>15</sup> de la INTOSAI además de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI.

## Terminología empleada en las directrices

49. En el marco de la cooperación entre la INTOSAI y el IAASB se ha empleado en las NÍA terminología “neutral con respecto al sector” en la medida de lo posible a efectos de facilitar su comprensión y aplicación tanto en el sector público como en el privado, para lo cual se ha incluido texto con la redacción apropiada en las mismas normas o en el glosario relacionado. También

<sup>14</sup> ISSAI 100 “Postulados básicos de la fiscalización pública de la INTOSAI”, párrafo 13.

<sup>15</sup> ISSAI 4000, ISSAI 4001 e ISSAI 4002.

pueden encontrarse las definiciones añadidas en las Notas de Práctica en el glosario de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI<sup>16</sup>.

50. Un ejemplo de un concepto fundamental en las NIA son las cuestiones de interés público significativo que plantean las auditorías de las “entidades cotizadas en bolsa”. Las NIA establecen una serie de exigencias referentes concretamente a estas entidades que pueden no ser comunes en el sector público. Ahora bien, las entidades públicas de gran envergadura, complejidad o interés público pueden caracterizarse por un gran número de partes interesadas y ser comparables a las entidades cotizadas en bolsa. Las Notas de Práctica tratan de estos conceptos que puede ser necesario interpretar de modo distinto en el sector público.
51. Los términos típicos del sector privado como “empresa” y “sociedad” en cierta medida han sido sustituidos en las NIA por términos neutrales para reflejar una interpretación más general. En algunas ISSAI, tales como la ISSAI 1315<sup>17</sup>, se hace referencia a términos empleados en la NIA (empresa, personal comercial y de ventas) cuando se describe la estructura y componentes del control interno así como el proceso de análisis de riesgos. Los términos correspondientes en el sector público son mandato, objetivos, jefes y otro personal del programa.

## Juicio profesional y escepticismo profesional

52. Los términos “juicio profesional” y “escepticismo profesional”<sup>18</sup> se emplean con frecuencia en las NIA para imponer exigencias a las decisiones de actuación del auditor y para describir una actitud que entraña una mente inquisitiva. Estos conceptos no se han incorporado a los Principios fundamentales de la INTOSAI<sup>19</sup> los cuales hacen referencia al concepto de debida diligencia: “Los auditores deben estar atentos a las deficiencias en el control, a las insuficiencias en la contabilidad, a las operaciones erróneas e irregulares, y a los resultados o situaciones que pueden ser indicativos de fraude, gastos inadecuados o ilícitos, operaciones no autorizadas, despilfarro, ineficiencia o falta de probidad.” El concepto de escepticismo profesional intensifica y amplía el concepto de diligencia debida y resulta fundamental en la planificación y ejecución de la auditoría. Estos conceptos son básicos en la mayoría de las normas profesionales y se han incorporado a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI.

## Aceptación y continuidad del encargo

53. Las NIA requieren que en ciertas situaciones el auditor se abstenga de expresar una opinión o abandone el encargo (o dimita)<sup>20</sup> siempre que el abandono sea posible en virtud de las leyes o los reglamentos aplicables. Puede ser necesario el abandono, por ejemplo, cuando:
- el auditor y la dirección no llegan a un acuerdo sobre las condiciones del encargo;
  - no pueden cumplirse las exigencias deontológicas;
  - surgen dificultades considerables como la imposibilidad de acceder a la documentación o de aplicar los procedimientos establecidos;

16 ISSAI 1003 “Glosario de términos de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI”.

17 ISSAI 1315 – “Identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales mediante la comprensión de la entidad y su entorno”.

18 Véase la ISSAI 1003, “Glosario de términos de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI”, para obtener definiciones completas.

19 ISSAI 200 – “Normas generales de fiscalización pública de la INTOSAI”, párrafo. 2.41.

20 En las NIA sólo se utiliza el término “abandono”.

- el auditor se arriesga a quedar asociado a una información que podría inducir a error;
  - las limitaciones del alcance impiden obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para fundamentar la opinión de auditoría.
54. Las funciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, o las leyes y los reglamentos aplicables, no permiten generalmente la posibilidad de abandono y las Notas de Práctica facilitan orientación sobre otras conductas que pueden adoptarse en este tipo de situaciones.

## Objetivo de una auditoría de estados financieros

55. Las NIA han sido redactadas en el contexto de la realización de una auditoría de estados financieros con arreglo a las NIA aunque dicho tipo de auditorías sea sólo una parte de la fiscalización del sector público. La NIA 200<sup>21</sup> describe el marco de aplicación de cada NIA. Las NIA no distinguen entre encargos separados para informar sobre auditorías de rendimiento, o auditorías de cumplimiento o sobre cuestiones como las insuficiencias de los sistemas de control. La NIA 200 explica que el objetivo general del auditor al llevar a cabo una auditoría de estados financieros consiste en:
- a) Obtener garantías razonables de que los estados financieros están en conjunto libres de incorrecciones significativas, ya sea por causa de fraude o error, que le permitan expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
  - b) Informar sobre los estados financieros, y proceder a su comunicación según se establece en las NIA, de conformidad con las constataciones de auditoría.
56. La finalidad de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros, mediante la expresión de una opinión por el auditor sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de finalidad general, la opinión es sobre si los estados financieros tienen, en todos sus aspectos significativos, una presentación razonable u ofrecen una imagen fiel de la situación de acuerdo con el marco establecido. Existe la posibilidad de que las leyes y los reglamentos de las instituciones de control del sector público prescriban otras maneras de redactar la opinión. Una auditoría llevada a cabo con arreglo a las NIA y las exigencias deontológicas aplicables permite al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con un marco de información financiera determinado.
57. La Declaración de Lima<sup>22</sup> afirma lo siguiente: “El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, como mínimo, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro”. Se trata de una función más

<sup>21</sup> NIA 200 – “Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría”.

<sup>22</sup> ISSAI 1 – “La Declaración de Lima”.

vasta que la de expresar una opinión sobre los estados financieros. Estos objetivos de auditoría más generales pueden tratarse en otras partes del sistema de normas profesionales de la INTOSAI. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI son aplicables a las auditorías financieras de entidades públicas. Las funciones generalmente más amplias pueden hacer necesaria la aplicación de otras ISSAI en lo relativo a obligaciones suplementarias.

58. Los Principios fundamentales de la INTOSAI establecen<sup>23</sup> (ISSAI 100) que en algunos aspectos del mandato de una Entidad Fiscalizadora Superior, particularmente en relación con la auditoría de estados financieros, los objetivos de fiscalización pueden ser similares a los objetivos de auditoría en el sector privado. La ISSAI 300<sup>24</sup> afirma que el auditor debe diseñar acciones y procedimientos de fiscalización que ofrezcan una garantía razonable de que se detecten los errores, las irregularidades y los actos ilícitos que pudieran repercutir directa y sustancialmente sobre los valores que figuran en los estados financieros, o sobre los resultados de la auditoría de regularidad. Las exigencias de regularidad en el sector público rara vez tienen menos importancia para la rendición de cuentas que la expresión de una opinión sobre los estados financieros con amplias concesiones respecto de la materialidad. El objetivo de las NIA es permitir al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con un marco de información financiera determinado. El objetivo de fiscalización de una Entidad Fiscalizadora Superior es por lo tanto más amplio que los objetivos de una auditoría realizada con arreglo a las NIA. Además, el usuario de un informe de auditoría sobre estados financieros en el sector público busca un mayor grado de rendición de cuentas que el implicado por la NIA 200 ('decisiones económicas de los usuarios'). Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI contribuyen junto con otras normas y directrices de la INTOSAI al objetivo más amplio de la auditoría del sector público.

## Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría

59. Las NIA suelen referirse a tareas que se realizan mediante acuerdo con los clientes, mientras que las Entidades Fiscalizadoras Superiores normalmente tienen la misión de presentar informes sobre responsabilidades a órganos legislativos o reguladores. Estas misiones suelen obedecer a un mandato legal y la Entidad Fiscalizadora Superior tiene la obligación de llevarlas a cabo. En algunos entornos del sector público puede haber, además de las obligaciones del mandato, disposiciones contractuales para tareas de auditoría.
60. La NIA 210<sup>25</sup> se refiere a los acuerdos sobre los términos de un contrato y establece para los auditores exigencias relacionadas con la aceptación de un encargo. Estas exigencias ilustran que las NIA se fundan en las relaciones con el cliente y no en las competencias legales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Sin embargo, la necesidad de mantener una relación de cooperación con la entidad controlada es común en ambos casos.

23 ISSAI 100 – "Postulados básicos de la fiscalización pública de la INTOSAI".

24 ISSAI 300 – "Normas de procedimiento en la fiscalización pública de la INTOSAI".

25 NIA 210 – "Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría".

61. Además de las exigencias y la orientación contenidas en las NIA, pueden pesar más consideraciones para los auditores del sector público al aceptar encargos de auditoría. Por ejemplo, las aptitudes y competencia requeridas para una auditoría pueden ser mayores e incluir el conocimiento de las disposiciones aplicables en materia de elaboración de informes, por ejemplo, con destino al poder legislativo, a un órgano regulador o a la ciudadanía. Los auditores del sector público pueden verse a veces en la necesidad de adaptar su enfoque para adecuarse a las exigencias de las NIA, aplicando por ejemplo procedimientos relativos a la aceptación y la continuidad con el cliente a fin de obtener información valiosa para analizar el riesgo y elaborar los informes correspondientes.
62. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores normalmente han de llevar a cabo la auditoría según lo establecido en su mandato y no suelen tener la opción de rechazar un encargo. La NIA 210 exige al auditor que no acepte un contrato si no se cumplen determinadas condiciones salvo que se vea obligado a ello por imperativo legal o reglamentario. En esos casos, cuando no se aplique esa exigencia, la Nota de Práctica facilitará orientaciones adicionales a los auditores del sector público sobre la línea de conducta más adecuada.
63. La NIA 210 exige al auditor obtener de la dirección y, en los casos que proceda, de los encargados de la gobernanza la declaración de que conocen y aceptan sus obligaciones. Si las leyes o los reglamentos regulan con suficiente detalle las condiciones del contrato, no será necesario posiblemente consignarlas en una carta de compromiso u otra forma aceptable de acuerdo por escrito. Puede haber excepciones a la exigencia de obtener de la dirección y, en los casos que proceda, de los encargados de la gobernanza la declaración de que conocen y aceptan sus obligaciones. Este tipo de encargos suele ser frecuente en el sector público y no suele utilizarse un acuerdo por escrito sobre sus condiciones. Las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI fomentan la introducción de estos acuerdos en la auditoría del sector público por los motivos expuestos en la Nota de Práctica.

## Procesos de garantía de calidad

64. Los Principios fundamentales de la INTOSAI no contienen normas diferenciadas sobre el control de calidad del trabajo de auditoría, pero es posible encontrar orientación en las normas generales, que no definen las obligaciones del auditor en cuanto al control de calidad, sino que se centran en la responsabilidad conferida a la Entidad Fiscalizadora Superior de establecer disposiciones en materia de garantía de calidad<sup>26</sup>. La NIA 220<sup>27</sup> requiere del auditor que aplique procedimientos de control de calidad en las auditorías y sus disposiciones son aplicables al trabajo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Esta NIA se basa en la premisa de que la empresa (o el equivalente en el sector público) está sujeta a los procedimientos de control de calidad de la ISQC 1<sup>28</sup> o a exigencias nacionales como mínimo tan estrictas como ella.

26 ISSAI 200 "Normas generales de fiscalización pública de la INTOSAI", párrafo 1.27.

27 NIA 220, "Control de calidad en una auditoría de estados financieros".

28 ISQC 1, "Control de Calidad para las empresas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros de Garantía y Servicios Relacionados".

65. En las empresas de auditoría del sector privado, los socios son individualmente responsables de los encargos de auditoría y tienen autoridad para vincular a la empresa. En el caso de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, el Auditor General, el Órgano Colegiado o el Tribunal de Cuentas tienen una responsabilidad de carácter global, aunque pueden delegarse las tareas operativas diarias. Por ejemplo, todos los auditores responsables de un encargo determinado en una Entidad Fiscalizadora Superior que siga el modelo de Auditor General dependerán jerárquicamente de éste en última instancia. En el sector público, es importante seleccionar revisores de control de calidad que sean independientes de la entidad controlada y puedan aportar una evaluación objetiva aunque formen parte de la misma dirección estratégica del auditor responsable de un encargo.
66. Además la ISQC 1<sup>29</sup> requiere que exista una rotación de socios para las entidades cotizadas en bolsa tras un período determinado. Esta exigencia puede aplicarse, dentro del sector público, a entidades que presenten un considerable interés público. Ahora bien, la legislación que regula el nombramiento y duración del cargo del Auditor General puede hacer la rotación impracticable. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen la posibilidad de instaurar políticas y procedimientos para promover que se cumpla el espíritu de esta exigencia (por ejemplo, mediante la rotación de personal clave con responsabilidad operativa para el encargo, la exigencia de revisiones de control de calidad del encargo o la práctica de una revisión paritaria).

## Documentos de trabajo y documentación de auditoría

67. Los Principios fundamentales de la INTOSAI<sup>30</sup> establecen que el auditor debe asegurarse de que los documentos de trabajo contengan las pruebas que sirvan de fundamento suficiente y adecuado a las conclusiones, recomendaciones y opiniones expresadas. Más aún, el párrafo 5.5 requiere de los auditores que justifiquen documentalmente, de manera adecuada, todos los hechos relativos a la fiscalización, incluso los antecedentes y la extensión de la planeación, del trabajo realizado y de los hechos puestos de manifiesto. La NIA 230<sup>31</sup> exige al auditor que recoja la documentación de auditoría en un expediente y complete el proceso administrativo de compilación del expediente final de auditoría en tiempo oportuno tras la fecha del informe de auditoría, y que no destruya o se deshaga de documentación de auditoría de ningún tipo antes de que finalice el período de conservación de la información. La ISQC 1<sup>32</sup> (o exigencias nacionales como mínimo tan estrictas) requiere de las organizaciones de auditoría que establezcan políticas y procedimientos para compilar los expedientes. En el sector público estas exigencias de documentación y conservación de la información pueden estar sujetas a obligaciones legales de confidencialidad, por un lado, y de derechos de acceso atribuidos a terceros, por otro. La ISQC 1 establece exigencias a las empresas de auditoría (y equivalentes del sector público) en materia de control de calidad. La Nota de Práctica para la NIA 230 establece orientaciones adicionales en relación con la documentación.

26 ISSAI 200 “Normas generales de fiscalización pública de la INTOSAI”, párrafo 1.27.

27 NIA 220, “Control de calidad en una auditoría de estados financieros”.

28 ISQC 1, “Control de Calidad para las empresas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros de Garantía y Servicios Relacionados”.

29 ISQC 1 – “Norma internacional de control de calidad 1- Control de Calidad para las empresas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros de Garantía y Servicios Relacionados”. Esta norma establece exigencias para empresas de auditorías en materia de control de calidad y no está incluida en las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI.

30 ISSAI 300 – “Normas de procedimiento en la fiscalización pública de la INTOSAI”, párrafo 2.3 (d).

31 NIA 230 – “Documentación de auditoría”.

## Comunicación

68. La NIA 260<sup>33</sup> define los encargados de la gobernanza como “la (s) persona (s) u organización (ones) con la responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad.” En el sector público, identificar a los encargados de la gobernanza puede constituir una tarea ardua. La entidad controlada puede formar parte de una estructura más vasta con órganos de gobernanza situados en diversos niveles de organización. En algunos casos, puede haber también distintas exigencias de elaboración de informes en relación con aspectos de auditorías financieras y de cumplimiento que abarquen órganos de gobernanza distintos. Las Notas de Práctica para las NIA referentes a la comunicación facilitan orientación adecuada para satisfacer las necesidades y expectativas del poder legislativo o de los órganos reguladores competentes.
69. La NIA 260 establece exigencias de comunicación anual de conformidad con exigencias deontológicas referentes a la independencia del auditor. Además de las consideraciones descritas en las ISSAI, cuestiones expuestas en el Código de Ética de la INTOSAI, como la neutralidad política, pueden ser también importantes para los auditores del sector público.
70. Los auditores del sector público pueden también tener fijadas obligaciones de comunicación más amplias que las previstas en la NIA 260. Según se declara en las Notas de Práctica correspondientes, es posible que los auditores del sector público tengan que comunicar con el poder legislativo, los órganos reguladores competentes, o los organismos de financiación correspondientes.

## Detección de fraudes y errores

71. Los Principios fundamentales de la INTOSAI<sup>34</sup> afirman que la Entidad Fiscalizadora Superior debe asegurarse de que las técnicas empleadas son suficientes para detectar de una forma razonable todos los errores e irregularidades cuantitativamente significativos. La NIA 240<sup>35</sup> exige al auditor, como principio básico, que al planificar la auditoría analice el riesgo de que los estados financieros por causa de fraude o error puedan verse afectados por incorrecciones significativas, y también que indague con la dirección si se han descubierto fraudes. Los auditores del sector público pueden tener una obligación establecida formalmente en su mandato de detectar fraudes y, debido a la utilización de fondos públicos, tener que actuar con más intensidad en asuntos de fraude, por lo que es posible que deban reaccionar para satisfacer las expectativas de los ciudadanos al respecto.
72. Otro ámbito que puede presentar diferencias significativas con respecto a las auditorías del sector privado es el relacionado con las obligaciones de actuación del auditor del sector público en algunos entornos de dicho sector tras el descubrimiento de un delito. La Nota de Práctica para la NIA 240 hace referencia a las obligaciones más amplias de elaboración de informes en el sector público para hacer frente a posibles problemas de rendición de cuentas.

32 ISQC 1 – “Control de Calidad para las empresas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros de Garantía y Servicios Relacionados”.

33 NIA 260 – “Comunicación con los encargados de la gobernanza”.

34 ISSAI 300 – “Normas de procedimiento en la fiscalización pública de la INTOSAI” párrafo 5.3.

35 NIA 240 – “Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros”.

73. Muchas Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen la responsabilidad de contribuir a la prevención y detección del fraude de conformidad con los Principios fundamentales de la INTOSAI. La NIA 240 amplía criterios sobre el riesgo de auditoría y trata de su aplicación respecto del riesgo de incorrecciones materiales por causa de fraude. En el sector público, las obligaciones de los auditores pueden derivarse de leyes, reglamentos o directivas sobre la entidad controlada o regirse separadamente por el mandato de auditoría, y no limitarse por tanto al riesgo de incorrecciones materiales en los estados financieros por causa de fraude. Las obligaciones del auditor en relación con el fraude pueden ser más amplias que en el sector privado e incluir aspectos de cumplimiento, rendición de cuentas y buena gestión financiera del sector público.
74. En la Nota de Práctica se incluyen ámbitos en los que los auditores del sector público deben estar atentos a los riesgos de fraude como los de adjudicación de contratos públicos, subvenciones, privatizaciones, declaración falsa e intencionada de resultados e información, y abuso de poder o de autoridad.

## Consideración por el auditor de leyes y reglamentos

75. La ISSAI 300<sup>36</sup> declara que la auditoría de regularidad constituye un aspecto esencial de la fiscalización pública. Un objetivo importante de este tipo de auditoría es el de velar, utilizando todos los medios disponibles, por la integridad y validez del presupuesto y de las cuentas públicas. Gracias a ello, el Parlamento u otros usuarios de los informes de auditoría están en condiciones de constatar con certeza la magnitud y la evolución de las obligaciones financieras del Estado. A tal fin, los auditores del sector público procederán al examen de las cuentas y de los estados financieros de la Administración con objeto de asegurar que todas las operaciones han sido debidamente contraídas, ordenadas, liquidadas y registradas. Los Principios fundamentales de la INTOSAI conceden una importancia particular al examen de la conformidad con las leyes y los reglamentos en las auditorías en el sector público, ya que los responsables de adoptar decisiones deben saber si se han respetado las leyes y los reglamentos, si sus resultados son conformes a los objetivos propuestos y, en su defecto, qué modificaciones se consideran necesarias.<sup>37</sup> Además de la auditoría de estados financieros, muchos encargos del sector público incluyen obligaciones suplementarias para el auditor de consideración de leyes y reglamentos que no tienen una incidencia significativa en los estados financieros. La ISSAI 4200<sup>38</sup> trata de las obligaciones del auditor en las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros.
76. La NIA 250<sup>39</sup> afirma que el auditor no tiene la responsabilidad de impedir actos de incumplimiento de la normativa. Los auditores del sector público pueden tener, como ya se ha citado, obligaciones suplementarias respecto de la conformidad con leyes y reglamentos. Asimismo deben tenerse en cuentas las expectativas de los ciudadanos a la hora de planificar y ejecutar los procedimientos de auditoría.

<sup>36</sup> ISSAI 300- "Normas de procedimiento en la fiscalización pública de la INTOSAI" párrafo 4.1.

<sup>37</sup> ISSAI 300 – "Normas de procedimiento en la fiscalización pública de la INTOSAI" párrafo 4.2.

<sup>38</sup> ISSAI 4200 – Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros.

## Análisis de riesgos y procedimientos de auditoría

77. Las normas sobre el riesgo de auditoría<sup>40</sup> resultan fundamentales en un enfoque basado en el riesgo ligado a la actividad o de negocio que la NIA 315 define como un “riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativas que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuadas.” El riesgo de negocio es más amplio que el riesgo de incorrecciones materiales en los estados financieros.
78. El concepto general de riesgo de negocio se aplica en el contexto de la identificación y el análisis de riesgos en la auditoría del sector público donde este concepto se refiere al riesgo de falta de realización o de éxito de las actividades de las administraciones públicas, incluidos programas, estrategias de programas y objetivos. También pueden afectar al sector público riesgos ligados a circunstancias como el clima político, el interés público, el carácter sensible de los programas o la posible falta de conformidad con la legislación o las normas aplicables.
79. Además de las exigencias y la orientación contenidas en la NIA, pueden pesar más consideraciones en los auditores del sector público al analizar los riesgos y concebir procedimientos de auditoría. Para adquirir un conocimiento de la entidad, los auditores del sector público tendrán en cuenta el carácter más amplio de su mandato y cualesquiera otras leyes, reglamentos, directivas o requisitos que afecten a las operaciones de la entidad, así como los objetivos de la dirección, entre ellos la rendición de cuentas. La información correspondiente al análisis de riesgos puede obtenerse también a partir de una auditoría del rendimiento o bien de otras fuentes pertinentes como el testimonio de funcionarios públicos o informes o actas de reuniones del poder legislativo.
80. Los auditores del sector público, a diferencia de los auditores del sector privado, pueden tener obligaciones de elaboración de informes sobre la eficacia del control interno o la conformidad con leyes y reglamentos, por lo que sus revisiones de los sistemas de control interno pueden ser más amplias y detalladas que en el sector privado. Las obligaciones en materia de elaboración de informes pueden ser también mayores cuando los auditores del sector público deben comunicar todas las deficiencias identificadas y todas las desviaciones de cumplimiento que afecten al control interno (y no sólo las que revistan una importancia significativa) al poder legislativo u otras instancias públicas. En las Notas de Práctica correspondientes se facilita más orientación sobre el análisis de riesgos.

## La materialidad en las auditorías de entidades públicas

81. El riesgo de incorrecciones materiales se define en la NIA 200<sup>41</sup> como la posibilidad de que los estados financieros contengan errores significativos antes de la auditoría. En una auditoría de estados financieros, las incorrecciones son materiales cuando individualmente o junto con otras incorrecciones, pueden dar lugar a pensar razonablemente que influyen en las decisiones econó-

39 NIA 250 – “Consideración de la normativa en una auditoría de estados financieros”.

40 NIA 315 – “Identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales mediante la comprensión de la entidad y su entorno”, NIA 330- “Respuesta del auditor ante los riesgos evaluados” y NIA 500- “Evidencia de auditoría”.

micas adoptadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La materialidad presenta aspectos cuantitativos y cualitativos. En el sector público, la materialidad no se limita a las decisiones económicas de los usuarios. Los órganos legislativos y reguladores son con frecuencia los principales destinatarios de los estados financieros del sector público y pueden utilizarlos no sólo para tomar decisiones económicas sino también para pronunciarse sobre la continuación de determinados programas o financiamientos públicos. Los aspectos cualitativos de la materialidad son más importantes por lo general en el sector público que en el privado.

82. Las NIA que tratan de la materialidad establecen procedimientos para determinar los umbrales de la misma. En el sector público, los umbrales de materialidad pueden ser más bajos que los prescritos por las NIA debido al carácter sensible de algunos programas u operaciones, el interés público, la necesidad de una supervisión legislativa y una regulación eficaces y la naturaleza de la incorrección o la desviación (por ejemplo, si guarda relación con casos de fraude o corrupción).
83. El mandato más amplio que caracteriza al sector público puede hacer necesaria la auditoría de determinados aspectos relativos al cumplimiento y al control interno. Aunque las incorrecciones en la declaración de pequeños importes pueden parecer triviales, ni siquiera las ligeras desviaciones de cumplimiento o de control interno suelen considerarse triviales por su naturaleza. Aun cuando una operación, de la magnitud que sea, se haya registrado correctamente en los estados financieros, constituirá un caso de incumplimiento o de desviación del control interno si su carácter es ilegal o fraudulento o no respetó los controles.
84. Muchos auditores del sector público tienen la obligación de comunicar a la dirección o a los encargados de la gobernanza todas (no sólo las significativas) las incorrecciones detectadas o las desviaciones de cumplimiento o control, dado que pueden tener repercusiones en un contexto más amplio. En virtud de su mandato, algunas Entidades Fiscalizadoras Superiores pueden incluso decidir que se corrijan los casos de incumplimiento.

## Informes de auditoría en el sector público

85. Una mayor coherencia en términos de informes de auditoría favorece la credibilidad dado que ayuda a dilucidar si su elaboración ha obedecido a las normas profesionales y facilita al lector la tarea de identificar las modificaciones de la opinión y conclusiones de auditoría tales como las deficiencias de control interno y los casos de falta de conformidad con las normas. Las NIA 700, 705, 706, 800, 805 y 810 tratan del formato que deberán tener los informes para las auditorías realizadas con arreglo a las NIA. En el sector privado, el informe de auditoría suele ser una comunicación unilateral dirigida a las partes interesadas como accionistas o el consejo de dirección en la que se describen el trabajo de auditoría llevado a cabo y las normas en que se ha basado, se exponen las obligaciones del auditor y de la dirección y se expresa claramente la opinión de auditoría. En algunos casos, el informe puede incluir otros párrafos para tratar cuestiones importantes de forma más pormenorizada.

---

41 NIA 200 – “Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría”.

86. Los informes de auditoría del sector público suelen tener la misma estructura aunque tienden a ser más largos e incluyen más cuestiones. En la legislación referente al sector público, el mandato o la práctica habitual pueden llevar al auditor de este sector a informar de las constataciones, conclusiones, recomendaciones y respuestas de la dirección. Esta información se añade a la contenida en el informe de auditoría sobre los estados financieros que se contempla en la ISSAI 1700<sup>42</sup>.

## Traducción de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI

87. El FAS ha establecido una serie de procedimientos para traducir a las lenguas oficiales de la INTOSAI<sup>43</sup> las orientaciones incluidas en las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI. Estos procedimientos se ajustan a las instrucciones dictadas por el Comité de normas profesionales de la INTOSAI en su reunión de junio de 2006 en Washington, DC.
88. Todas las orientaciones de la INTOSAI en sus Directrices de auditoría financiera se presentan en inglés a efectos de recibir comentarios, los cuales pueden aportarse en todas las lenguas oficiales de la INTOSAI.
89. La traducción a las lenguas oficiales de la INTOSAI tiene lugar antes de la aprobación de las ISSAI por INCOSAI. La garantía de la calidad de las traducciones es asegurada por los miembros del FAS, los expertos asumidos para la formulación de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI u otros órganos de la INTOSAI.
90. Ahora bien, las NIA, formuladas por el IAASB y aprobadas como parte de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI, se publican en inglés y no son traducidas por la INTOSAI. Las NIA están sujetas a derechos de autor de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Ésta ha creado una base de datos de traducciones de sus publicaciones por terceros, en la que figuran las lenguas, el título de las publicaciones, el nombre de la organización traductora y en su caso listas de términos clave traducidos. La IFAC no ha revisado la calidad de las publicaciones o los términos clave traducidos. Para servir el interés público y promover el cumplimiento de normas profesionales de calidad, y su convergencia internacional, la IFAC ha puesto a disposición del público esta base de datos de traducciones en su sitio web<sup>44</sup>.
91. Las traducciones de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI por las EFS han de ajustarse a las recomendaciones para la traducción que figuran en el Apéndice 4, mientras que las traducciones de las NIA han de respetar la *Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by the IFAC*<sup>45</sup> de diciembre de 2008

42 ISSAI 1700 – “Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros”.

43 Las lenguas oficiales de la INTOSAI son alemán, árabe, español, francés e inglés.

44 <http://www.ifac.org/Translations/database.php>.

45 <http://www.ifac.org/Downloads/TranslationOfstandards.pdf>.

## Apéndice 1 – Conexión entre los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI (ISSAI 100-400) y las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI (ISSAI 1000-2999)

1. Este apéndice refleja la interrelación entre los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI y las Normas internacionales de auditoría incorporadas a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI junto con una Nota de Práctica. La conexión se presenta comenzando por los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI. Para cada tema o párrafo de los Principios fundamentales, cuando se presenta orientación adicional en una ISSAI incluidas las Directrices de auditoría financiera, se expone la NIA correspondiente con su número, título y una breve descripción del contexto.
2. Esta lista no pretende abarcar todos los párrafos de los Principios fundamentales de la INTOSAI y las ISSAI, correspondientes, sino que ofrece una visión general de cómo las Directrices de auditoría financiera y las NIA encajan en la estructura de la INTOSAI.

### ISSAI 100 – Postulados básicos de la fiscalización pública

| <i>Principios fundamentales de auditoría</i> | <i>Orientación correspondiente a las ISSAI 1000-2999</i> |   |
|--|--|---|
| General                                      | ISSAI 1000   | Introducción a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI  |
| General                                      | ISSAI 1200   | Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría |
| § 8 – 11                                     | ISSAI 1320   | La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría  |
| § 16   | ISSAI 1500<br>ISSAI 1501                                 | Evidencia de auditoría<br>Evidencia de auditoría- Consideraciones adicionales en determinados ámbitos                           |
| § 31   | ISSAI 1315   | Identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales mediante la comprensión de la entidad y su entorno      |
|  | ISSAI 1450   | Valoración de las incorrecciones detectadas durante la auditoría  |

**ISSAI 200 – Normas generales de la fiscalización pública y normas sobre los derechos y el comportamiento de los auditores**

| <i>Normas generales</i>   | <i>Orientación correspondiente a las ISSAI 1000-2999</i> |  |
|---|--|--|
| General   | ISSAI 1000   | Introducción a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI   |
| General   | ISSAI 1220   | Control de calidad en una auditoría de estados financieros   |
| § 1.2.(d), 1.15   | ISSAI 1300   | Planificación de una auditoría de estados financieros  |
| <i>Normas sobre los derechos y el comportamiento de los auditores</i> | <i>Orientación correspondiente a las ISSAI 1000-2999</i> |  |
| General   | ISSAI 1200   | Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría                      |
| General   | ISSAI 1210   | Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría   |
| § 2.34 – Audit Opinion  | ISSAI 1700   | Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros   |
| § 2.35 – 43   | ISSAI 1220   | Control de calidad en una auditoría de estados financieros   |
| § 2.2.37 – Methodologies  | ISSAI 1520   | Procedimientos analíticos  |
|   | ISSAI 1530   | Muestreo de auditoría  |
|   | ISSAI 1315   | Identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales mediante la comprensión de la entidad y su entorno                           |
|   | ISSAI 1450   | Valoración de las incorrecciones detectadas durante la auditoría   |
| § 2.41 Fraud  | ISSAI 1240   | Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros.  |
| § 2.2.43 – 45   | ISSAI 1600   | Consideraciones específicas- Auditorías de estados financieros correspondientes a un grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) |
|   | ISSAI 1610   | Utilización del trabajo de los auditores internos  |
|   | ISSAI 1620   | Utilización del trabajo de un experto  |
| § 2.46 – Confidencialidad   | ISSAI 1230   | Documentación de auditoría   |

**ISSAI 300 – Normas de procedimiento en la fiscalización pública**

| <i>Normas de auditoría</i>   | <i>Orientación correspondiente a las ISSAI 1000-2999</i> |   |
|--|--|---|
| §§ 1.1 – 1.4.  | ISSAI 1300   | Planificación de una auditoría de estados financieros   |
|  | ISSAI 1315   | Identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales mediante la comprensión de la entidad y su entorno                        |
|  | ISSAI 1320   | La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría  |
|  | ISSAI 1330   | Respuesta del auditor ante los riesgos evaluados  |
| §§ 2.1 – 2.5   | ISSAI 1220   | Control de calidad en una auditoría de estados financieros  |
| §§ 3.1 – 3.4   | ISSAI 1315   | Identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales y estudio y evaluación mediante la comprensión de la entidad y su entorno |
|  | ISSAI 1330   | Respuesta del auditor ante los riesgos evaluados  |
| §§ 4.1 – 4.7<br>Cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables | ISSAI 1250   | Consideración de la normativa en una auditoría de estados financieros   |
|  | ISSAI 1240   | Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros  |
| § 5.2 – Sistemas informáticos                                      | ISSAI 1315   | Identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales mediante la comprensión de la entidad y su entorno                        |
|  | ISSAI 1330   | Respuesta del auditor ante los riesgos evaluados  |
| § 5.3 – Materialidad<br>§§ 5.1 – 5.7<br>Evidencia de auditoría     | ISSAI 1320   | La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría  |
|  | ISSAI 1500   | Evidencia de auditoría  |
|  | ISSAI 1501   | Evidencia de auditoría-Consideraciones adicionales en determinados ámbitos  |
| § 5.3 – Técnicas de obtención de la evidencia de auditoría         | ISSAI 1230   | Documentación de auditoría  |
|  | ISSAI 1505   | Confirmaciones externas   |
|  | ISSAI 1510   | Encargos iniciales de auditoría – Saldo de apertura   |
|  | ISSAI 1520   | Procedimientos analíticos   |
|  | ISSAI 1530   | Muestreo de auditoría   |
|  | ISSAI 1540   | Auditoría de estimaciones contables, incluido el valor razonable e información relacionada  |
|  | ISSAI 1550   | Partes vinculadas   |
|  | ISSAI 1560   | Hechos posteriores  |
|  | ISSAI 1570   | Empresa en funcionamiento   |
| §§ 6.1 – 6.4 Análisis de estados financieros                       | ISSAI 1580   | Manifestaciones escritas  |
|  | ISSAI 1520   | Procedimientos analíticos   |

**ISSAI 400 – Normas para la elaboración de informes en la fiscalización pública***Orientación correspondiente a las ISSAI 1000-2999*

|                                   |            |   |
|-----------------------------------|------------|---|
| General – Elaboración de informes | ISSAI 1700 | Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros  |
|                                   | ISSAI 1705 | Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente   |
| Informe de auditoría              | ISSAI 1706 | Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente  |
|                                   | ISSAI 1260 | Comunicación con los encargados de la gobernanza  |
|                                   | ISSAI 1265 | Comunicación de deficiencias de control interno a los encargados de la gobernanza y a la Dirección  |
|                                   | ISSAI 1800 | Consideraciones específicas-Auditorías de estados financieros elaborados de acuerdo con un marco con finalidades especiales                   |
|                                   | ISSAI 1805 | Consideraciones específicas-Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero |
|                                   | ISSAI 1810 | Encargos para informes sobre estados financieros resumidos  |
| § 4.3 – Objetivos                 | ISSAI 1200 | Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría               |
| § 4.17 – Control interno          | ISSAI 1315 | Identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales mediante la comprensión de la entidad y su entorno                    |
| § 4.17 – Fraude                   | ISSAI 1240 | Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros  |

## Appendix 2 – ISSAIs, effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009

| ISSAI No.  | Nota              | Descripción   |
|------------|-------------------|---|
| ISSAI 1000 | * <sup>46</sup>   | Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI  |
| ISSAI 1003 | *** <sup>47</sup> | Glosario de términos de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI   |
| ISSAI 1200 | ** <sup>48</sup>  | Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría                       |
| ISSAI 1210 | **                | Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría  |
| ISSAI 1220 | **                | Control de calidad en una auditoría de estados financieros  |
| ISSAI 1230 | **                | Documentación de auditoría  |
| ISSAI 1240 | **                | Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros  |
| ISSAI 1250 | **                | Consideración de la normativa en una auditoría de estados financieros   |
| ISSAI 1260 | **                | Comunicación con los encargados de la gobernanza  |
| ISSAI 1265 | **                | Comunicación de deficiencias de control interno a los encargados de la gobernanza y la dirección  |
| ISSAI 1300 | **                | Planificación de una auditoría de estados financieros   |
| ISSAI 1315 | **                | Identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales mediante la comprensión de la entidad y su entorno                            |
| ISSAI 1320 | **                | La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría  |
| ISSAI 1330 | **                | Respuesta del auditor ante los riesgos evaluados  |
| ISSAI 1402 | **                | Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios   |
| ISSAI 1450 | **                | Valoración de las incorrecciones detectadas durante la auditoría  |
| ISSAI 1500 | **                | Evidencia de auditoría  |
| ISSAI 1501 | **                | Evidencia de auditoría – Consideraciones adicionales en determinados ámbitos  |
| ISSAI 1505 | **                | Confirmaciones externas   |
| ISSAI 1510 | **                | Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura  |
| ISSAI 1520 | **                | Procedimientos analíticos   |
| ISSAI 1530 | **                | Muestreo de auditoría   |
| ISSAI 1540 | **                | Auditoría de estimaciones contables, incluido el valor razonable, e información relacionada   |
| ISSAI 1550 | **                | Partes vinculadas   |
| ISSAI 1560 | **                | Hechos posteriores  |
| ISSAI 1570 | **                | Empresa en funcionamiento   |
| ISSAI 1580 | **                | Manifestaciones escritas  |
| ISSAI 1600 | **                | Consideraciones específicas – Auditorías de estados financieros correspondientes a un grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) |
| ISSAI 1610 | **                | Utilización del trabajo de los auditores internos   |
| ISSAI 1620 | **                | Utilización del trabajo de un experto   |

|                   |    |   |
|-------------------|----|---|
| <b>ISSAI 1700</b> | ** | Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros  |
| <b>ISSAI 1705</b> | ** | Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente   |
| <b>ISSAI 1706</b> | ** | Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente  |
| <b>ISSAI 1710</b> | ** | Información comparativa – Cifras correspondientes y estados financieros comparativos  |
| <b>ISSAI 1720</b> | ** | La responsabilidad del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados                       |
| <b>ISSAI 1800</b> | ** | Consideraciones específicas – Auditorías de estados financieros elaborados de acuerdo con un marco con finalidades especiales                   |
| <b>ISSAI 1805</b> | ** | Consideraciones específicas – Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero |
| <b>ISSAI 1810</b> | ** | Encargos para informar sobre estados financieros resumidos  |

---

46\* Estas ISSAI contienen orientaciones desarrolladas por la INTOSAI.

47\*\*\* La ISSAI 1003 incluirá un glosario elaborado por el IAASB y explicaciones añadidas para las auditorías de entidades públicas.

48\*\* Estas ISSAI constan de la NIA correspondiente junto con su Nota de Práctica creada por la INTOSAI.

## Apéndice 3 – Autoridad atribuida a las NIA

*Extracto de la NIA 200 (aplicable a los períodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2009)*

2. Las NIA han sido redactadas en el contexto de la realización de una auditoría de estados financieros por un auditor y tendrán que adaptarse según requieran las circunstancias cuando se apliquen a las auditorías de otra información financiera histórica. Las NIA no abordan las obligaciones del auditor que puedan existir en leyes, reglamentos u otras normas en conexión, por ejemplo, con la oferta pública de valores y diferir de las obligaciones establecidas en las NIA. En esos casos, el auditor puede considerar útiles las NIA en algunos aspectos, pero tendrá que adecuarse a las obligaciones legales, reglamentarias o profesionales.

### Una auditoría de estados financieros

3. La finalidad de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los destinatarios de los estados financieros, mediante la expresión de una opinión por el auditor sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de finalidad general, la opinión se centra en si los estados financieros, en todos sus aspectos significativos, constituyen una imagen fiel y una presentación razonable de la situación de acuerdo con el marco. Una auditoría permite al auditor formarse esa opinión cuando se realiza con arreglo a las NIA y las exigencias deontológicas pertinentes. (Ref.: Párrafo A1)
4. Los estados financieros sometidos al control de la auditoría son los de la entidad, elaborados por su dirección bajo la supervisión de los encargados de la gobernanza. Las NIA no imponen obligaciones a la dirección ni a los encargados de la gobernanza ni tampoco invalidan las leyes y los reglamentos que rigen sus obligaciones. No obstante, la realización de una auditoría con arreglo a las NIA se basa en la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los encargados de la gobernanza han reconocido determinadas obligaciones que son fundamentales para la ejecución de la auditoría. Una auditoría de los estados financieros no libera a la dirección ni a los encargados de la gobernanza de sus responsabilidades. (Ref.: Párrafo A2-A11)
5. Como base de la opinión del auditor, las NIA exigen al auditor que obtenga garantías razonables de que los estados financieros en conjunto están libres de incorrecciones significativas, ya sea por causa de fraude o error. La garantía razonable representa un nivel de fiabilidad elevado. Se consigue cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros están afectados por incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo. Sin embargo, la garantía razonable no constituye un nivel de fiabilidad absoluto, porque hay limitaciones inherentes a una auditoría que hace que la evidencia de auditoría con la que el auditor extrae conclusiones y fundamenta su opinión sea en su mayor parte más persuasiva que conclusiva. (Ref.: Párrafo A28–A52)

6. El auditor aplica el concepto de materialidad al planificar y ejecutar la auditoría y al valorar la repercusión de las incorrecciones detectadas o no corregidas en los estados financieros<sup>49</sup>. Por lo general, se entenderá que las incorrecciones, incluidas las omisiones, son materiales si, individualmente o junto con otras incorrecciones, pueden dar lugar a pensar razonablemente que influyen en las decisiones económicas adoptadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. El juicio sobre la materialidad dependerá de las circunstancias y de la percepción que tenga el auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros, así como de la envergadura en cuestión, o naturaleza de la incorrección o de ambas. La opinión de auditoría se refiere a los estados financieros en conjunto por lo que el auditor no es responsable de la detección de incorrecciones que no resulten materiales en relación con el conjunto de los estados financieros.
7. Las NIA contienen objetivos, exigencias y disposiciones de aplicación y otras disposiciones explicativas para ayudar al auditor a obtener garantías razonables, y establecen que el auditor deberá aplicar su juicio profesional y mantener una actitud de escepticismo profesional a través de todo el proceso de planificación y ejecución de la auditoría y asimismo:
- Identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales, ya sea por causa de fraude o error, gracias a la comprensión de la entidad y su entorno, incluido el control interno.
  - Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la existencia en su caso de incorrecciones significativas, gracias a la concepción y formulación de las respuestas adecuadas a los riesgos evaluados.
  - Formarse una opinión sobre los estados financieros con arreglo a las conclusiones derivadas de la evidencia de auditoría obtenida.
8. La modalidad que revista la opinión emitida por el auditor dependerá del marco de información financiera y de las leyes y los reglamentos aplicables. (Ref.: Párrafo A12-A13)
9. El auditor puede tener también otras obligaciones de comunicación e información a los usuarios, la dirección, los encargados de la gobernanza, o terceros ajenos a la entidad, en relación con las cuestiones que surjan en la auditoría. Las obligaciones pueden estar contenidas en las NIA o en las leyes y los reglamentos aplicables<sup>50</sup>.

## Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA entra en vigor para las auditorías de estados financieros correspondientes a los períodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2009.

## Objetivos generales del auditor

11. Al llevar a cabo una auditoría de estados financieros, los objetivos generales del auditor son:
- a) Obtener garantías razonables de que los estados financieros están libres de incorrecciones significativas, ya sea por causa de fraude o error, para poder expresar una opinión de que los

<sup>49</sup> NIA 320, "La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría" y NIA 450, "Valoración de las incorrecciones detectadas durante la auditoría."

<sup>50</sup> Véase, por ejemplo, la NIA 260, "Comunicación con los encargados de la gobernanza;" y párrafo 43 de la NIA 240, "Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros".

<sup>51</sup> En las NIA, sólo se utiliza el término "abandono".

estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

- b) Informar sobre los estados financieros, y realizar sus comunicaciones según se establece en las NIA, conforme a las constataciones de auditoría.
12. En todos los casos, cuando no puedan obtenerse garantías razonables y la expresión de una opinión con reservas en el informe de auditoría sea insuficiente, dadas las circunstancias, para informar a los usuarios de los estados financieros, las NIA exigen que el auditor se abstenga de expresar su opinión o abandone<sup>51</sup> el encargo (o dimita) siempre que el abandono sea posible conforme a la ley o al reglamento aplicable.

## Definiciones

13. A los efectos de las NIA, los siguientes términos tendrán el significado que se les atribuye a continuación:
- a) Marco de información financiera aplicable – Un marco de información financiera adoptado por la dirección, y cuando proceda por los encargados de la gobernanza, para la elaboración de los estados financieros, que resulte aceptable teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o en función de lo dispuesto en leyes y reglamentos. El término “marco de presentación razonable” se utiliza para designar un marco de información financiera que exige el cumplimiento de los requisitos establecidos en el marco y:
- (i) parte del reconocimiento expreso o implícito que, para lograr una presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele otra información que la requerida específicamente por el marco; o
  - (ii) parte del reconocimiento expreso que puede ser necesario que la dirección decida apartarse de una exigencia del marco para lograr una presentación razonable de los estados financieros. Estas decisiones en principio sólo serán necesarias en circunstancias muy excepcionales.
- El término “marco de cumplimiento” se utiliza para designar un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de los requisitos establecidos en el marco, pero no parte del reconocimiento al que se hace referencia en los incisos (i) o (ii) anteriores.
- b) Evidencia de auditoría – Información empleada por el auditor para llegar a las conclusiones que sirven de fundamento a la opinión de auditoría. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables subyacentes a los estados financieros como otra información. A los efectos de las NIA:
- (i) La suficiencia de la evidencia de auditoría es un factor de medición cuantitativa. La cantidad de elementos que forman la evidencia de auditoría dependerá de la evaluación por el auditor de los riesgos de incorrecciones materiales y también de la calidad de dicha evidencia.
  - (ii) La idoneidad o carácter apropiado de la evidencia de auditoría es un factor de medición cuantitativa, es decir si es pertinente y fiable para respaldar las conclusiones que sirven de fundamento a la opinión de auditoría.
- c) Riesgo de auditoría – El riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría está

---

<sup>51</sup> En las NIA, sólo se utiliza el término “abandono”.

en función de los riesgos de incorrecciones materiales y del riesgo de no detección.

- d) Auditor – La persona o personas que llevan a cabo la auditoría, habitualmente el auditor responsable del encargo u otros miembros del equipo o, cuando proceda, la empresa de auditoría. Cuando una NIA quiera imponer expresamente una exigencia o una obligación al auditor responsable, se utilizará el término “auditor responsable” en vez del término “auditor”. Se entiende que los términos “auditor responsable” y “empresa de auditoría” se refieren los conceptos equivalentes en el sector público.
- e) Riesgo de detección – El riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un mínimo aceptable no sirvan para detectar una incorrección existente que puede ser material, ya sea individualmente o junto con otras incorrecciones.
- f) Estados financieros – Una representación estructurada de información financiera histórica, incluidas las notas relacionadas con ella, destinada a comunicar los recursos económicos o las obligaciones de una entidad en un momento concreto o los cambios registrados en un período determinado de acuerdo con un marco de información financiera. Las notas relacionadas ordinariamente comprenden un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa. El término “estados financieros” se refiere ordinariamente a un conjunto completo de estados financieros determinado por los requisitos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero.
- g) Información financiera histórica – Información expresada en términos financieros acerca de una entidad concreta, derivada fundamentalmente del sistema contable de la entidad, sobre hechos económicos acaecidos en períodos pasados o sobre condiciones o circunstancias económicas en momentos concretos del pasado.
- h) Dirección – La (s) persona (s) con responsabilidad ejecutiva para la conducción de las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección comprende a los encargados de la gobernanza en parte o en su totalidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.
- i) Incorrección – Diferencia entre el importe, clasificación, presentación, o revelación de una partida del estado financiero objeto de comunicación y el importe, clasificación, presentación, o revelación requerida para dicha partida por el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error. Cuando el auditor exprese una opinión sobre si los estados financieros constituyen, en todos sus aspectos significativos, una imagen fiel y una presentación razonable de la situación, las incorrecciones pueden consistir también en ajustes de importes, clasificación, presentación, o revelación de información que, a juicio del auditor, son necesarios para que los estados financieros constituyan, en todos sus aspectos significativos, una imagen fiel y una presentación razonable de la situación.
- j) Premisa referente a las obligaciones de la dirección y, en su caso, de los encargados de la gobernanza en la que se basa la auditoría – La dirección y, en su caso, los encargados de la gobernanza entienden y admiten que las obligaciones que se citan a continuación son fundamentales para la ejecución de una auditoría con arreglo a las NIA:
  - (i) Respecto de la elaboración de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, y cuando proceda su presentación razonable.
  - (ii) El control interno que la dirección y, en su caso, los encargados de la gobernanza estimen necesario para permitir la elaboración de estados financieros libres de incorrecciones significativas, ya sea por causa de fraude o error.
  - (iii) El suministro al auditor de:

- a. Acceso a toda la información que la dirección y, en su caso, los encargados de la gobernanza sepan que es pertinente para la elaboración de los estados financieros como registros, documentación y otros elementos.
- b. Datos adicionales que el auditor solicite a la dirección y, en su caso, los encargados de la gobernanza para los fines de la auditoría.
- c. Acceso sin restricciones a las personas de la entidad que el auditor estime necesario contactar para obtener evidencia de auditoría.

En un marco de presentación razonable, (i) las frases anteriores se entenderán como “respecto de la elaboración y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera,” o “respecto de la elaboración de estados financieros que ofrezcan una imagen fiel y correcta de acuerdo con el marco de información financiera.” La “premisa referente a las obligaciones de la dirección y, en su caso, los encargados de la gobernanza, de que la auditoría se realiza” puede designarse también como la “premisa.”

- k) Juicio profesional – La aplicación de formación, conocimiento y experiencia que resulten útiles, en el contexto proporcionado por las normas contables, deontológicas y de auditoría, para tomar decisiones fundamentadas sobre cuál debe ser la actuación apropiada a las circunstancias del encargo de auditoría.
- l) Escepticismo profesional – Actitud que implica una mente crítica y alerta con respecto a circunstancias que puedan indicar la existencia de incorrecciones por fraude o error, así como una valoración crítica de la evidencia de auditoría.
- m) Garantías razonables – En el contexto de una auditoría de estados financieros, un nivel de fiabilidad elevado pero no absoluto.
- n) Riesgo de incorrección material – El riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. Consta de dos componentes en el nivel de las declaraciones, descritos del siguiente modo a nivel de las afirmaciones:
  - (i) Riesgo inherente – La posibilidad de que una afirmación sobre un tipo de operación, saldo contable u otra información revelada contenga una incorrección material, ya sea individualmente o junto con otras incorrecciones, sin considerar cualquier control relacionado.
  - (ii) Riesgo de control – El riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de operación, saldo contable u otra información revelada, y que pudiera ser material, ya sea individualmente o junto con otras incorrecciones, no pueda prevenirse o detectarse y corregirse oportunamente por el control interno de la entidad.
- o) Encargados de la gobernanza – La (s) persona (s) u organización (ones) (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los encargados de la gobernanza (responsables del gobierno de la entidad) pueden incluir miembros de la dirección por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado, o un propietario-gerente.

## Exigencias

### **Exigencias deontológicas referidas a una auditoría de estados financieros**

14. El auditor cumplirá las exigencias deontológicas aplicables, incluidas las ligadas a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros. (Ref.: Párrafo A14-A17)

### **Escepticismo profesional**

15. El auditor planificará y ejecutará una auditoría con escepticismo profesional admitiendo que puede haber circunstancias que provoquen la existencia de incorrecciones materiales en los estados financieros. (Ref.: Párrafo A18-A22)

### **Juicio profesional**

16. El auditor aplicará su juicio profesional para planificar y ejecutar una auditoría de estados financieros. (Ref.: Párrafo A23-A27)

### **Evidencia de auditoría suficiente y apropiada y riesgo de auditoría**

17. Para obtener garantías razonables, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y apropiada a fin de reducir el riesgo de auditoría a un mínimo aceptable y, por tanto, extraer conclusiones razonables para fundamentar su opinión de auditoría. (Ref.: Párrafo A28-A52)

### **Ejecución de una auditoría con arreglo a las NIA**

#### *Cumplimiento de las NIA aplicables a la auditoría*

18. El auditor se atenderá a todas las NIA aplicables a la auditoría. Una NIA será aplicable a la auditoría siempre que esté en vigor y se den las circunstancias para su aplicación. (Ref.: Párrafo A53-A57)
19. El auditor adquirirá una comprensión de todo el texto de la NIA, incluidas sus disposiciones de aplicación y otras disposiciones explicativas para entender sus objetivos y aplicar correctamente sus exigencias. (Ref.: Párrafo A58-A66)

#### *Objetivos declarados en cada NIA*

21. Para alcanzar los objetivos generales de auditoría, el auditor utilizará los objetivos fijados en la correspondiente NIA al planificar y ejecutar la auditoría, teniendo presente la relación existente entre las distintas NIA, con el objetivo de: (Ref.: Párrafo A67-A69)
- a) Determinar si es necesario aplicar otros procedimientos de auditoría además de los exigidos en las NIA para alcanzar los objetivos fijados en éstas. (Ref.: Párrafo A70)
  - b) Evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada. (Ref.: Párrafo A71)

*Cumplimiento de las exigencias aplicables*

22. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 23, el auditor cumplirá todas las exigencias de una NIA salvo que, en las circunstancias de la auditoría:
- a) No sea aplicable la NIA en su totalidad.
  - b) La exigencia no sea aplicable porque esté sujeta a una condición que no existe. (Ref.: Párrafo A72-A73)
23. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario apartarse de una exigencia aplicable de las NIA, en cuyo caso, aplicará otros procedimientos de auditoría para conseguir la finalidad buscada por dicha exigencia. En principio, sólo será necesario que el auditor se aparte de una exigencia cuando ésta se refiera a un procedimiento específico que, en el caso concreto de la auditoría, no resultaría eficaz para lograr la finalidad buscada por dicha exigencia. (Ref.: Párrafo A74)

*Imposibilidad de lograr un objetivo*

24. Si un objetivo de una NIA aplicable no pudiera alcanzarse, el auditor evaluará si esta imposibilidad le impide alcanzar los objetivos generales de auditoría, en cuyo caso y con arreglo a las NIA, modificará la opinión de auditoría o abandonará el encargo (cuando dicho abandono esté permitido por la ley o el reglamento aplicable). La imposibilidad de lograr un objetivo constituye una cuestión significativa que requiere su documentación de acuerdo con la NIA 230.<sup>52</sup> (Ref.: Párrafo A75-A76)

---

<sup>52</sup> NIA 230, "Documentación de auditoría," párrafo 8(c).

## Apéndice 4 – Recomendaciones para la traducción

1. Las recomendaciones se basan en la experiencia adquirida por el FAS y la IFAC y ofrecen asesoramiento sobre la traducción de las Notas de Práctica. Las versiones traducidas de las NIA están sujetas a la autorización por escrito de la IFAC de conformidad con la Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by the International Federation of Accountants<sup>53</sup> de diciembre de 2008
2. Una Entidad Fiscalizadora Superior no debería referirse a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI en sus informes de fiscalización si no tiene la certeza de que existe una traducción de calidad de todas las directrices en su lengua o lenguas de trabajo.
3. Para garantizar la mayor calidad posible de la traducción se recomienda a la organización traductora de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI que:
  - Trace y lleve a la práctica un proceso que permita conseguir una traducción fidedigna, sin omisiones ni adiciones (salvo las notas del traductor), de la publicación. Una traducción fidedigna respeta el espíritu, el tono y la organización de la publicación.
  - Utilice en la medida de lo posible la lista de términos clave de la IFAC para traducir los términos clave (glosario), y la mantenga. Al traducir los términos clave, es importante que la organización intente entender el espíritu de los autores de la publicación para evitar malentendidos por la traducción literal del texto inglés.
  - Garantice que los términos clave se utilicen del modo más uniforme posible en la traducción de la publicación y, cuando proceda, en la traducción de publicaciones nuevas y revisadas. Se podrán emplear notas del traductor para hacer referencia al uso predominante en un país en el que el término clave elegido tenga un significado diferente.

Además,

- Debe traducirse el texto íntegro de todas las Directrices de auditoría financiera.
- Se recomienda emplear para la traducción las directrices en su versión inglesa, al ser el inglés la lengua de redacción.

Siempre que sea posible, la organización traductora (normalmente la Entidad Fiscalizadora Superior) debería:

- Contratar los servicios de un traductor profesional<sup>54</sup> para actuar de traductor principal, el cual concebirá y seguirá un proceso, de acuerdo con la organización, destinado a garantizar la traducción fidedigna citada anteriormente.
- Identificar la traducción de las NIA que se adopte como parte de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI en la lengua en cuestión y considerar la posibilidad de utilizar NIA traducidas y su lista de términos clave. Dado que las NIA traducidas están sujetas a limitaciones de derechos de autor, será necesario en principio dirigirse a la IFAC para conseguir la autorización de acceso a la traducción y su utilización.

<sup>53</sup> <http://www.ifac.org/Translations/database.php>.

<sup>54</sup> Para la contratación del traductor profesional se recomienda tomar en consideración su competencia profesional en relación con el encargo, es decir, sus cualificaciones, conocimientos, dotes como traductor en la combinación de lenguas específica y su aptitud para traducir textos en el ámbito de la auditoría.

- Crear un grupo de revisión de las traducciones compuesto de hablantes de la lengua de destino que tengan un excelente conocimiento de inglés y experiencia en las normas y directrices publicadas por la INTOSAI o la IFAC. El grupo de revisión examinará la traducción de términos clave por el traductor principal y asumirá la responsabilidad de su calidad.
  - Mantener contacto con quienes tengan interés en traducir o hayan traducido las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI o las NIA a la misma lengua para alcanzar un acuerdo sobre la traducción de la lista de términos clave y, en última instancia, para llegar a una sola traducción de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI en esa lengua<sup>55</sup>.
  - Garantizar la existencia de procesos para la continuidad de la traducción.
4. En caso de discrepancias sobre el significado de un término o de una frase objeto de traducción, prevalecerá la versión inglesa.

---

<sup>55</sup> Una parte importante de las recomendaciones para la traducción está tomada de la *Policy for Translating and Reproducing Standards by the International Federation of Accountants de diciembre de 2008*.

## **Apéndice 5 – Lista de abreviaturas**

FAS – Subcomité de Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI

IAASB – Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

IFAC – Federación Internacional de Contadores

INCOSAI – Congreso de la INTOSAI

INTOSAI – Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

ISAE – Normas internacionales sobre encargos de fiabilidad

ISQC – Norma internacional de control de calidad

ISRE – Normas internacionales sobre encargos de revisión

ISRS – Normas internacionales sobre servicios relacionados

ISSAI – Normas internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

NIA – Norma internacional de auditoría

NP – Nota de Práctica

PSC – Comité de normas profesionales de la INTOSAI

## **Apéndice 6 – Normas de Auditoría de la INTOSAI de 1992**

ISSAI 100

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Para más información visite [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



# *Postulados Básicos de la Fiscalización Pública*

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

---

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK  
TEL.:+45 3392 8400 • FAX:+45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

# INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF  
(Austrian Court of Audit)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
A-1033 VIENNA  
AUSTRIA  
Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

1. La estructura general de las normas de auditoría de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) tiene su origen en las declaraciones de Lima y Tokio, en las conclusiones y recomendaciones adoptadas por los congresos de la INTOSAI y en el trabajo realizado por el Grupo de Expertos de las Naciones Unidas sobre Contabilidad y Auditoría del Sector Público en los Países en Desarrollo.

2. Las normas de auditoría de la INTOSAI se dividen en cuatro partes (véase el esquema):

(a) Postulados básicos.

(b) Normas generales.

(c) Normas de procedimiento.

(d) Normas para la elaboración de los informes.

La INTOSAI ha elaborado estas normas con objeto de ofrecer un marco de referencia para el establecimiento de procedimientos y prácticas a seguir en la realización de las fiscalizaciones, incluidas las de los sistemas informatizados. Estas normas deben considerarse a la luz de las peculiaridades constitucionales, legales o de cualquier otro tipo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

3. Los postulados básicos son hipótesis básicas, premisas coherentes, principios lógicos y requisitos que contribuyen al desarrollo de las normas de auditoría y sirven a los auditores para formar sus opiniones y elaborar sus informes, especialmente en los casos en que no existan normas específicas aplicables.

4. Las normas de auditoría han de ser consecuentes con los postulados básicos y constituyen una guía mínima para el auditor, que le ayuda a determinar la amplitud de su actuación y los procedimientos que deben aplicarse en la fiscalización. Las normas de auditoría o fiscalización constituyen los criterios o la medida con los que se evalúa la calidad de sus resultados.

5. Las interpretaciones y aclaraciones de estas normas corresponden al Comité Directivo de la INTOSAI y las modificaciones, al Congreso de la INTOSAI.

6. Los postulados básicos son los siguientes:

(a) Las EFS deben atender al cumplimiento de las normas de auditoría de la INTOSAI en todas las cuestiones que se consideren esenciales. Puede que ciertas normas no sean aplicables a algunos de los trabajos que realizan las EFS, especialmente en aquellas organizadas en forma de Tribunales de Cuentas, ni a la actividad ajena a la fiscalización que ejecutan dichas entidades. Las EFS deben decidir las normas que son compatibles con este tipo de actividad, a fin de garantizar de manera permanente un alto nivel de calidad en sus trabajos (véase párrafo 8).

(b) Las EFS deben aplicar su propio criterio a las diversas situaciones que surjan en el curso de la fiscalización pública (véase párrafo 15).

(c) La obligación de rendir cuentas, por parte de las personas o entidades que manejan recursos públicos, está cada vez más en la conciencia de todos por lo que hay una mayor necesidad de que dicha obligación se cumpla de forma correcta y eficaz (véase párrafo 20).

(d) La implantación, en el seno de las Administraciones Públicas, de unos sistemas idóneos de obtención de datos, de control, de evaluación y de presentación de informes facilitará el proceso de rendición de cuentas. La dirección es responsable de que la forma y el contenido, tanto de los informes financieros como de los de cualquier otro tipo, sean correctos y adecuados (véase párrafo 23).

(e) Las autoridades correspondientes deben garantizar la promulgación de normas de contabilidad aceptables, relativas a los informes financieros y a su publicación, adecuadas a las necesidades de la Administración, y las entidades fiscalizadas deben fijarse objetivos específicos y mensurables y determinar qué niveles de rendimiento se han de lograr (véase párrafo 25).

(f) La aplicación coherente de normas de contabilidad aceptables ha de dar lugar a una presentación correcta de la situación y de los resultados de las operaciones financieras (véase párrafo 28).

- (g) La existencia de un sistema de control interno apropiado reduce al mínimo el riesgo de errores e irregularidades (veasé párrafo 30).
- (h) La cooperación de las entidades fiscalizadas, en lo que se refiere a proporcionar y mantener el acceso a los datos necesarios para una adecuada evaluación de sus actividades, se verá facilitada por la inclusión de tal obligación en un precepto legal (veasé párrafo 32).
- (i) Todas las actividades de auditoría de las EFS han de estar dentro de sus competencias legales (veasé párrafo 34).
- (j) Las EFS deben contribuir al perfeccionamiento de las técnicas que se aplican para controlar la validez de las medidas utilizadas para la valoración de los rendimientos (veasé párrafo 45).

7. Los párrafos siguientes tratan del alcance de los postulados básicos de fiscalización.

8. Los postulados básicos de fiscalización establecen:

Las EFS deben atender al cumplimiento de las normas de auditoría de la INTOSAI en todas las cuestiones que se consideren esenciales. Puede que ciertas normas no sean aplicables a algunos de los trabajos que realizan las EFS, especialmente en aquellas organizadas en forma de Tribunales de Cuentas, ni a la actividad ajena a la fiscalización que ejecutan dichas entidades. Las EFS deben decidir las normas que son compatibles con este tipo de actividad, a fin de garantizar de manera permanente un alto nivel de calidad en sus trabajos (veasé párrafo 6a).

9. En términos generales, una cuestión debe considerarse esencial o de importancia relativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario de las cuentas o de los informes de auditoría operacional de gestión.

10. Lo que es esencial o de importancia relativa, a menudo, se estima en términos de valoración cuantitativa, pero la naturaleza o las características inherentes a una partida o grupo de partidas puede también hacer que una cuestión se convierta en esencial, por ejemplo, cuando la ley o los reglamentos exigen el desglose de una partida respecto al conjunto en el que aparece.

11. Además de por su valor o por su naturaleza, una cuestión puede tener importancia relativa por el contexto en que aparezca. Por ejemplo, la relación que guarda una partida con:

- (a) la impresión general causada por la información financiera
- (b) el total del que forma parte
- (c) los elementos relacionados con ella
- (d) el valor de esa misma partida en años anteriores.

12. Con frecuencia las EFS realizan actividades, que no se califican de auditorías en el estricto sentido del término, pero que contribuyen a mejorar la administración. Estas actividades ajenas a la auditoría son, por ejemplo (a) recopilación de datos sin ejecución de un análisis sustancial, (b) tareas de carácter jurídico, (c) información a las asambleas legislativas en relación al examen de los proyectos presupuestarios, (d) asistencia a los miembros de la asamblea legislativa en forma de investigaciones y consultas, (e) actividades administrativas y (f) tratamiento informatizado de los datos. Estas actividades extrafiscalizadoras constituyen una valiosa fuente de información para las instancias de decisión y deben responder de manera permanente a un alto nivel de calidad.

13. Dado el enfoque y la estructura que poseen algunas EFS, no todas las normas de auditoría son aplicables a todos los aspectos de su actividad. Por ejemplo, los exámenes de carácter colegial y jurídico que efectúan los Tribunales de Cuentas confieren a ciertos aspectos de su actividad un carácter fundamentalmente distinto de la auditoría financiera y operativa que efectúan las EFS organizadas en un sistema jerárquico regido por un auditor o contador general.

14. Para garantizar la calidad del trabajo realizado es preciso aplicar normas adecuadas. La elección de las normas a seguir depende de los objetivos que deban alcanzarse en cada tipo de actividad o de la misión particular que haya que cumplir. Por ello, cada EFS debe decidir el modo de conjugar las normas de INTOSAI, o cualesquiera otras normas, con el cumplimiento de sus respectivas funciones, a fin de asegurar un elevado nivel de calidad de los trabajos y de sus resultados.

15. Los postulados básicos de fiscalización establecen:

Las EFS deben aplicar su propio criterio a las diversas situaciones que surjan en el curso de la fiscalización pública (veasé párrafo 6b).

16. Los documentos justificativos juegan un papel importante en la decisión del auditor respecto a la selección de las materias y áreas de la fiscalización y la naturaleza, duración y extensión de las comprobaciones y de los procedimientos de auditoría.

17. Las disposiciones legales por las que se rige el mandato de fiscalización de la EFS están por encima de cualquier acuerdo sobre contabilidad o fiscalización con los que entren en conflicto y, por tanto, son de importancia decisiva para las normas de auditoría que la EFS aplique. Como consecuencia, las normas de auditoría de la INTOSAI - o, de hecho, cualesquiera otras normas de auditoría ajenas a la propia EFS - no pueden ser preceptivas ni de obligado cumplimiento para las EFS ni para su personal.

18. Las EFS deben determinar el grado de compatibilidad de las normas de auditoría ajenas a ellas con el cumplimiento de sus obligaciones legales o mandato. Las EFS deben, no obstante, reconocer que las normas de auditoría de INTOSAI representan el sentir mayoritario de los auditores del sector público y deben tratar de aplicarlas en la medida en que sean compatibles con su mandato. Las EFS deben procurar eliminar las incompatibilidades cuando ello sea necesario para adoptar normas deseables.

19. En relación con algunos elementos del mandato de la EFS, los objetivos de ésta pueden ser análogos a los del sector privado, especialmente cuando se trata de la fiscalización de las cuentas. De igual forma, las normas del sector privado relativas a tal fiscalización, elaboradas y publicadas por órganos reglamentadores oficiales, pueden ser aplicables a la fiscalización del sector público.

20. Los postulados básicos de fiscalización establecen:

La obligación de rendir cuentas, por parte de las personas o entidades que manejan recursos públicos, está cada vez más en la conciencia de todos por lo que hay una mayor necesidad de que dicha obligación se cumpla de forma correcta y eficaz (veasé párrafo 6c).

21. En algunos países las disposiciones obligan a los Organismos responsables a elevar sus informes al Presidente, Monarca o Consejo de Estado, pero en la mayoría de ellos informan al poder legislativo, ya directamente, ya a través del ejecutivo. Ciertas EFS tienen un estatus jurisdiccional. Dicha potestad jurisdiccional se ejerce, según el país, sobre las cuentas, los censores o incluso sobre los administradores. Los juicios y las decisiones que estas entidades pronuncian se presentan como complemento natural de la auditoría administrativa, de manera que sus atribuciones jurisdiccionales deben inscribirse dentro de la lógica de los objetivos generales que persigue la auditoría externa y, en particular, de los objetivos relacionados con las cuestiones contables.

22. Las empresas públicas están también obligadas a rendir cuentas. Estas empresas pueden tener finalidades comerciales bien sean estas establecidas estatutariamente o por disposición del Ejecutivo o en las que éste tenga intereses mayoritarios. Con independencia de la forma de su constitución, de sus funciones, del grado de autonomía o de las disposiciones fundacionales, dichas empresas deben rendir cuentas, en última instancia, ante el poder legislativo.

23. Los postulados básicos de fiscalización establecen:

La implantación, en el seno de las Administraciones Públicas, de unos sistemas idóneos de obtención de datos, de control, de evaluación y de presentación de informes facilitará el proceso de rendición de cuentas. La dirección es responsable de que la forma y el contenido, tanto de los informes financieros como de los de cualquier otro tipo, sean correctos y adecuados (veasé párrafo 6d).

24. La exactitud y la adecuación de los informes y estados financieros son la expresión de la situación financiera y del resultado de las operaciones de una entidad. Es también tarea de esa entidad el establecimiento de un sistema práctico que suministre informaciones pertinentes y fiables.

25. Los postulados básicos de fiscalización establecen:

Las autoridades correspondientes deben garantizar la promulgación de normas de contabilidad aceptables, relativas a los informes financieros y a su publicación, adecuadas a las necesidades de la Administración, y las entidades fiscalizadas

deben fijarse objetivos específicos y mensurables y determinar qué niveles de rendimiento se han de lograr (veasé párrafo 6e).

26. Las EFS deben colaborar con las instituciones encargadas de elaborar las normas de contabilidad, para asegurarse que éstas sean adecuadas y válidas para la Administración Pública.

27. Las EFS deben, también, recomendar a las entidades fiscalizadas que fijen unos objetivos mensurables, claramente formulados, y que determinen el nivel al que han de cumplirse.

28. Los postulados básicos de fiscalización establecen:

La aplicación coherente de normas de contabilidad aceptables ha de dar lugar a una presentación correcta de la situación y de los resultados de las operaciones financieras (veasé párrafo 6f).

29. La aceptación de que una aplicación consecuyente de las normas de contabilidad constituye un requisito previo para la imparcialidad, significa que toda entidad fiscalizada debe aplicar las normas de contabilidad adecuadas a cada circunstancia y aplicarlas de forma coherente. Dicha aplicación coherente de las normas de contabilidad no debe entenderse, por parte del auditor, como la prueba definitiva de una presentación imparcial de los informes financieros. La imparcialidad es una expresión de la opinión de un auditor que va más allá de los límites de una aplicación coherente de las normas de contabilidad. Tal aceptación pone de relieve que las normas de auditoría no son más que los requisitos mínimos que se le exigen a un auditor. Superar ese mínimo es tarea que queda al buen criterio del auditor.

30. Los postulados básicos de fiscalización establecen:

La existencia de un sistema de control interno apropiado reduce al mínimo el riesgo de errores e irregularidades (veasé párrafo 6g).

31. Es obligación de la entidad fiscalizada y no del fiscalizador establecer unos sistemas adecuados de control interno para proteger sus recursos. Es también obligación de la entidad fiscalizada asegurarse de que dichos controles se aplican y funcionan de manera que garanticen el exacto cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y que las decisiones se adopten con probidad y corrección. En cualquier caso esto no exime al fiscalizador, cuando se descubran controles inadecuados o inexistentes, de presentar a la entidad fiscalizada las correspondientes propuestas y recomendaciones.

32. Los postulados básicos de fiscalización establecen:

La cooperación de las entidades fiscalizadas, en lo que se refiere a proporcionar y mantener el acceso a los datos necesarios para una adecuada evaluación de sus actividades, se verá facilitada por la inclusión de tal obligación en un precepto legal (veasé párrafo 6h).

33. Para cumplir correctamente sus funciones fiscalizadoras, las EFS deben tener acceso tanto a las fuentes de información y a los datos como a los funcionarios y empleados de la entidad fiscalizada. La promulgación de una normativa que permita el acceso del auditor a tales informaciones y personas contribuirá a reducir al mínimo los futuros problemas en este ámbito.

34. Los postulados básicos de fiscalización establecen:

Todas las actividades fiscalizadoras de las EFS han de estar dentro de sus competencias legales (veasé párrafo 6i).

35. Las EFS son creadas, generalmente, por ley emanada del poder legislativo o por una disposición constitucional. En algunos casos, la esfera de acción de las EFS se regula por costumbre más que por una disposición legal específica. Normalmente, la ley o el reglamento establece la forma de las EFS (Tribunal, Consejo, Comisión, Organismo o Ministerio), el periodo y las condiciones de actuación, las competencias, las obligaciones, las funciones y las responsabilidades generales, y otras cuestiones relativas al ejercicio de los cargos y al cumplimiento de las funciones y obligaciones que se han de desempeñar.

36. Cualquiera que sea la normativa por la que se rija, la función esencial de las EFS es sostener y fomentar la obligación de rendir cuentas, lo cual incluye el promover buenas prácticas de gestión económico-financiera. Cualquiera que sea la naturaleza de las disposiciones adoptadas, la función esencial de las EFS es hacer respetar y promover la obligación de rendir cuentas del sector público. En algunos países, la EFS es un tribunal, compuesto por jueces, que

posee autoridad sobre los contadores públicos, quienes están obligados a rendirle cuentas. Esta función jurisdiccional exige que la EFS se asegure de que quienquiera que lleve a cabo operaciones con fondos públicos rinda cuentas de las mismas y esté, en este sentido, sujeto a su jurisdicción.

37. Existe una importante complementariedad entre esta autoridad jurisdiccional y las otras características de la auditoría. Estas características deben ser consideradas como parte de la lógica de los objetivos generales que persigue la auditoría externa y, en particular, de los objetivos relacionados con la gestión contable.

38. El ámbito de actuación de la fiscalización pública abarca las auditorías de regularidad y las operacionales o de gestión.

39. La auditoría de regularidad comprende:

(a) la certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros

(b) la certificación de la Cuenta General del Estado

(c) la fiscalización de los sistemas y de las operaciones financieras así como la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables

(d) la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos

(e) la fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada y

(f) el informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella y que la EFS considere que deba ser puesta de manifiesto.

40. La auditoría o fiscalización operacionales o de gestión significa auditoría de economía, de eficiencia y de eficacia, y comprende:

(a) el control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativos razonables y con las directrices señaladas

(b) el control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas y

(c) el control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos.

41. En la práctica puede haber una coincidencia entre la auditoría de regularidad y la operacionales o de gestión. En tales casos la clasificación de una auditoría concreta dependerá del propósito fundamental de la misma.

42. En muchos países las facultades legales o mandato relativas a la auditoría operacional de gestión tienen su límite en la revisión de los fundamentos políticos de los programas del gobierno. En cualquier caso, el mandato debe describir claramente las facultades y las obligaciones de las EFS en relación con la auditoría operacional de gestión en todas las esferas de actividad de la Administración Pública, entre otras cosas para facilitar la aplicación, por parte de la EFS, de normas adecuadas de auditoría.

43. En algunos países, la constitución o la legislación vigente no siempre autoriza a la EFS a fiscalizar la "eficacia" o la "rentabilidad" de la gestión financiera del Ejecutivo. En tales casos, la evaluación de la oportunidad o de la utilidad de las decisiones administrativas y de la eficacia de la gestión la asumen los ministros, a quienes corresponde la organización de los servicios administrativos y quienes son responsables de su gestión ante el poder legislativo. La expresión más adecuada en este caso para calificar la labor fiscalizadora de las EFS, que excede el marco tradicional de la regularidad y legalidad, es la de "fiscalización de la correcta gestión". La finalidad de esa auditoría consiste en analizar el gasto público a la luz de los principios generales de una gestión adecuada. En la práctica, ambas modalidades de auditoría - de la regularidad y de la gestión - pueden efectuarse en una sola operación, tanto más por cuanto se

refuerzan mutuamente: la auditoría de regularidad permite preparar la auditoría de la gestión y esta última corregir las situaciones irregulares.

44. El control de las cuentas públicas será más eficaz cuando el mandato de las EFS les permita realizar la fiscalización de regularidad y operacional de todas las empresas públicas u ordenar su realización.

45. Los postulados básicos de fiscalización establecen:

Las EFS deben contribuir al perfeccionamiento de las técnicas que se aplican para controlar la validez de las medidas utilizadas para la valoración de los rendimientos (vease párrafo 6j).

46. El creciente papel de los auditores exige de ellos el perfeccionamiento y la elaboración de nuevas técnicas y metodologías para determinar si la entidad fiscalizada aplica criterios razonables y válidos para la medición del rendimiento. Los auditores deben servirse de las técnicas y metodologías utilizadas por otras disciplinas.

47. De la amplitud de las competencias de las EFS dependerá el campo de aplicación de las normas que ésta haya de aplicar.

INTOSAI



*Normas Generales de  
Fiscalización Pública  
et Normas sobre los  
derechos y el  
comportamiento de  
los auditores*

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

---

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK  
TEL.: +45 3392 8400 • FAX: +45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

# INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF  
(Austrian Court of Audit)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
A-1033 VIENNA  
AUSTRIA  
Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

# 1. Normas Generales de Fiscalización Pública

1.1 Esta sección trata de las normas generales de fiscalización pública. En ellas se describen los requisitos exigidos para que los auditores y las entidades fiscalizadoras realicen sus funciones de fiscalización e informen de manera adecuada y eficaz.

1.2 Las normas generales de fiscalización establecen que las EFS deben adoptar políticas y procedimientos para:

- (a) Contratar personal con la preparación adecuada (veasé párrafo 1.3).
- (b) Formar a sus funcionarios de manera que puedan realizar sus tareas eficazmente, y establecer las bases para la promoción de los auditores y del resto del personal (veasé párrafo 1.5).
- (c) Elaborar manuales y otros tipos de guías e instrucciones escritas referentes a la realización de las auditorías (veasé párrafo 1.13).
- (d) Aprovechar los medios técnicos y profesionales de que se dispone y determinar aquellos de los que se carece; distribuir adecuadamente dichos medios y asignar a cada tarea concreta el número suficiente de personas; planear y supervisar las fiscalizaciones de manera apropiada para conseguir con la diligencia y el interés debidos los objetivos perseguidos (veasé párrafo 1.15).
- (e) Revisar la eficiencia y la eficacia de las normas y procedimientos internos de la EFS (veasé párrafo 1.25).

1.3 Las normas generales aplicables a las EFS establecen:

Las EFS deben adoptar políticas y procedimientos para la contratación de personal con la preparación adecuada (veasé párrafo 1.2a).

El siguiente párrafo desarrolla esta norma.

1.4 El personal de las EFS debe poseer los grados académicos exigidos y gozar de una preparación y una experiencia adecuadas. Las EFS deben fijar y revisar regularmente los requisitos mínimos de formación exigidos para el nombramiento de los auditores.

1.5 Las normas generales aplicables a las EFS establecen:

Las EFS deben adoptar políticas y procedimientos para formar a sus funcionarios de manera que puedan realizar sus tareas eficazmente, y establecer las bases para la promoción de los auditores y del resto del personal (veasé párrafo 1.2b).

En los párrafos siguientes se explica el significado de la formación como norma de fiscalización.

1.6 Las EFS deben adoptar las medidas oportunas para proporcionar a su personal un continuado perfeccionamiento profesional, bien ofreciendo cursos de formación dentro de la propia institución, bien promoviendo la participación en cursos realizados fuera de ella.

1.7 Las EFS deben llevar un inventario de las cualificaciones técnicas de su personal, para favorecer tanto la programación de las fiscalizaciones como la determinación de las necesidades en el ámbito de la formación profesional.

1.8 Las EFS deben fijar y revisar regularmente las bases para la promoción de los auditores y del resto del personal, incluso por lo que se refiere a las exigencias de titulación.

1.9 Las EFS deben también establecer y perfeccionar sistemas y procedimientos que contribuyan al desarrollo profesional de sus funcionarios por lo que respecta a las técnicas y métodos aplicables al sector de fiscalización en que éstos trabajen.

1.10 El personal de las EFS debe tener un amplio conocimiento del sector público, incluso de aspectos tales como las competencias del Parlamento, las normas legales e institucionales que regulan el funcionamiento del ejecutivo y los estatutos por los que se rigen las empresas públicas. Asimismo, el personal especializado en auditoría debe poseer un

conocimiento suficiente de las normas, sistemas, procedimientos y prácticas de auditoría utilizadas por las EFS.

1.11 La fiscalización de los sistemas financieros, de los registros contables y de los estados financieros requiere tanto una formación en contabilidad y disciplinas conexas como un conocimiento de la legislación y de los reglamentos ejecutivos aplicables que afecten a la responsabilidad de la entidad fiscalizada. Asimismo, la realización de auditorías operativas puede requerir, además de esas competencias, formación en esferas tales como la administración, la gestión, la economía y las ciencias sociales.

1.12 Las EFS deben alentar a su personal a que forme parte de un organismo profesional relacionado con su labor y a que participe en las actividades de éste.

1.13 Las normas generales aplicables a las EFS establecen:

Las EFS deben adoptar políticas y procedimientos para la elaboración de manuales y otros tipos de guías e instrucciones escritas referentes a la realización de las auditorías (vease párrafo 1.2c).

El siguiente párrafo explica el significado de esta norma.

1.14 Es importante, para mantener un alto grado de calidad en las fiscalizaciones, que se haga llegar al personal, por medio de circulares, las directivas que se fijen, y que se posea un manual de auditoría actualizado en el que se establezcan las políticas, normas y prácticas aplicadas por la EFS.

1.15 Las normas generales aplicables a las EFS establecen:

Las EFS deben adoptar políticas y procedimientos adecuados para aprovechar los medios técnicos y profesionales de que se dispone y determinar aquellos de los que se carece; distribuir adecuadamente dichos medios y asignar a cada tarea concreta el número suficiente de personas; planear y supervisar las fiscalizaciones de manera apropiada para conseguir con la diligencia y el interés debidos los objetivos perseguidos (vease párrafo 1.2d).

En los siguientes párrafos se explica esta norma.

1.16 Los recursos necesarios para llevar a cabo una fiscalización deben ser valorados teniendo en cuenta que debe asignarse el personal especializado conveniente y que ha de establecerse un control de los recursos humanos aplicados.

1.17 La amplitud de los conocimientos académicos exigibles en las tareas de fiscalización variará según el tipo de ésta. No es necesario que todos los auditores sean expertos en cada uno de los aspectos en que se concretan las funciones fiscalizadoras. Sin embargo, las políticas y los procedimientos por los que se rija la asignación de los recursos humanos deben orientarse a distribuir el personal especializado según la naturaleza de la fiscalización de manera que el equipo formado para cada una de ellas reúna la especialización y experiencia necesarias.

1.18 Con el fin de que los resultados, las conclusiones y las recomendaciones producto de una fiscalización sean más penetrantes y razonables, y reflejen una adecuada comprensión de la materia objeto de aquélla, las EFS deben tener la posibilidad, si el mejor resultado de la fiscalización así lo requiere, de contratar especialistas ajenos a la propia EFS. Según las circunstancias de cada caso, la EFS juzgará en qué medida sus necesidades se satisfacen mejor utilizando sus propios expertos o recurriendo a la contratación de expertos externos.

1.19 Las políticas y los procedimientos que se establezcan para regular la supervisión de la fiscalización serán factores importantes para el cumplimiento de las funciones de las EFS a un nivel de competencia profesional apropiado. Las EFS deben asegurarse de que las fiscalizaciones sean planificadas y supervisadas por auditores competentes, expertos en las normas y metodologías de la EFS, y dotados de un conocimiento suficiente de las especialidades y de las peculiaridades del sector correspondiente.

1.20 Cuando el mandato de las EFS incluya la fiscalización de la cuenta general de la Administración del Estado en su conjunto, los equipos de funcionarios destinados a tal efecto deberán estar capacitados para llevar a cabo tanto una evaluación coordinada de los sistemas de contabilidad de los diferentes departamentos ministeriales como de las disposiciones y de las técnicas de control utilizadas por los organismos de la Administración Central. Dichos equipos deben conocer los sistemas de contabilidad pública y de control aplicables, y poseer una adecuada experiencia en las técnicas aplicadas por las EFS a este tipo de fiscalización.

1.21 A menos que la EFS esté capacitada para llevar a cabo, dentro de un plazo razonable, todas las fiscalizaciones que le correspondan, incluso las auditorías de gestión que abarquen la totalidad de las operaciones de cada entidad fiscalizada, será necesario fijar los criterios mediante los cuales se puede determinar qué actividades fiscalizadoras han de realizarse en cada ciclo o periodo de tiempo, de manera que se obtenga la máxima seguridad posible respecto al cumplimiento, por parte de cada entidad fiscalizada, de la obligación de rendir cuentas.

1.22 Al determinar la distribución de los recursos entre sus diferentes actividades, la EFS debe dar prioridad a aquellas tareas que, según la ley, deban concluirse en un plazo concreto de tiempo. Para establecer, en las fiscalizaciones discrecionales que se llevan a cabo, un adecuado orden de prioridades, debe prestarse una especial atención a la elaboración de los planes de trabajo.

1.23 Para realizar una asignación de prioridades que sea compatible con el mantenimiento de una alta calidad en el desarrollo de sus funciones, las EFS han de hacer uso de su buen criterio en el análisis de los datos de que dispongan. El disponer o poseer un completo archivo de datos sobre la estructura, funciones y operaciones de las entidades fiscalizadas, servirá de gran ayuda a las EFS para determinar los aspectos más importantes, los más vulnerables y los potencialmente mejorables de la administración de aquéllas.

1.24 Antes de comenzar una fiscalización debe otorgarse, por parte de las personas competentes para ello dentro de la EFS, la correspondiente autorización. Dicha autorización debe comprender también una exposición clara de los objetivos de la fiscalización, su alcance y orientación, los recursos aplicables tanto en calidad como en cantidad, las normas para revisar su evolución en etapas convenientes y las fechas en que el proceso o procedimiento de fiscalización ha de estar terminado y el informe correspondiente entregado.

1.25 Las normas generales aplicables a las EFS establecen:

Las EFS deben adoptar políticas y procedimientos adecuados para revisar la eficiencia y la eficacia de sus normas y procedimientos internos (vease párrafo 1.2e).

Los párrafos siguientes explican esta norma.

1.26 Dada la importancia que tiene el que las EFS realicen sus funciones de la mejor manera posible, debe prestarse especial atención a los programas relativos al control de calidad de sus actividades fiscalizadoras y de los resultados de ellas. Los beneficios que se derivan de tales programas hacen necesario que se disponga de los medios adecuados para estos fines. Es importante que el uso de estos medios se compare con los beneficios obtenidos.

1.27 Las EFS deben establecer sistemas y métodos para:

- (a) confirmar que los procedimientos de control de calidad han funcionado de manera satisfactoria
- (b) asegurar la calidad de los informes de fiscalización y
- (c) conseguir alguna mejora y evitar que se repitan las deficiencias.

1.28 Como un medio más para asegurar la calidad de sus actuaciones, las EFS, además de hacer revisar su actividad fiscalizadora por las personas que jerárquicamente dirijan tales actividades, es deseable que establezcan sus propios sistemas de garantía de la calidad. Es decir, que la planeación, la dirección y el informe de una muestra de auditorías puedan ser revisados en profundidad por personal especialmente cualificado de la EFS no relacionado con esas auditorías, consultando a los correspondientes directivos encargados de ellas acerca del resultado de las disposiciones internas de garantía de calidad e informando periódicamente a los dirigentes máximos de la EFS.

1.29 Es conveniente que las EFS establezcan su propio sistema de auditoría interna con amplias facultades que ayude a la institución a llevar a cabo una administración eficaz de sus propias actividades y a conservar la calidad de sus actuaciones.

1.30 La calidad de las actuaciones de las EFS puede incrementarse fortaleciendo los sistemas de revisión interna y probablemente mediante una valoración independiente de las mismas.

1.31 En algunos países, la auditoría de la regularidad y de la legalidad se efectúa a modo de control preventivo del gasto público, exigiendo que la EFS apruebe la ejecución del gasto.

1.32 En general, la auditoría preventiva debe entenderse como la ejercida en un momento temporal en el que la EFS todavía está a tiempo de prevenir la ejecución de un acto que se juzgue como irregular.

1.33 Mientras la fiscalización "a posteriori" sólo puede constatar las irregularidades cuando ya se han producido y cuando es demasiado tarde para corregirlas, la fiscalización "a priori" comporta una sanción inmediata: el rechazo a autorizar la liquidación del gasto en caso de que la EFS constatare alguna irregularidad jurídica o contable.

1.34 Algunas EFS colaboran en el desarrollo y/o en la revisión y la aprobación de sistemas de contabilidad para luego examinar su aplicación práctica.

1.35 La EFS debe asegurarse de que las normas aplicables se utilizan tanto en las fiscalizaciones a priori como en los controles a posteriori y de que se documentan las derogaciones de las normas que se consideren oportunas.

## **2. Normas sobre los derechos y el comportamiento de los auditores**

2.1 Las normas generales de fiscalización incluyen:

- (a) Los auditores y las EFS deben ser independientes (vease párrafo 2.2).
- (b) Las EFS deben evitar los conflictos de intereses entre el fiscalizador y la entidad fiscalizada (vease párrafo 2.31).
- (c) Los auditores y las EFS deben poseer la competencia profesional exigida (vease párrafo 2.33).
- (d) Los auditores y las EFS deben emplear la debida diligencia y el máximo interés en el cumplimiento de las normas de auditoría de la INTOSAI. Esto abarca el empleo de la debida diligencia en la planeación y en la concreción, acumulación y evaluación de las pruebas, así como en el informe sobre resultados y en la elaboración de las conclusiones y recomendaciones (vease párrafo 2.39).

---

### **Independencia**

2.2 Las normas generales aplicables al auditor y a la EFS establecen:

Los auditores y las EFS deben ser independientes (vease párrafo 2.1a).

En los siguientes párrafos se explica el significado de la independencia como norma de fiscalización. En concreto, los párrafos 2.5 - 2.12 explican la independencia frente al poder legislativo los párrafos 2.13 - 2.24, frente al ejecutivo y los párrafos 2.25 - 2.29, frente a la entidad fiscalizada.

2.3 La necesidad de independencia y objetividad en la fiscalización es vital cualquiera que sea la forma de gobierno. Cierta grado de independencia, tanto del poder legislativo como del ejecutivo, es esencial para la realización de la fiscalización y para la credibilidad de sus resultados.

2.4 Los criterios que han de servir de base para establecer y mantener la independencia de las EFS, pueden desarrollarse más fácilmente en los países en los que exista un poder legislativo elegido claramente diferenciado del ejecutivo (sean o no miembros del ejecutivo los miembros del poder legislativo). Como esta característica se da en la mayoría de los países miembros de INTOSAI, las presentes normas establecen el criterio de independencia de la EFS para dichos países, sin dejar de reconocer que la modificación y adaptación de estos criterios será necesaria en los demás países.

2.5 El poder legislativo es uno de los principales destinatarios de las actividades de las EFS. Las facultades legales de las EFS tienen su origen en la Constitución o en el Parlamento y una de sus funciones características es la de informar al poder legislativo. Las EFS actúan, normalmente, en muy estrecha relación con el poder legislativo, incluso con comisiones parlamentarias facultadas para estudiar sus informes. Esta relación puede contribuir a un eficaz seguimiento de la labor de las EFS.

2.6 A su vez, la EFS debe poner en conocimiento del poder legislativo, sea a través de su informe anual o de comunicaciones especiales, sobre los resultados esenciales de la fiscalización relativos a la ejecución y administración del presupuesto público y a los litigios y desavenencias con las entidades fiscalizadas.

2.7 Se creará una comisión parlamentaria especial encargada de examinar, en presencia de los ministros, de los delegados de las instituciones fiscalizadas y de otros representantes, las observaciones formuladas en los informes y en comunicaciones especiales. La estrecha relación entre el poder legislativo y la EFS puede concretarse también en un examen presupuestario o en la asistencia técnica a las comisiones parlamentarias encargadas de examinar los proyectos presupuestarios.

2.8 Las EFS pueden dar a conocer a los miembros del poder legislativo los hechos recogidos en sus informes de fiscalización, pero es importante que mantengan su independencia ante las influencias políticas con el fin de conservar una posición imparcial en el ejercicio de sus funciones de fiscalización. Esto significa que las EFS no deben responder, ni siquiera en apariencia, a los deseos de intereses políticos concretos.

2.9 Si bien las EFS deben observar las leyes aprobadas por el Parlamento, su independencia requiere que este último no interfiera en la programación, planeación y ejecución de las fiscalizaciones. Las EFS han de gozar de libertad para determinar la dirección de sus actividades y programarlas, de acuerdo con su mandato, y para adoptar las metodologías adecuadas en cada caso.

2.10 En algunos países, la fiscalización de la gestión financiera del gobierno es una prerrogativa esencial del parlamento o de la asamblea electa, y la EFS ejerce por cuenta del Parlamento - o, en ocasiones, de otras asambleas legislativas a nivel regional - una auditoría externa de los ingresos y gastos. En tales casos, conviene tener en cuenta, al preparar la programación de la actividad fiscalizadora, las demandas de misiones especiales de investigación que formulen estas asambleas. No obstante, es importante que la EFS goce de libertad para decidir el modo en que desempeñará sus tareas, incluidas las requeridas por el Parlamento.

2.11 Es conveniente que se especifiquen legalmente los requisitos mínimos de los informes, así como las materias que pueden ser objeto de fiscalización y el tiempo razonable en el que los informes han de realizarse. Aparte de esto, la existencia de una regulación flexible en todo lo referente a la presentación, por parte de las EFS, de sus informes al poder legislativo, sin limitaciones ni en el contenido ni en el momento de realización de los mismos, contribuiría al mantenimiento de tal independencia.

2.12 Es necesario que el poder legislativo provea a las EFS de los recursos suficientes, de cuyo uso debiera dar cuenta, para el efectivo ejercicio de sus funciones.

2.13 Si bien el poder ejecutivo y la EFS pueden tener ciertos intereses comunes en el fomento de la rendición de cuentas del sector público, la relación esencial de la EFS con el ejecutivo es la de un auditor externo. Como tal, los informes de las EFS ayudan al ejecutivo poniendo de manifiesto las deficiencias de administración y recomendando mejoras. Debe tenerse cuidado en evitar que las EFS participen en las funciones del ejecutivo que, por su índole, pudieran repercutir en contra de su independencia y objetividad en el desempeño de las funciones que le están encomendadas.

2.14 Es importante, para la independencia de las EFS, que el ejecutivo no tenga ninguna posibilidad de ingerencia en el ejercicio de las funciones de éstas. Las EFS no deben verse obligadas a realizar o no, o a modificar, una fiscalización ni a suprimir o modificar sus resultados, conclusiones y recomendaciones.

2.15 En algunos ámbitos y materias es deseable que exista una cierta cooperación entre las EFS y el ejecutivo. Las EFS deben estar en condiciones de asesorar al ejecutivo en materias tales como principios y normas de contabilidad y forma de los estados financieros y de las cuentas. Las EFS deben asegurarse de que, al otorgar tal asesoramiento, se evite cualquier compromiso explícito o implícito que empañe su independencia o el cumplimiento de sus funciones.

2.16 El mantenimiento de la independencia por parte de las EFS no excluye la posibilidad de que el ejecutivo solicite de ellas que se fiscalicen determinados aspectos o materias. Pero para gozar de una adecuada independencia las EFS deben tener la facultad de rechazar tal solicitud. Es fundamental para la independencia de las EFS que las decisiones relativas a la programación de sus actividades fiscalizadoras dependan en última instancia de ellas mismas.

2.17 Una materia delicada en las relaciones de las EFS con el ejecutivo es la provisión de recursos a aquéllas. De diferentes maneras, reflejo de las diferencias constitucionales e institucionales, las disposiciones por las que se rige la provisión de recursos a las EFS, están relacionadas con la posición del ejecutivo en materia financiera y con la política general de gasto. Al mismo tiempo el control eficaz de las cuentas públicas exige que las EFS dispongan de recursos suficientes para cumplir sus obligaciones de una forma adecuada.

- 2.18 Cualquier imposición por el ejecutivo de restricciones de recursos, o de otras restricciones, que coarten el ejercicio de las funciones de las EFS, será materia propia para que éstas eleven un informe al Parlamento.
- 2.19 Las competencias legales de las EFS deben proporcionar a éstas pleno y libre acceso a todos los locales y documentos relacionados con las entidades fiscalizadas y sus operaciones y otorgarles poderes suficientes para obtener información pertinente de las personas o entidades que la posean.
- 2.20 Por disposición legal o convencional, el ejecutivo debe también permitir a la EFS el acceso a cualquier información confidencial, cuando sea necesario y conveniente para el cumplimiento de sus funciones.
- 2.21 La existencia de determinadas condiciones para ocupar el cargo de Jefe de la EFS, como, por ejemplo, su nombramiento por un largo periodo de tiempo o hasta una edad concreta de jubilación, puede contribuir a la independencia de la EFS respecto del ejecutivo. A la inversa, la imposición de condiciones al respecto que inciten a la EFS a plegarse a los deseos del ejecutivo, tendrían una repercusión erosiva en su independencia. Por esta razón es, en principio, deseable que las disposiciones relativas a la terminación del mandato o a la remoción del cargo sólo puedan aplicarse mediante un procedimiento especial semejante al que se utiliza para los miembros del poder judicial.
- 2.22 Las EFS que ejercen una función jurisdiccional y que están organizadas en su mayoría como órgano colegiado, deben asegurar la independencia de sus miembros en virtud de diversas garantías, en particular, en virtud del principio de la inamovilidad de los jueces, el privilegio de la jurisdicción, la fijación del tratamiento en las leyes y la independencia de los magistrados examinadores.
- 2.23 Con el fin de que la EFS no solamente ejerza sus funciones con independencia del ejecutivo sino que además lo parezca, es importante que sus competencias y su estatus de independencia sean bien comprendidos por la sociedad. La EFS debe, cuando se den las circunstancias propicias, adoptar un papel educador en este sentido.
- 2.24 La independencia funcional de las EFS no excluye necesariamente el llegar a acuerdos con organismos del ejecutivo en relación con la administración de las EFS en materias tales como relaciones laborales, dirección de personal, gestión del patrimonio o adquisiciones ordinarias de equipo y suministros, aunque dichos organismos no deben estar en condiciones de tomar decisiones que pudieran comprometer la independencia de las EFS en el cumplimiento de sus funciones.
- 2.25 Las EFS deben ser independientes de las entidades fiscalizadas. No obstante, deben procurar que las entidades fiscalizadas entiendan cuáles son sus competencias y funciones, con el fin de mantener con ellas unas relaciones amigables. Las buenas relaciones pueden servir para que las EFS obtengan libre y francamente la información que necesiten y para que el diálogo se realice en una atmósfera de mútuo respeto y entendimiento. Al mismo tiempo las relaciones con las entidades fiscalizadas no deben ser tan estrechas que impidan que la planificación, la realización y el informe de las fiscalizaciones sean eficaces e imparciales. En este sentido, la EFS, mientras mantenga su independencia, puede aceptar ser asociada a las reformas proyectadas por la Administración en áreas tales como la contabilidad pública o la legislación financiera, o acceder a ser consultada sobre la elaboración de anteproyectos de leyes o de reglamentos que afecten sus competencias o su autoridad. Ello no significa que la EFS interfiera en la gestión administrativa sino que coopera con determinados órganos administrativos, prestándoles asistencia técnica o poniendo a disposición de ellos su experiencia en el ámbito de la gestión financiera.
- 2.26 En contraposición con lo que sucede en el sector privado, en el que la labor del auditor se concreta en una carta de contratación, la entidad fiscalizada no tiene el carácter de cliente de la EFS. La EFS ha de cumplir su mandato libre e imparcialmente, y ha de tener en cuenta, en la formación de sus opiniones, conclusiones y recomendaciones, el punto de vista de las instituciones fiscalizadas, pero sin responder ante los gestores de la entidad fiscalizada del alcance o de la naturaleza de las fiscalizaciones o auditorías realizadas.
- 2.27 La EFS no debe participar en la dirección ni en las actividades de las entidades fiscalizadas. Los auditores no deben ser miembros de los consejos de administración y si en el ámbito de sus funciones han de dar consejo, éste debe ser transmitido y aceptado claramente como asesoramiento o recomendación de auditoría.
- 2.28 El personal de las EFS que tenga estrechas relaciones de amistad, parentesco o de cualquier otro tipo con los directivos de una entidad fiscalizada, que pudieran menoscabar su objetividad, no debe ser asignado a la fiscalización de la misma.
- 2.29 El personal de la EFS no debe ocuparse de instruir al personal de la entidad fiscalizada acerca de sus deberes. En los casos en que la EFS decida establecer una oficina en los locales de la entidad fiscalizada con el fin de facilitar el

examen continuado de sus operaciones, programas y actividades, el personal de la EFS no debe participar en proceso alguno de adopción de decisiones o de aprobación que se considere responsabilidad de la dirección de la entidad fiscalizada.

2.30 Con el fin de beneficiarse del asesoramiento del mayor número posible de profesionales expertos, las EFS pueden colaborar con las instituciones académicas y establecer relaciones formales con los colegios profesionales, siempre que esas relaciones no reduzcan su independencia y objetividad.

---

## **Conflictos de intereses**

2.31 Las EFS deben evitar los conflictos de intereses entre el fiscalizador y la entidad fiscalizada (veasé párrafo 2.1b).

2.32 Las EFS cumplen su función fiscalizando a las entidades cuentadantes e informando acerca de los resultados de la fiscalización. Para cumplir esta función, las EFS necesitan conservar su independencia y objetividad. La aplicación de normas generales de auditoría adecuadas ayudará a las EFS a cumplir estos requisitos.

---

## **Competencia Profesional**

2.33 Las normas generales aplicables al auditor y a la EFS establecen:

Los auditores y las EFS deben poseer la competencia profesional exigida (veasé párrafo 2.1c).

En los párrafos que siguen se explica el significado de la competencia profesional como norma de fiscalización.

2.34 En general, el mandato de la EFS le impone la obligación de forjarse una opinión sobre las cuentas fiscalizadas, de elaborar los correspondientes informes, de extraer conclusiones y de expresar las recomendaciones pertinentes. En algunas EFS, esta misión incumbe a su presidente. En las EFS constituidas como órgano colegiado, esta obligación se atribuye habitualmente a la propia entidad.

2.35 El diálogo en el seno de la EFS fomenta la objetividad y la autoridad de sus opiniones y decisiones. En el caso de las EFS estructuradas de forma colegial, las opiniones finales y las decisiones emanan de la entidad en su conjunto, aun cuando las competencias jurisdiccionales sean ejercidas en formaciones diferenciadas por su composición, aunque no en su potestad, por ejemplo, la cámara, el conjunto de cámaras o la sección de una cámara. Si la EFS es regida por un sólo presidente, éste, u otra persona en su nombre, es quien emite las opiniones o decisiones.

2.36 Dado que el cumplimiento de los deberes y las obligaciones que recaen sobre las EFS es decisivo para el concepto de control de las cuentas públicas, las EFS deben aplicar, en el desarrollo de sus funciones, las metodologías y prácticas más cualificadas. Les incumbe, por tanto, fijar las normas y procedimientos que han de aplicarse de modo que quede garantizado el ejercicio eficaz de sus funciones, lo que supone, por parte tanto de su propio personal como de los expertos externos contratados, una estricta observancia de sus normas, procedimientos de planeación, metodologías y supervisión.

2.37 La EFS debe poseer el conjunto de cualificaciones y experiencia necesario para cumplir eficazmente su mandato de fiscalización. Con independencia de la naturaleza de las fiscalizaciones que hayan de realizar conforme a ese mandato, la labor de auditoría debe llevarse a cabo por personas cuya formación y experiencia se corresponda con la naturaleza, el alcance y la complejidad del cometido. Las EFS deben dotarse de los métodos de fiscalización más actuales, con inclusión de técnicas de análisis de sistemas, de métodos de revisión analíticos, de muestreo estadístico y de auditoría de sistemas de información automatizados.

2.38 Cuanto más amplio y discrecional sean el mandato de la EFS, más compleja será la tarea de asegurar la calidad en el cumplimiento de todas las funciones que éste abarca. De este modo, un mandato que deje a la discreción de las EFS la periodicidad de sus fiscalizaciones y la naturaleza de sus informes, exige un alto grado de cualificación en la dirección de las EFS.

---

## Diligencia debida

2.39 Las normas generales aplicables al auditor y a la EFS establecen:

Los auditores y las EFS deben emplear la debida diligencia y el máximo interés en el cumplimiento de las normas de auditoría de la INTOSAI. Esto abarca el empleo de la debida diligencia en la planificación y en la concreción, acumulación y evaluación de las pruebas, así como en el informe sobre resultados y en la elaboración de las conclusiones y recomendaciones (vease párrafo 2.1d).

En los siguientes párrafos se explica el alcance de la diligencia debida como norma de fiscalización.

2.40 Las EFS deben ser objetivas - y aparecerlo - en la fiscalización de los organismos y de las empresas públicas, e imparciales en sus valoraciones y al informar sobre los resultados de sus tareas.

2.41 El uso y aplicación de las diferentes especialidades técnicas debe ser de una calidad apropiada a la complejidad de cada fiscalización. Los auditores deben estar atentos a las deficiencias en el control, a las insuficiencias en la contabilidad, a las operaciones erróneas e irregulares, y a los resultados o situaciones que pueden ser indicativos de fraude, gastos inadecuados o ilícitos, operaciones no autorizadas, despilfarro, ineficiencia o falta de probidad.

2.42 Cuando una entidad autorizada o reconocida establece normas o directrices para la contabilidad y la presentación de informes por las empresas públicas, la EFS podrá utilizar tales directrices en el curso de su examen.

2.43 Si las EFS contratan expertos externos como consultores deben asegurarse de su competencia y capacidad para realizar la tarea concreta que se les encomiende. Esta norma debe aplicarse también cuando las EFS contraten auditores externos. Además, se debe cuidar en especial de que estos contratos incluyan una cláusula en la que se establezca que corresponde a las EFS determinar la planeación, el alcance y la ejecución de la fiscalización, así como la presentación de los correspondientes informes.

2.44 Si en el ejercicio de sus funciones la EFS requiriese el asesoramiento de especialistas ajenos a la misma, las normas relativas al empleo de la diligencia debida en tales situaciones afectarán también el mantenimiento de las exigencias de calidad en la realización del trabajo. Utilizar el asesoramiento de expertos externos no libera de responsabilidad a las EFS por las opiniones formuladas y las conclusiones emitidas en el ejercicio de sus funciones fiscalizadoras.

2.45 Cuando las EFS se sirven del trabajo realizado por otros auditores, deben utilizar procedimientos adecuados para asegurarse de que aquéllos han actuado con la debida diligencia profesional y han cumplido las correspondientes normas de fiscalización. En todo caso las EFS pueden revisar el trabajo realizado por dichos auditores para comprobar su grado de calidad.

2.46 Los datos relativos a las entidades fiscalizadas obtenidos por los auditores en el curso de sus tareas no deben ser utilizados para propósitos que queden fuera del alcance de la fiscalización y de la formación de una opinión, o de la elaboración de un informe conforme a las responsabilidades propias de un auditor. Es esencial que las EFS guarden reserva absoluta acerca del objeto de la fiscalización y de los datos obtenidos durante su realización. Sin embargo, las EFS deben estar facultadas para dar cuenta a las autoridades competentes de las ilegalidades descubiertas.

INTOSAI



# *Normas de Procedimiento en la Fiscalización Pública*

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

---

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK  
TEL.:+45 3392 8400 • FAX:+45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

# INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF  
(Austrian Court of Audit)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
A-1033 VIENNA  
AUSTRIA  
Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

0.1 El propósito de estas normas es establecer los criterios o sistemas generales que el auditor debe seguir para lograr que sus actuaciones sean objetivas, sistemáticas y equilibradas. Dichas actuaciones representan las reglas de investigación que el auditor aplica para alcanzar un resultado concreto.

0.2 Estas normas constituyen el sistema general para dirigir y llevar a cabo una fiscalización. Están en conexión con las normas generales de auditoría, que son las que establecen los requisitos básicos para llevar a cabo las tareas a que se refieren estas normas. También están relacionadas con las normas de elaboración de los informes, que comprenden los aspectos comunicativos de la auditoría, porque los resultados derivados del cumplimiento de estas normas constituyen la fuente principal del contenido de las opiniones o informes.

0.3 Las normas de procedimiento aplicables a todo tipo de auditorías son:

- (a) El auditor debe planear sus tareas de manera tal que se asegure la realización de una auditoría de alta calidad y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas (veasé párrafo 1.1).
- (b) El trabajo realizado por el personal de auditoría en cada nivel, y en cada fase de la fiscalización, debe ser adecuadamente supervisado durante la auditoría y la documentación obtenida debe ser revisada por un miembro experimentado del equipo fiscalizador (veasé párrafo 2.1).
- (c) El auditor, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno (veasé párrafo 3.1).
- (d) En la ejecución de la auditoría de la regularidad (financiera) conviene verificar la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes. El auditor debe diseñar acciones y procedimientos de fiscalización que ofrezcan una garantía razonable de que se detecten los errores, las irregularidades y los actos ilícitos que pudieran repercutir directa y sustancialmente sobre los valores que figuran en los estados financieros, o sobre los resultados de la auditoría de regularidad. Asimismo, el auditor debe tener conocimiento de la eventual existencia de actos ilícitos que puedan afectar indirecta y sustancialmente los valores que figuran en los estados financieros o los resultados de la auditoría de regularidad.

En la auditoría operacional o de gestión conviene evaluar la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes ya que ello es necesario para cumplir los objetivos de la fiscalización. El auditor debe diseñar la fiscalización de manera que ofrezca una garantía razonable de que se detecten los actos ilícitos que pudieran afectar significativamente a los objetivos de la auditoría. Asimismo, el auditor debe prestar especial atención a las situaciones o transacciones susceptibles de entrañar actos ilícitos que pudieran afectar indirectamente los resultados de la fiscalización.

Cualquier indicación de la existencia de irregularidades, actos ilegales, fraude o algún error que podrían tener efectos materiales sobre la auditoría en curso deberían motivar al auditor de prolongar los procedimientos para poder verificar o disipar ese tipo de sospechas.

La auditoría de la regularidad constituye un aspecto esencial de la fiscalización pública. Uno de los objetivos más importantes que este tipo de auditoría asigna a la EFS es el de velar, con todos los medios disponibles, por la integridad y validez del presupuesto y de las cuentas públicas. Gracias a ello, el Parlamento o la autoridad destinataria de los informes de auditoría están en condiciones de constatar con certeza la magnitud y la evolución de las obligaciones financieras del Estado. A tal fin, la EFS procederá al examen de las cuentas y de los estados financieros de la Administración con objeto de asegurar que todas las operaciones, y sólo ellas, han sido debidamente contraídas, ordenadas, liquidadas y registradas. Si no se detecta ninguna irregularidad, la fiscalización concluye ordinariamente con una "aprobación" (veasé párrafo 4.1).

- (e) Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables (veasé párrafo 5.1).
- (f) En la auditoría de regularidad y financiera, y en cualquier otra clase de auditoría cuando proceda, los auditores deben examinar las cuentas para determinar si se han cumplido normas de contabilidad aceptables para la presentación o la publicación de los informes financieros. El examen de las cuentas debe realizarse de manera que proporcione una base racional para poder expresar una opinión sobre ellas

(vease párrafo 6.1).

## **1. Planeación**

1.1 Las normas de procedimiento establecen:

El auditor debe planear sus tareas de manera que asegure la realización de una auditoría de alta calidad y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas (vease párrafo 0.3a).

Los siguientes párrafos explican el significado de la planeación como una norma de auditoría.

1.2 Las EFS deben dar prioridad absoluta a aquellas fiscalizaciones que han de realizar por imperativo legal y establecer un orden de prioridad para aquellas otras que discrecionalmente le compete llevar a cabo.

1.3 En la planeación de una auditoría, el auditor debe:

- (a) señalar los aspectos más importantes del ámbito en el que opere la entidad fiscalizada
- (b) llegar a comprender las relaciones entre las distintas esferas de responsabilidad
- (c) tener en cuenta la forma, el contenido y los destinatarios de las opiniones, conclusiones e informes de fiscalización
- (d) concretar los objetivos de la fiscalización y las comprobaciones necesarias para alcanzarlos
- (e) determinar cuáles son los sistemas de gestión y de control principales y realizar un estudio preliminar para señalar sus ventajas e inconvenientes
- (f) determinar la importancia relativa de las materias que se van a estudiar
- (g) revisar la auditoría interna de la entidad fiscalizada y sus programas de trabajo
- (h) establecer el margen de confianza que debe otorgarse a los trabajos realizados por otros auditores, por ejemplo, los auditores internos
- (i) determinar los métodos de fiscalización más eficientes y eficaces
- (j) asegurar que se realice una investigación para determinar si se ha adoptado alguna disposición en relación con las conclusiones y recomendaciones establecidas en los informes anteriores y
- (k) recopilar la documentación conveniente relacionada con el plan de auditoría y con el trabajo práctico previsto.

1.4 En la planeación de una fiscalización, los pasos que normalmente se dan, son los siguientes:

- (a) reunir información sobre la entidad fiscalizada y su organización, con el fin de determinar los riesgos y valorar la importancia relativa
- (b) definir los objetivos y el alcance de la fiscalización
- (c) llevar a cabo un análisis preliminar para determinar los métodos que han de adoptarse y la naturaleza y extensión de las investigaciones que después habrán de realizarse
- (d) destacar los problemas especiales previstos cuando se planificó la auditoría
- (e) elaborar un presupuesto y un programa de la fiscalización
- (f) determinar las necesidades de personal y formar el equipo que ha de realizar la fiscalización y

- (g) dar a conocer a la entidad fiscalizada el alcance, los objetivos y los criterios de valoración adoptados en relación con la fiscalización y discutirlos con ella si fuese necesario.

La EFS podrá, durante la realización de la fiscalización, revisar el plan, siempre que fuese necesario.

## **2. Supervisión y revisión**

Las normas de procedimiento establecen:

El trabajo realizado por el personal de auditoría en cada nivel, y en cada fase de la fiscalización, debe ser adecuadamente supervisado durante la auditoría y la documentación obtenida debe ser revisada por un miembro experimentado del equipo fiscalizador (vease párrafo 0.3b).

Los párrafos siguientes explican el significado de la supervisión y la revisión como norma de auditoría.

2.2 La supervisión es esencial para asegurar el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y el mantenimiento de la calidad del trabajo. Una supervisión y un control adecuados son por consiguiente necesarios en todos los casos, con independencia de la capacidad de cada auditor concreto.

2.3 La supervisión debe estar dirigida tanto al contenido como al método de la fiscalización. Esto supone que:

- (a) los miembros del equipo auditor tengan un claro y adecuado conocimiento del plan de fiscalización
- (b) la fiscalización se realice de acuerdo con las normas y prácticas de la EFS
- (c) el plan de fiscalización y las actuaciones previstas en el mismo se sigan, a menos que se autorice algún cambio
- (d) los documentos de trabajo contengan las pruebas que sirvan de fundamento suficiente y adecuado a las conclusiones, recomendaciones y opiniones expresadas
- (e) el auditor lleve a cabo los objetivos establecidos y
- (f) el informe incluya, de forma adecuada, las conclusiones, recomendaciones y opiniones.

2.4 Todo el trabajo de fiscalización debe ser revisado por un miembro cualificado del equipo antes de que se adopten los criterios finales y esto debe hacerse durante el proceso de fiscalización. Esta revisión aporta a la tarea fiscalizadora mucho más que una uniformidad de juicio y de criterio y debe garantizar que:

- (a) todas las evaluaciones y conclusiones están firmemente fundamentadas y se justifican mediante los oportunos documentos que son los que sirven de base para la formación de la opinión o informe final de fiscalización
- (b) todos los errores, deficiencias y cuestiones extraordinarias se han descrito y documentado adecuadamente y, o bien se han resuelto de manera satisfactoria, o bien se han sometido a la atención de un funcionario de más jerarquía dentro de la EFS y
- (c) los cambios y las mejoras indispensables para la realización de futuras fiscalizaciones han sido descritos, anotados y tenidos en cuenta en planes de auditoría posteriores y en el programa de perfeccionamiento de personal.

2.5 Esta norma tiene una significación distinta en las EFS constituidas como órgano colegiado. En ellas, todas las decisiones, exceptuando las de rutina, se adoptan de forma colegial en función de la importancia del asunto. En tales organizaciones, la entidad en su conjunto decide el alcance del examen, las comprobaciones que deben realizarse y los métodos que se utilizarán.

### **3. Examen y evaluación del control interno**

3.1 Las normas de procedimiento establecen:

El auditor, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno (vease párrafo 0.3c).

Los párrafos siguientes explican el significado del control interno como norma de fiscalización.

3.2 El examen y la evaluación del control interno deben realizarse según el tipo de fiscalización. En el caso de una auditoría de regularidad (financiera), el examen y la evaluación han de recaer principalmente sobre los dispositivos establecidos para proteger los activos y los recursos y para asegurar la exactitud e integridad de los asientos contables. En el caso de una auditoría de regularidad (de cumplimiento), el estudio y la evaluación han de realizarse principalmente sobre los métodos y procedimientos establecidos para ayudar a los gestores en el cumplimiento de las leyes y reglamentos. En el caso de una auditoría operacional de gestión se han de realizar sobre todos aquellos sistemas y procedimientos establecidos con objeto de servir de apoyo para que la entidad fiscalizada lleve a cabo sus actividades de forma económica, eficiente y eficaz, con absoluta observancia de las directrices de la empresa, y para presentar una información financiera y administrativa oportuna y fiable.

3.3 La extensión del examen y la evaluación del control interno depende de los objetivos de la auditoría y del grado de exactitud que se pretende.

3.4 Cuando los sistemas de información, sean contables o de cualquier otro tipo, estén informatizados, el auditor debe determinar si los controles internos funcionan de forma que garanticen la exactitud, fiabilidad e integridad de los datos.

### **4. Conformidad a las leyes y reglamentos vigentes**

4.1 Las normas de procedimiento establecen:

En la ejecución de la auditoría de la regularidad (financiera) conviene verificar la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes. El auditor debe diseñar acciones y procedimientos de fiscalización que ofrezcan una garantía razonable de que se detecten los errores, las irregularidades y los actos ilícitos que pudieran repercutir directa y sustancialmente sobre los valores que figuran en los estados financieros, o sobre los resultados de la auditoría de regularidad. Asimismo, el auditor debe tener conocimiento de la eventual existencia de actos ilícitos que puedan afectar indirecta y sustancialmente los valores que figuran en los estados financieros o los resultados de la auditoría de regularidad.

En la auditoría operacional o de gestión conviene evaluar la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes ya que ello es necesario para cumplir los objetivos de la fiscalización. El auditor debe diseñar la fiscalización de manera que ofrezca una garantía razonable de que se detecten los actos ilícitos que pudieran afectar significativamente a los objetivos de la auditoría. Asimismo, el auditor debe prestar especial atención a las situaciones o transacciones susceptibles de entrañar actos ilícitos que pudieran afectar indirectamente los resultados de la fiscalización.

La auditoría de la regularidad constituye un aspecto esencial de la fiscalización pública. Uno de los objetivos más importantes que este tipo de auditoría asigna a la EFS es el de velar, con todos los medios disponibles, por la integridad y validez del presupuesto y de las cuentas públicas. Gracias a ello, el Parlamento o la autoridad destinataria de los informes de auditoría están en condiciones de constatar con certeza la magnitud y la evolución de las obligaciones financieras del Estado. A tal fin, la EFS procederá al examen de las cuentas y de los estados financieros de la Administración con objeto de asegurar que todas las operaciones, y sólo ellas, han sido debidamente contraídas, ordenadas, liquidadas y registradas. Si no se detecta ninguna irregularidad, la fiscalización concluye ordinariamente con una "aprobación" (vease párrafo 0.3d).

En los párrafos siguientes se explica el alcance de la conformidad como norma de fiscalización.

4.2 El examen de la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes reviste una importancia particular en la fiscalización de los programas públicos, ya que los responsables de adoptar las decisiones deben saber si se han respetado las leyes y reglamentos, si sus resultados son conformes a los objetivos propuestos y, en su defecto, qué

modificaciones se consideran necesarias. Adicionalmente, las organizaciones, programas, servicios, actividades y funciones públicas emanan de las leyes y están sujetos a reglas y disposiciones más específicas.

4.3 Los encargados de la planeación de la auditoría deben informarse de las exigencias de conformidad aplicables a la entidad fiscalizada. Dada la diversidad de leyes y reglamentos aplicables a una auditoría específica, el auditor debe determinar, a su juicio profesional, qué leyes y reglamentos pueden influenciar significativamente los objetivos de su labor.

4.4 Asimismo, el auditor debe tener conocimiento de la eventual existencia de actos ilícitos que puedan afectar indirecta y sustancialmente los valores que figuran en los estados financieros o los resultados de la auditoría de regularidad. Cuando las acciones y procedimientos de auditoría indiquen la existencia o la posibilidad de actos ilícitos, el auditor debe determinar la medida en que dichos actos afectan a los resultados de la auditoría.

4.5 Al realizar sus auditorías conforme a la presente norma, los auditores deben elegir y aplicar las acciones y procedimientos de fiscalización que, a su juicio profesional, sean apropiados para cada circunstancia. El diseño de dichas acciones y procedimientos deberá estar orientado a obtener pruebas suficientes, apropiadas y pertinentes para justificar razonablemente las opiniones y conclusiones del auditor.

4.6 La dirección es normalmente la instancia responsable de implantar un sistema eficaz de control interno que garantice la conformidad a las leyes y reglamentos. Al diseñar las acciones y procedimientos de auditoría para examinar dicha conformidad, el auditor debe evaluar los controles internos de la entidad y valorar el riesgo de que el sistema de control no prevenga o detecte los casos de incumplimiento.

4.7 Sin restringir la independencia de la EFS, el auditor debe ejercer la debida diligencia y prudencia profesionales al difundir las acciones y procedimientos de auditoría relativos a estos actos ilícitos, de manera que no interfiera en posibles investigaciones futuras o procedimientos legales. La diligencia debida incluye, si correspondiere, el recurso a la asistencia legal adecuada y la consulta de las autoridades judiciales apropiadas para decidir las acciones y procedimientos a seguir.

## **5. Pruebas de auditoría**

5.1 Las normas de procedimiento establecen:

Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables (vease párrafo 0.3e).

Los párrafos siguientes explican el significado de las pruebas de auditoría como norma de fiscalización.

5.2 Los resultados, las conclusiones y las recomendaciones recogidas en una auditoría deben estar basados en pruebas. Dado que los auditores raramente tienen la oportunidad de opinar sobre toda la información de la entidad fiscalizada es decisivo que las técnicas de recopilación de datos y de muestreo sean cuidadosamente elegidas. Cuando los datos obtenidos mediante sistemas informatizados sean parte importante de la auditoría y la fiabilidad de los datos sea decisiva para el logro del objetivo de la fiscalización, los auditores deben cerciorarse de que los datos son fiables y pertinentes.

5.3 Para recopilar las pruebas correspondientes, los auditores deben ser expertos en técnicas y procedimientos de inspección, observación, investigación y confirmación. Las EFS deben asegurarse de que las técnicas empleadas son suficientes para detectar de una forma razonable todos los errores e irregularidades cuantitativamente esenciales.

5.4 Al escoger los métodos y procedimientos ha de tenerse en cuenta la calidad de las pruebas. Así, las pruebas deben ser adecuadas, pertinentes y razonables.

5.5 Los auditores deben justificar documentalmente, de manera adecuada, todos los hechos relativos a la fiscalización, incluso los antecedentes y la extensión de la planeación, del trabajo realizado y de los hechos puestos de manifiesto.

- 5.6 Una documentación adecuada es importante por diversas razones:
- (a) para confirmar y fundamentar las opiniones e informes del auditor
  - (b) para incrementar la eficiencia y la eficacia de la auditoría
  - (c) como fuente de información en la preparación de los informes o en la respuesta a las preguntas de la entidad fiscalizada o de otras partes interesadas
  - (d) como prueba del cumplimiento por parte del auditor de las normas de auditoría
  - (e) para facilitar la planeación y la supervisión
  - (f) como ayuda al desarrollo profesional del auditor
  - (g) como ayuda para garantizar que los trabajos delegados han sido realizados satisfactoriamente y
  - (h) como prueba del trabajo realizado, para futuras referencias.

5.7 El auditor debe tener en cuenta que el contenido y la disposición de los documentos de trabajo reflejan su grado de preparación, experiencia y conocimiento. Los documentos de trabajo deben ser lo suficientemente completos y detallados como para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido previa relación con la auditoría, descubrir a través de ellos el trabajo realizado para fundamentar las conclusiones.

## **6. Examen de las cuentas**

6.1 Las normas de procedimiento establecen:

En la auditoría de regularidad y financiera, y en cualquier otra clase de auditoría cuando proceda, los auditores deben examinar las cuentas para determinar si se han cumplido normas de contabilidad aceptables para la presentación o la publicación de los informes financieros. El examen de las cuentas debe realizarse de manera tal que proporcione una base racional para poder expresar una opinión sobre ellas (veasé párrafo 0.3f).

Los siguientes párrafos explican el significado del examen de las cuentas como norma de fiscalización.

6.2 El examen de las cuentas se dirige a determinar la existencia de los enlaces adecuados entre ellas y entre sus distintos elementos, de forma que pueda detectarse cualquier error y cualquier tendencia anómala. El auditor debe por lo tanto examinar detenidamente las cuentas y determinar:

- (a) si han sido elaboradas de acuerdo con normas de contabilidad aceptables
- (b) si se presentan teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad fiscalizada
- (c) si ofrecen suficiente información sobre las diferentes partidas de las mismas y
- (d) si las diferentes partidas de las cuentas se valoran y presentan de una manera adecuada.

6.3 Los métodos y técnicas aplicables dependen en gran parte de la naturaleza, alcance y objetivos de la auditoría y del conocimiento y el criterio del auditor.

6.4 Cuando la EFS deba elaborar un informe sobre la ejecución de las leyes presupuestarias, la auditoría comprenderá:

- (a) en el caso de la cuenta de ingresos: constatación de si las previsiones corresponden al proyecto presupuestario inicial y de si la auditoría de los impuestos, tasas y contribuciones especiales y los recibos imputados puede realizarse mediante la comparación de estos datos con las cuentas anuales de la actividad fiscalizada;

(b) en el caso de las cuentas de gastos: verificación de los créditos presupuestarios, de los presupuestos complementarios y, para los remanentes, de los estados financieros del ejercicio precedente.

ISSAI 400

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Para más información visite [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



*Normas para la  
Elaboración de los  
Informes en la  
Fiscalización Pública*

# INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

---

## PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK  
TEL.: +45 3392 8400 • FAX: +45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

# INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF  
(Austrian Court of Audit)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
A-1033 VIENNA  
AUSTRIA  
Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

1. No resulta práctico formular una regla general que sirva para la elaboración de informes en cada caso especial. Estas normas son exclusivamente una guía que ayude, y no reemplace, el prudente criterio del auditor, en la formación de su opinión o informe.
2. La expresión "elaboración de un informe" comprende tanto la opinión y cualquier otro comentario del auditor sobre un conjunto de cuentas formulados como resultado de una auditoría financiera o de regularidad, como el informe del auditor emitido al término de una auditoría operacional de gestión.
3. La opinión del auditor sobre un conjunto de cuentas se realiza generalmente de una forma concisa y uniforme y refleja los resultados de un conjunto de comprobaciones y otras actividades fiscalizadoras. A menudo es obligatorio informar acerca de la legalidad de las operaciones y de cuestiones tales como la inadecuación de los sistemas de control o los actos ilegales o fraudulentos. En algunos países, las obligaciones constitucionales o legales pueden exigir que la EFS elabore un informe de la ejecución de las leyes presupuestarias, que contraste las previsiones y las autorizaciones presupuestarias de los resultados efectivos, tal y como se presenta en los estados financieros.
4. En una auditoría operacional de gestión el auditor informa de la economía y eficiencia con la que los recursos se adquieren y utilizan y de la eficacia con que se han alcanzado los objetivos. El alcance y la naturaleza de tales informes pueden variar considerablemente, ya se trate, por ejemplo, de determinar si los recursos han sido aplicados en forma adecuada, de comentar cuál ha sido la repercusión de las directrices y de los programas o de recomendar la modificación de los proyectos para obtener mejores resultados.
5. Con el fin de tener en cuenta las necesidades racionales del destinatario, el informe del auditor, tanto en la auditoría de regularidad como en la operativa, puede tener que referirse a periodos de tiempo o ciclos más amplios y que cumplir requisitos de publicación consecuentes y adecuados.
6. Para facilitar todo lo que se refiere a este capítulo, queremos aclarar que, la palabra "opinión" se utiliza para expresar las conclusiones a que llega el auditor como resultado de la realización de una auditoría financiera y de regularidad y puede abarcar las cuestiones descritas en el párrafo 3; la palabra "informe" se utiliza para expresar las conclusiones que siguen a una auditoría operacional de gestión, tal y como se describen en el párrafo 4.
7. La norma relativa a la elaboración de los informes establece:
  - (a) Al final de cada fiscalización el auditor debe preparar por escrito su opinión o informe, poniendo de manifiesto, de forma adecuada, los hechos descubiertos; su contenido debe ser fácil de entender, estar exento de vaguedades o ambigüedades, incluir sólo aquella información debidamente documentada, y además debe ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo.
  - (b) Corresponde a la EFS decidir en última instancia las acciones que deberán emprenderse en relación a las prácticas fraudulentas o a las graves irregularidades constatadas por los auditores.

En relación a la auditoría de regularidad, el auditor debe preparar un informe escrito, que bien formará parte del informe de las cuentas o será presentado por separado, de los controles de la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes. El informe comprenderá una declaración de la confirmación positiva de las partidas comprobadas y una confirmación negativa de las partidas no comprobadas.

En relación a la auditoría operacional o de gestión, el informe debe incluir todos los casos relevantes de incumplimiento que sean pertinentes para los objetivos de la auditoría.

Los párrafos siguientes explican el significado de esta norma. El párrafo 8 trata de las opiniones y de los informes, los párrafos 9 - 20 se centran en las opiniones y los párrafos 21 - 26 en los informes.

8. La forma y el contenido de las opiniones y de los informes de auditoría se fundamentan en los siguientes principios generales:
  - (a) Título. La opinión o el informe deben ir precedidos de un título o encabezamiento adecuado, que facilite al lector distinguirlos de las declaraciones e informaciones emitidas por otros.
  - (b) Firma y fecha. La opinión o el informe deben estar debidamente firmados. La inclusión de la fecha pone de manifiesto que el auditor ha tenido en cuenta los acontecimientos y las operaciones ocurridos hasta la misma. La fecha, en el caso de las auditorías de regularidad y financieras, puede ir más allá del periodo de

las propias cuentas.

- (c) **Objetivos y alcance.** La opinión o el informe deben incluir una referencia a los objetivos y al alcance de la auditoría. Esta información establece la finalidad y los límites de la auditoría.
- (d) **Integridad.** Las opiniones deben adjuntarse y publicarse con las cuentas a que hacen referencia, pero los informes de las auditorías operativas pueden publicarse independientemente de las cuentas. Las opiniones o los informes del auditor deben publicarse tal como han sido presentadas por el auditor. En el ejercicio de su independencia las EFS deben tener la posibilidad de manifestar lo que juzguen conveniente, pero en determinadas ocasiones pueden poseer información que, por razones de interés nacional, no deba ser libremente publicable. Esto puede afectar a la integridad del informe. En este caso el auditor tiene la obligación de decidir acerca de la necesidad de realizar un informe por separado y no sujeto a publicación, que incluya la información confidencial o las materias reservadas.
- (e) **Destinatario.** Tanto en la opinión como en el informe debe señalarse con claridad, de acuerdo con las circunstancias en que se desarrolle la fiscalización y con las costumbres y las normas locales, a quiénes van dirigidos. Esto puede ser innecesario cuando existan procedimientos formales para su distribución.
- (f) **Señalamiento de la materia a que se refieren.** Tanto en la opinión como en el informe deben señalarse las cuentas (en el caso de auditorías financieras y de regularidad) o el ámbito (en el caso de auditorías operacionales de gestión) a las que hacen referencia, y datos tales como el nombre de la entidad fiscalizada, la fecha y el periodo a que las cuentas se refieren y la materia objeto de fiscalización.
- (g) **Fundamento legal.** Las opiniones y los informes deben hacer referencia a la legislación o autorización en que se base la fiscalización.
- (h) **Cumplimiento de las normas.** Las opiniones y los informes deben indicar qué normas o costumbres se han seguido en la realización de la fiscalización, garantizando, de este modo, que la auditoría se ha llevado a cabo con arreglo a procedimientos generalmente aceptados.
- (i) **Oportunidad.** Las opiniones y los informes deben presentarse lo más pronto posible para ser así de mayor utilidad a los destinatarios, en especial a aquéllos que tengan que adoptar alguna medida.

9. La opinión se presenta normalmente en un documento uniforme en el que ha de hacerse referencia a las cuentas en su conjunto, evitando así mencionar con detalle los datos en que se sustentan, pero facilitando a los destinatarios un conocimiento general de la materia. La naturaleza de esta opinión dependerá de las normas por las que se rija la fiscalización, pero su contenido deberá necesariamente determinar sin ambigüedad si se da con reparos o sin ellos y, en este último caso, si los reparos son parciales o la opinión es adversa (párrafo 14) o no puede darse (párrafo 15).

10. Una opinión sin reparos se da cuando el auditor está satisfecho con todo lo esencial, esto es:

- (a) si las cuentas se han elaborado aplicando normas y directrices de contabilidad aceptables y esa aplicación ha sido consecuente
- (b) si las cuentas han cumplido con las exigencias legales y con los reglamentos pertinentes
- (c) si la situación de las cuentas concuerda con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad fiscalizada y
- (d) si existe una adecuada y completa presentación de las cuestiones importantes relacionadas con las cuentas.

11. **Cuestiones de importancia.** En determinadas ocasiones, el auditor puede considerar que el lector no obtendrá un adecuado conocimiento de la situación financiera a menos que se ponga de relieve alguna cuestión extraordinaria o importante. Como principio general, el auditor que emite una opinión sin reparos no hace referencia en ella a aspectos específicos de las cuentas, lo que podría ser interpretado erróneamente como una salvedad. Para evitar dar esa impresión, las referencias que se deseen hacer a las "cuestiones importantes" se presentarán en un párrafo por separado de la opinión. Sin embargo, el auditor no deberá hacer uso del párrafo referente a "cuestiones importantes" para rectificar algún fallo en la presentación de las cuentas, ni como alternativa o sustitución de una opinión con reparos.

12. Al auditor puede serle imposible emitir una opinión sin reparos cuando se den cualquiera de las circunstancias siguientes y, a su juicio, su repercusión en las cuentas sea o pueda ser importante:
- (a) que haya existido alguna limitación en el ámbito de la fiscalización
  - (b) que el auditor considere que los estados son incompletos, o dan una impresión equivocada o se apartan, de forma injustificada, de las normas de contabilidad aceptables
  - (c) que exista una incertidumbre que afecte a las cuentas.
13. Opinión con reparos. Debe emitirse una opinión con reparos cuando el auditor no está de acuerdo, o tiene dudas sobre algún aspecto específico de las cuentas que sea importante pero no fundamental para la adecuada comprensión de las mismas. Los términos de la opinión con reparos normalmente indican un resultado satisfactorio de la auditoría supeditado a una declaración clara y concisa de las cuestiones en desacuerdo o sobre las que existen dudas. Si los efectos financieros de la incertidumbre o desacuerdo están cuantificados por el auditor, se facilita la labor de los usuarios de los estados aunque esto no es siempre practicable o pertinente.
14. Opinión adversa. Una opinión adversa se da cuando el auditor es incapaz de formar una opinión sobre los estados financieros como un todo por un desacuerdo tan fundamental que repercute en la situación presentada hasta tal punto que una opinión con reparos en algunos aspectos no fuera adecuada. Los términos en que está redactada la opinión indican claramente un resultado no satisfactorio de la fiscalización, seguido de una especificación clara y concisa de los aspectos con los cuales está en desacuerdo. También en este caso es de gran utilidad que los efectos financieros se cuantifiquen siempre que ello sea pertinente y factible.
15. Abstención de opinión. Cuando el auditor no puede formarse una opinión sobre las cuentas, consideradas en su conjunto, debido a alguna duda o defecto tan fundamentales que una opinión con reparos no sería adecuada, se abstiene de pronunciarse. Los términos de la abstención deben dejar claro que no puede emitirse una opinión, especificando clara y concisamente todos los puntos de duda.
16. Es habitual que las EFS proporcionen un informe detallado, ampliando su opinión, en los casos en los que no haya podido darse una opinión sin reparos.
17. Además, las auditorías de regularidad requieren a menudo que se presenten informes cuando existen deficiencias en los sistemas de control financiero o de contabilidad (como aspectos distintos de los propios de las auditorías de gestión). Esto puede ocurrir no solamente cuando las deficiencias afectan a los propios procedimientos de la entidad fiscalizada, sino también cuando están relacionados con el control que ésta ejerce sobre las actividades de otros. El auditor debe también informar sobre irregularidades importantes, reales o potenciales, sobre falta de concordancia en la aplicación de las normas o sobre casos de fraude o corrupción.
18. Las EFS que poseen un estatuto jurisdiccional tienen la facultad de sancionar ciertas irregularidades constatadas en las cuentas. Las EFS están autorizadas a ajustar las cuentas de los contables y a imponer sanciones y, en determinadas circunstancias, a suspenderlos o cesarlos de su cargo.
19. Al informar sobre los casos de irregularidades o incumplimiento de las leyes y reglamentos, los auditores deben procurar que los resultados se reflejen adecuadamente. El alcance del incumplimiento puede ser referido al número de los casos examinados o cuantificado en términos monetarios.
20. Estos informes pueden redactarse separadamente de los reparos. Debido a su naturaleza suelen contener críticas importantes, pero, para ser constructivos, deben mencionar también las medidas a adoptar para remediar la situación, lo que se logra mediante la incorporación, por parte de la entidad fiscalizada o del auditor, de declaraciones que incluyan conclusiones o recomendaciones.
21. A diferencia de las auditorías de regularidad, que están sujetas a requisitos y condiciones específicos, las auditorías operativas tienen una naturaleza más amplia y están más abiertas a la crítica y a la interpretación. Su alcance es también más selectivo, pueden ser realizadas a través de un periodo de varios años, no sólo de un periodo financiero, y no se refieren, normalmente, a ninguna cuenta concreta. Como consecuencia, los informes de auditoría operacional de gestión son más variados y contienen más discusiones y debates razonados.
22. El informe de auditoría operacional o de gestión debe enunciar claramente los objetivos de ésta y su alcance. Los informes pueden incluir algunas críticas (por ejemplo, en aquellos casos en que, por interés público o en virtud de

la obligación de rendir cuentas, se llama la atención respecto de cuestiones importantes, despilfarros, pérdidas o ineficiencias), o pueden no incluirlas pero sí ofrecer información, asesoramiento o garantía independientes sobre si se ha logrado, y en qué grado, la economía, la eficiencia y la eficacia.

23. No es normal que el auditor emita una opinión global del cumplimiento por parte de la entidad fiscalizada de los principios de economía, eficiencia y eficacia, de la misma forma que lo hace sobre las cuentas. Cuando la naturaleza de la fiscalización permita que esto se haga en relación con determinadas actividades de la entidad fiscalizada, el auditor debe emitir un informe en el que describa las circunstancias del caso y llegue a conclusiones específicas en vez de hacer una declaración normal. Cuando la fiscalización se limite a analizar si existen suficientes controles para asegurar la economía, la eficacia y la eficiencia, el auditor puede emitir una opinión más general.

24. Los auditores deben tener presente que sus juicios se aplican a actividades derivadas de decisiones adoptadas por administraciones anteriores. Por lo tanto, deben ser muy cuidadosos al emitir tales juicios y el informe debe indicar la naturaleza y la extensión de los datos de que disponía (o de que debía disponer) la entidad fiscalizada en el momento en que se tomaron las decisiones. Al establecer claramente el alcance, los objetivos y los resultados de la fiscalización, el informe pone de manifiesto a todo el que lo lea que el auditor es imparcial. La imparcialidad también supone la exposición de las deficiencias o de los hallazgos críticos de forma que dé lugar a que se corrijan y a que se mejoren los sistemas y la dirección de la entidad fiscalizada. Por consiguiente, y para asegurar que en el informe de fiscalización los hechos se presenten de forma completa, precisa e imparcial, éstos se concuerdan, generalmente, con la entidad fiscalizada. Puede también ser necesario incluir las respuestas de la entidad fiscalizada a las cuestiones suscitadas, bien en toda su integridad o resumidas, especialmente en el caso en que las EFS expresen sus propios puntos de vista o recomendaciones.

25. Los informes de la auditoría operacional o de gestión no deben sólo limitarse a criticar el pasado, sino que deben también ser constructivos. Las conclusiones y recomendaciones del auditor constituyen un aspecto muy importante de la fiscalización y, cuando proceda, se redactarán como guías de funcionamiento. Normalmente estas recomendaciones indican las mejoras necesarias pero no cómo lograrlas, aunque hay ocasiones en que las circunstancias justifican una recomendación concreta, por ejemplo corregir un defecto en una norma para conseguir una mejora administrativa.

26. En la formulación y el seguimiento de las recomendaciones el auditor debe ser objetivo e independiente y poner más atención en si las deficiencias encontradas se han corregido que en si se han cumplido determinadas recomendaciones.

27. Al elaborar su opinión o informe de fiscalización, el auditor debe tener en cuenta la importancia de la cuestión dentro del conjunto de las cuentas (auditoría financiera y de regularidad) o la naturaleza de la entidad fiscalizada o de su actividad (auditoría operacional de gestión).

28. En las auditorías financieras y de regularidad, si el auditor llega a la conclusión de que, dadas las circunstancias, la cuestión no afecta de forma importante a la situación que reflejan las cuentas, la opinión no debe contener reparos. Si el auditor decide que una cuestión es importante debe emitir una opinión con reparos y determinar de qué tipo de reparos se trata (párrafos 12 - 15).

29. En el supuesto de auditorías operacionales o de gestión, la opinión será más subjetiva, ya que el informe no se refiere tan directamente a las cuentas. Por lo tanto, el auditor puede determinar que la importancia en cuanto a la naturaleza o al contexto se refiere, tiene más relevancia que su aspecto cuantitativo.