

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

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;
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.