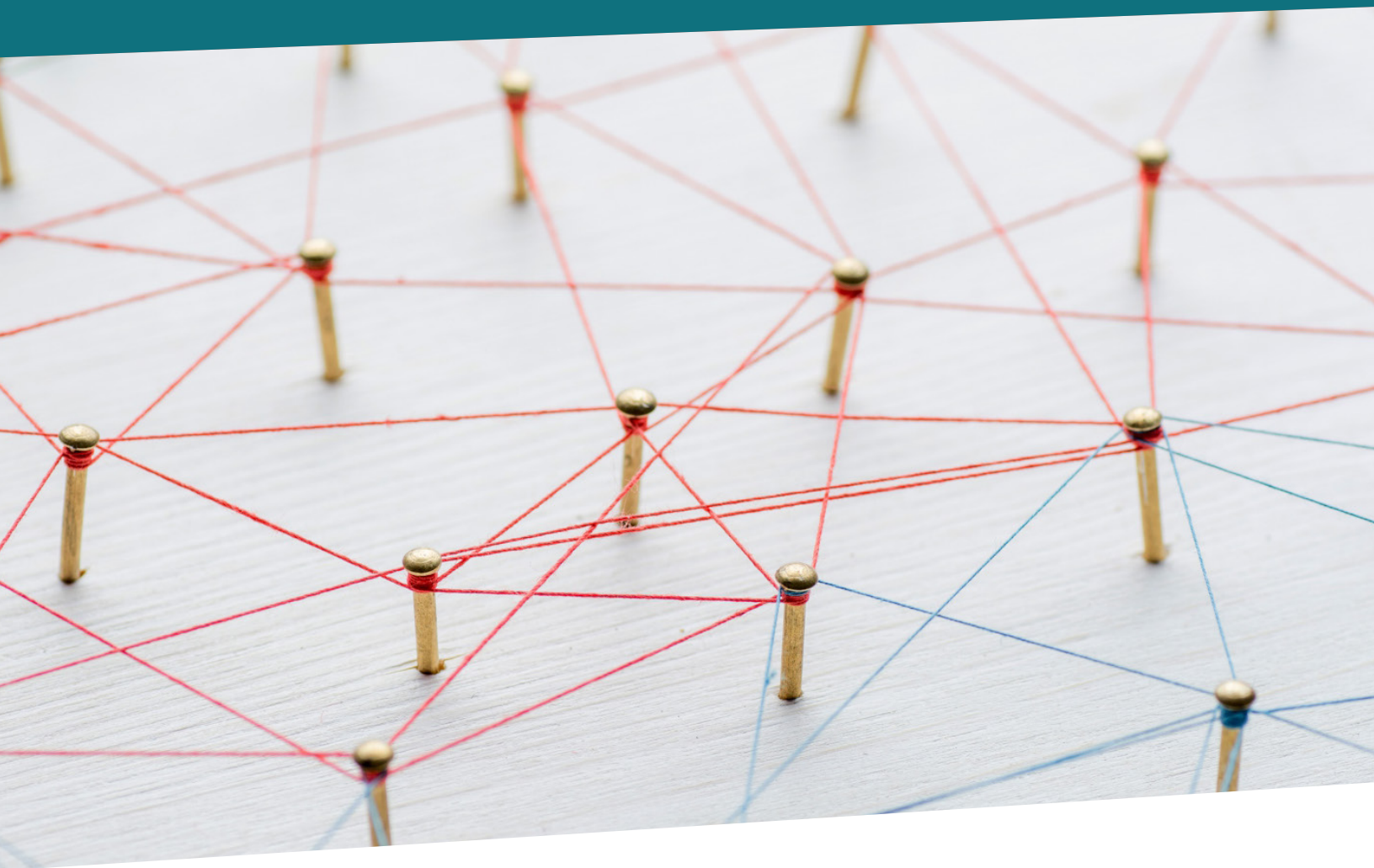


# Reforzar la credibilidad presupuestaria mediante auditorías externas

Un manual para auditores



**United  
Nations**

Department of  
Economic and  
Social Affairs



**International  
Budget  
Partnership**

# Reforzar la credibilidad presupuestaria mediante auditorías externas

Un manual para auditores

Para más información, visite:

Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas

<http://www.un.org/desa>

División de Instituciones Públicas y Gobierno Digital de las Naciones Unidas

<https://publicadministration.un.org>

International Budget Partnership

<https://internationalbudget.org>

Comentarios y opiniones: [info@internationalbudget.org](mailto:info@internationalbudget.org); [dpidg@un.org](mailto:dpidg@un.org)

## Declaraciones de misión

### DESA

El Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la Secretaría de las Naciones Unidas es una interfaz vital entre las políticas globales en las esferas económica, social y medioambiental del desarrollo sostenible y la acción nacional.

El Departamento trabaja en tres áreas principales interrelacionadas:

- i. recopila, genera y analiza una amplia gama de datos e información económica, social y medioambiental a la que recurren los Estados Miembros de las Naciones Unidas para examinar problemas comunes y hacer balance de las opciones políticas;
- ii. facilita las negociaciones de los Estados Miembros en numerosos órganos intergubernamentales sobre líneas de actuación conjuntas para abordar los retos mundiales actuales o emergentes; y
- iii. asesora a los gobiernos interesados sobre las formas y medios de traducir los marcos políticos elaborados en las conferencias y cumbres de las Naciones Unidas en programas a nivel nacional y, mediante la asistencia técnica, ayuda a crear capacidades nacionales.

### IBP

El International Budget Partnership colabora en todo el mundo con analistas presupuestarios, organizadores y defensores comunitarios que trabajan para impulsar sistemas presupuestarios públicos que funcionen para las personas, no para intereses especiales. Juntos, generamos datos, abogamos por la reforma y desarrollamos las capacidades y los conocimientos de las personas para que todos puedan tener voz en las decisiones presupuestarias que afectan a sus vidas.

## Descargo de responsabilidad

Los términos “país” y “economía” utilizados en este Informe se refieren, según el caso, a territorios o zonas; las denominaciones empleadas y la forma en que aparecen presentados los datos no implican juicio alguno por parte de la Secretaría de las Naciones Unidas sobre la condición jurídica de ninguno de los países, territorios, ciudades o zonas citados o de sus autoridades, ni respecto de la delimitación de sus fronteras o límites. Además, las designaciones de los grupos de países tienen como único objetivo la conveniencia estadística o analítica y no expresan un juicio sobre la etapa de desarrollo alcanzada por un país o área en particular en el proceso de desarrollo. La referencia a empresas y a sus actividades no debe interpretarse como un respaldo de las Naciones Unidas a dichas empresas o a sus actividades.

Las opiniones expresadas en esta publicación son las de los autores y no reflejan necesariamente las de las Naciones Unidas y el International Budget Partnership ni las de sus directivos, ni las de los expertos cuyas contribuciones se reconocen.

**Coordinadores principales:** Aránzazu Guillán Montero (UNDESA/DPIDG), Claire Schouten (IBP)

**Editora:** Debby Friedman

**Maquetación:** Clung Wicha Press Co., Ltd.

**Cita sugerida:** Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas (DAES) y el International Budget Partnership (IBP), 2023. *Fortalecimiento de la credibilidad presupuestaria mediante auditorías externas: Un manual para auditores*, disponible en: <https://publicadministration.desa.un.org/topics/participation-and-accountability/working-supreme-audit-institutions>

**Página web:** <https://publicadministration.un.org>; <https://internationalbudget.org>

## Agradecimientos

Este manual es producto de una iniciativa conjunta del International Budget Partnership (IBP) y el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas (UNDESA), a través de su División de Instituciones Públicas y Gobierno Digital (DPIDG). Este trabajo, que forma parte de un proyecto trienal sobre el “Fortalecimiento de la credibilidad presupuestaria para la prestación de servicios”, lanzado por el IBP en 2020, se basa en la colaboración previa con las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). El IBP agradece la generosidad de la Fundación Gates en el apoyo a su proyecto.

Un pequeño equipo de personal de UNDESA y del IBP coordinó este esfuerzo de gran alcance y las numerosas contribuciones de auditores y otros expertos de todo el mundo. Aránzazu Guillán Montero dirigió el desarrollo del marco conceptual del manual y, junto con Claire Schouten, dirigió el trabajo -desde la organización de una encuesta para las EFS con la ayuda de Claire O'Donnell- hasta la colaboración con los autores a través de sus múltiples borradores. Debby Friedman ayudó a consolidar, editar y llevar el esfuerzo a la línea de meta y Karla Green Dana gestionó su publicación. Anjali Garg proporcionó útiles comentarios a lo largo del proceso. David le Blanc, Lisa Ainbinder, Enkel Daljani y David Lung'aho apoyaron la organización de una reunión de revisión de expertos celebrada en junio de 2022 en Nueva York. Gracias a la Secretaría de la INTOSAI por distribuir la encuesta a todos sus miembros; EFS de treinta y ocho países respondieron en un breve

plazo de tiempo y sus respuestas ayudaron a dar forma a muchos aspectos de este trabajo.

*Entre los autores de este manual se encuentran:*

**Capítulos 1 y 2:** Aránzazu Guillán Montero (UNDESA/DPIDG), con contribuciones de Maximiliano Castillo Carrillo (Oficina del Auditor General de la Nación de Argentina);

**Capítulo 3:** Martin Bamulumbye y Peter Oyo Mugenyi (Oficina del Auditor General de Uganda), con contribuciones de las EFS de Argentina, Brasil, Georgia, Indonesia, Marruecos, Filipinas y Zambia;

**Capítulo 4:** Winarno, Thopan Aji Pratama, Ramadhan Putra y Anisa (Consejo de Auditoría de la República de Indonesia), con aportaciones de Cynthia Grace Matimba, Ngawa Mphande y William Chibesa (Oficina Nacional de Auditoría de Zambia);

**Capítulo 5:** Neemias Albert de Souza y Roberto Santos Vicer (Tribunal Federal de Cuentas de Brasil), con contribuciones de las EFS de Argentina, Georgia, Marruecos, Filipinas y Uganda;

**Capítulo 6:** Cora Lea A. Dela Cruz, Josephine B. Manalo y Paul Jonel Pollicar (Comisión de Auditoría de Filipinas), con contribuciones de las EFS de Argentina, Brasil, Georgia, Indonesia, Marruecos y Zambia; y

**Capítulo 7:** Maximiliano Castillo Carrillo y Anibal Kohlhuber (Oficina del Auditor General de la Nación de Argentina), con contribuciones de las EFS de Georgia, Indonesia y Filipinas.

Entre los colaboradores adicionales de las EFS se encontraban Mouhcine Hanoun y Abedaali Ouissole (Tribunal de Cuentas del Reino de Marruecos); Tsotne Karkashadze y Lasha Kelikhashvili (Oficina Estatal de Auditoría de Georgia); Parishka Bhana (Auditor General de Sudáfrica); Aurich Champagne (Departamento del Auditor General de Jamaica); y Jeff Arkin (Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de Estados Unidos).

*Los revisores por pares proporcionaron comentarios críticos sobre el producto final:*

**Capítulos 1 y 2:** Lawrence Ayagiba (Auditor General de Ghana), Mary Ann Curet (Tribunal de Cuentas de Aruba), Lorena Rivero del Paso (Fondo Monetario Internacional) y Sally Torbert (International Budget Partnership);

**Capítulo 3:** Marine Destrez y Anhela Bochi (PNUD) y Sarah Markley (Oficina Nacional de Auditoría de Nueva Zelanda);

**Capítulo 4:** Malte Boehm y Marie Chantal Ingabire (GIZ), Josephine Mukomba y Edmond Shoko (AFROSAI-E), y la Autoridad Estatal de Rendición de Cuentas de Egipto;

**Capítulo 5:** Lasha Kelikhashvili (Oficina Estatal de Auditoría de Georgia), el Consejo de Auditoría e Inspección de Corea, y Sébastien Lepers (Tribunal de Cuentas francés);

**Capítulo 6:** Jenny Asman (UNICEF), Maria Joao Caldas (Tribunal de Cuentas de Portugal), Anita Gómez, Alexa González Chaves y Nancy Campos Jimenez (Contraloría General de Costa Rica); y

**Capítulo 7:** Guadalupe Fernández Espinosa, Beatriz Sánchez Almendros y Alfredo Campos Lacoba (Tribunal de Cuentas de España), Julieta Izcurdia, Clara Lucarella y Francisco Rodríguez (Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia, ACIJ), y Archana Shirsat (Iniciativa para el Desarrollo de INTOSAI).

También realizaron aportaciones importantes para el manual Rémi Frentz, que recopiló una revisión de la actividad de las EFS en torno a la credibilidad presupuestaria en los países francófonos, y Claire Kelly, que hizo lo propio en la región del Pacífico. Srinivas Gurazada (Jefe de la Secretaría del PEFA), Fazeer Sheik Rahim (Fondo Monetario Internacional), Linda Bilmes (Universidad de Harvard y Comité de Expertos en Administración Pública de la ONU) y Adil Ababou (Fundación Gates) ofrecieron valiosas aportaciones.

## Lista de siglas

AC	auditoría de cumplimiento
AD	auditoría de desempeño
AF	auditoría financiera
AFROSAI	Organización Africana de Entidades Fiscalizadoras Superiores (por sus siglas en inglés)
AFROSAI-E	Organización Africana de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Habla Inglesa (por sus siglas en inglés)
ARABOSAI	Organización Árabe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (por sus siglas en inglés)
ASOSAI	Organización Asiática de Entidades Fiscalizadoras Superiores (por sus siglas en inglés)
BDA	análisis de grandes datos (por sus siglas en inglés)
BiH	Bosnia y Herzegovina
BOOST	aunque escrito en mayúsculas, este portal de datos presupuestarios no es un acrónimo clásico, sino que pretende subrayar el impulso que pueden aportar a un país unos datos presupuestarios de calidad desglosados y exhaustivos.
CAROSAI	Organización Caribeña de Entidades Fiscalizadoras Superiores (por sus siglas en inglés)
CEPA	Comité de Expertos en Administración Pública de las Naciones Unidas (por sus siglas en inglés)
EFS	Entidad Fiscalizadora Superior
EUROSAI	Organización Europea de Entidades Fiscalizadoras Superiores (por sus siglas en inglés)
FGD	grupos de discusión (por sus siglas en inglés)
FMI	Fondo Monetario Internacional
FPAN	Foro Político de Alto Nivel
GAO	Oficina de Rendición de Cuentas Gubernamental de EE.UU. (por sus siglas en inglés)
GFP	gestión de las finanzas públicas
GIFT	Iniciativa Global para la Transparencia Fiscal (por sus siglas en inglés)
IBP	Partenariado Presupuestario Internacional
IDI	Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI
IFI	institución financiera independiente
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

IPSAS	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
iSDG	Objetivos de Desarrollo Sostenible Integrados (herramienta de modelización)
ISO	Organización Internacional de Normalización
ISRE	Norma Internacional sobre Encargos de Revisión (por sus siglas en inglés)
ISSAI	Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
MDA	ministerios, departamentos y agencias
MdF	Ministerio de Finanzas
MEFP	Manual de estadísticas de finanzas públicas
OBS	Encuesta de Presupuesto Abierto (por sus siglas en inglés)
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ODS	Objetivos de Desarrollo Sostenible
OLACEFS	Organización de América Latina y el Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
PASAI	Asociación de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Pacífico (por sus siglas en inglés)
PBK RI	Consejo de Auditoría de la República de Indonesia
PEFA	Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas (por sus siglas en inglés)
PIB	Producto Interior Bruto
PND	Plan Nacional de Desarrollo
PNUD	Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo
SIGIF	sistema integrado de información sobre la gestión financiera
SOE	empresa estatal (por sus siglas en inglés)
TCE	Tribunal de Cuentas Europeo
TCU	Tribunal Federal de Cuentas de Brasil (EFS Brasil)
TI	tecnología de la información
TIC	tecnología de la información y la comunicación
UK NAO	Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido (por sus siglas en inglés)
UNDESA	Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas (por sus siglas en inglés)
UNICEF	Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (por sus siglas en inglés)



# Índice

Declaraciones de misión	3
Descargo de responsabilidad	4
Agradecimientos	5
Lista de siglas	7
Índice	9
Lista de anexos	11
Lista de tablas	11
Lista de figuras	12
Lista de cuadros	12
<b>Introducción</b>	<b>16</b>
La importancia de auditar la credibilidad del presupuesto	17
Estado actual de los trabajos de auditoría sobre la credibilidad del presupuesto	18
Esquema del manual	19
<b>Capítulo 1: Credibilidad presupuestaria y gestión de las finanzas públicas</b>	<b>21</b>
1.1. ¿Qué entendemos por “credibilidad presupuestaria”?	21
1.2. Objetivos y procesos de gestión de las finanzas públicas (GFP)	22
1.3. Medición de la credibilidad presupuestaria, su prevalencia y factores relacionados	35
1.4. Normas internacionales pertinentes sobre la gestión de las finanzas públicas y la presupuestación	41
1.5. Herramientas de diagnóstico y evaluaciones relevantes para la credibilidad presupuestaria	44
<b>Capítulo 2: Auditoría de la credibilidad presupuestaria</b>	<b>49</b>
2.1. Auditando la credibilidad: adoptar una perspectiva estándar o más amplia	49
2.2. Credibilidad presupuestaria en diferentes contextos	51
2.3. Selección de la credibilidad presupuestaria como tema de fiscalización	57
2.4. Tipos de auditorías para examinar la credibilidad presupuestaria	62
2.5. Normas y proceso general para auditar la credibilidad	64
<b>Capítulo 3: Riesgos para la credibilidad presupuestaria a nivel de todo el gobierno</b>	<b>67</b>
3.1. Comprender los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de todo el gobierno	67
3.2. Riesgos comunes a la credibilidad presupuestaria a nivel de todo el gobierno	69
3.3. Indicadores de riesgos de credibilidad en todo el proceso presupuestario	80
3.4. Recapitulación	82

<b>Capítulo 4: Auditoría del rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas</b>	<b>83</b>
4.1. Centrarse en el rendimiento del sistema de GFP	83
4.2. Auditar el rendimiento del sistema de GFP	90
4.3. Combinar herramientas de evaluación y auditoría para evaluar la gestión de las finanzas públicas: la experiencia de Zambia	101
4.4. Otras EFS comparten resultados de auditoría, recomendaciones e impactos significativos	105
4.5. Desafíos en la auditoría del funcionamiento del sistema de GFP	112
4.6. Recomendaciones para las EFS	115
<b>Capítulo 5: Fiscalización periódica del presupuesto estatal</b>	<b>116</b>
5.1. Comprender el enfoque	116
5.2. Implicaciones del mandato de las EFS para la fiscalización del presupuesto estatal o de las cuentas de fin de año	120
5.3. Combinación de procedimientos de fiscalización en auditorías recurrentes del presupuesto	122
5.4. Normas de auditoría pertinentes	127
5.5. Realización de auditorías recurrentes para evaluar y abordar la credibilidad del presupuesto	128
5.6. Auditorías regulares del presupuesto - dos experiencias de las EFS	137
5.7. Principales retos	139
5.8. Conclusión y recomendaciones	141
<b>Capítulo 6: Evaluación de los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad</b>	<b>143</b>
6.1. Centrarse en los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad	143
6.2. Evaluar los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad	154
6.3. Retos y lecciones aprendidas	167
<b>Capítulo 7: Reforzar la credibilidad del presupuesto mediante informes de auditoría y seguimiento</b>	<b>170</b>
7.1. Hacia un informe de auditoría de calidad: Formulación de conclusiones y recomendaciones	170
7.2. Seguimiento de las recomendaciones de auditoría	176
7.3. Implicar a las partes interesadas para lograr el máximo impacto	182
7.4. Resumen	187
<b>Referencias</b>	<b>188</b>

### Lista de anexos

Anexo 2.1: Cuestiones y riesgos seleccionados relacionados con la credibilidad examinados por las EFS	198
Anexo 3.1: Preguntas a formular sobre los riesgos potenciales de credibilidad presupuestaria a nivel de todo el gobierno	200
Anexo 4.1: Aplicación del método RIAS para examinar el rendimiento de la gestión del gasto	203
Anexo 4.2: Proyecto de matriz de diseño de auditoría (ADM) para evaluar el rendimiento de la gestión del gasto	208
Anexo 5.1: Proyecto de matriz de planificación para una auditoría global de final de ejercicio	210
Anexo 6.1: Criterios de selección para las auditorías de credibilidad presupuestaria	214
Anexo 6.2 Lista de autocomprobación para la evaluación de los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad	215
Anexo 7.1: Oportunidades para integrar la credibilidad presupuestaria en el proceso de auditoría con las partes interesadas	217

### Lista de tablas

Tabla 1.1: Selección de reformas de la gestión de las finanzas públicas	31
Tabla 2.1: Fiscalización estándar frente a una visión más amplia de la credibilidad presupuestaria	51
Tabla 2.2: Ejemplos de enfoques, objetivos y resultados de auditoría relacionados con la credibilidad presupuestaria	52
Tabla 2.3: Factores relevantes de variación entre países que pueden afectar a la credibilidad presupuestaria	55
Tabla 2.4: Relacionar un hallazgo de auditoría con la credibilidad presupuestaria e identificar sus causas	60
Tabla 2.5: Normas internacionales de auditoría y orientaciones seleccionadas relevantes para la fiscalización de la credibilidad presupuestaria	65
Tabla 3.1: Responsabilidades del Ministerio de Finanzas y del Legislativo en el proceso presupuestario	68
Tabla 3.2: Ejemplos de indicadores comunes de riesgos de credibilidad presupuestaria	81
Tabla 4.1: Ejemplos de objetivos para una auditoría del rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas	93
Tabla 5.1: Auditorías recurrentes y tareas de las EFS a lo largo del ciclo presupuestario	126
Tabla 5.2: Cuentas de fin de ejercicio: Relacionar los objetivos de auditoría con la credibilidad del presupuesto, un ejemplo de la EFS de Filipinas	132
Tabla 6.1: Cómo se libera, cómo se gasta y cómo se informa sobre el presupuesto por parte de un programa/entidad	145
Tabla 6.2: Factores comunes de riesgo de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad (y observaciones de la muestra)	152
Tabla 6.3: Matriz ilustrativa de factores de riesgo	156

Tabla 6.4:	Fuentes comunes de información sobre programas/entidades por factor de riesgo de credibilidad presupuestaria	160
Tabla 6.5:	Ejemplos de preguntas de auditoría para evaluar los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa	162
Tabla 6.6:	Ejemplo de hallazgo de auditoría a nivel de programa relacionado con la credibilidad del presupuesto	166
Tabla 7.1:	Ejemplos de resultados de auditoría relacionados con la credibilidad presupuestaria	172

### Lista de figuras

Figura 1.1:	Panorama de los procesos y actores de la GFP por fase del ciclo presupuestario	23
Figura 1.2:	Gasto agregado: Grado de desviación con respecto al presupuesto aprobado	37
Figura 1.3:	Cambios en la credibilidad presupuestaria a lo largo del tiempo, por categoría de renta del país	37
Figura 1.4:	La previsibilidad y el control del gasto tienen la mayor correlación con la credibilidad presupuestaria, entre los pilares del PEFA	45
Figura 1.5:	Desviación media entre el gasto aprobado y el gasto real de 2018 a 2020	48
Figura 2.1:	Diversas formas de abordar la credibilidad presupuestaria en una fiscalización	59
Figura 2.2:	Las EFS pueden examinar la credibilidad presupuestaria a través de diferentes tipos de auditorías	62
Figura 2.3:	Visión general del proceso de auditoría	66
Figura 3.1:	Riesgos comunes de credibilidad presupuestaria a nivel de todo el gobierno	69
Figura 4.1:	Distribución por muestreo del trabajo de auditoría sobre el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas, por fase presupuestaria	84
Figura 4.2:	Visión general del marco de información sobre la GFP de AFROSAI-E	89
Figura 5.1:	Tipo de trabajo de auditoría realizado por las EFS en las auditorías de fin de año del presupuesto	121
Figura 6.1:	Alcance de los temas tratados en el capítulo 6	144
Figura 6.2.1:	Actividades en la selección del tema de auditoría	155
Figura 6.2.2:	Actividades en la comprensión del tema de auditoría (estudio previo)	159
Figura 6.2.3:	Actividades del diseño de la auditoría	161
Figura 6.2.4:	Actividades de ejecución de la auditoría	165
Figura 6.3:	Proceso genérico para vincular evidencia, hallazgos y recomendaciones	167
Figura 7.1:	Supervisión y seguimiento de las recomendaciones de auditoría en Sudáfrica	177
Figura 7.2:	Formas progresivamente más ricas de colaboración de las EFS con la sociedad civil	183

## Lista de cuadros

Cuadro 1.1: Presupuestación por programas y por resultados	24
Cuadro 1.2: Establecer límites legales estrictos a los ajustes de los presupuestos aprobados	26
Cuadro 1.3: Transición a un sistema de contabilidad de ejercicio en Tonga	27
Cuadro 1.4: Disposiciones institucionales para apoyar los objetivos tradicionales de la gestión de las finanzas públicas	28
Cuadro 1.5: El aumento de la inflación añade desafíos a los auditores y a la credibilidad del presupuesto	33
Cuadro 1.6: Seguimiento de las leyes de los países sobre la transferencia o el gasto de fondos excedentes sin aprobación legislativa	35
Cuadro 1.7: Contabilización del gasto COVID y su impacto en la credibilidad presupuestaria	38
Cuadro 1.8: ¿Se explican las desviaciones del presupuesto?	40
Cuadro 1.9: Uso de las normas presupuestarias internacionales por parte de las EFS	42
Cuadro 1.10: Normas internacionales para un presupuesto sólido	43
Cuadro 1.11: Extractos de dos de los diez principios de alto nivel de GIFT relativos a la credibilidad presupuestaria	44
Cuadro 1.12: Un ejemplo del tipo de datos que se encuentran en la base de datos BOOST	47
Cuadro 2.1: La definición estándar de credibilidad presupuestaria a efectos de auditoría	50
Cuadro 2.2: Una visión más amplia de la credibilidad presupuestaria a efectos de auditoría	50
Cuadro 2.3: Retos para vincular la ejecución presupuestaria al rendimiento	53
Cuadro 2.4: Preguntas a considerar por las EFS a la hora de decidir si priorizar o no la credibilidad presupuestaria	58
Cuadro 2.5: Ghana: Consideración de la credibilidad presupuestaria en las auditorías de las cuentas públicas	60
Cuadro 2.6: Ejemplos de entidades/programas que pueden ser adecuados para auditorías que integren la credibilidad presupuestaria	61
Cuadro 2.7: Examinar aspectos de la credibilidad presupuestaria a través de distintos tipos de auditorías	63
Cuadro 2.8: Las ventajas de combinar diferentes prácticas de auditoría e información	64
Cuadro 3.1: Unas previsiones de ingresos y gastos poco fiables provocan una mala asignación de los recursos	70
Cuadro 3.2: Descifrar las causas sistémicas de la falta de fiabilidad de las previsiones de ingresos y gastos	71
Cuadro 3.3: La desalineación de la presupuestación con los marcos de planificación a largo plazo puede inhibir el progreso hacia los ODS	72
Cuadro 3.4: El retraso en la aprobación del presupuesto crea riesgos para la credibilidad presupuestaria	73
Cuadro 3.5: Las enmiendas legislativas pueden afectar a la credibilidad del presupuesto	75
Cuadro 3.6: La presión política puede afectar a la ejecución del presupuesto y a su credibilidad	75
Cuadro 3.7: La credibilidad presupuestaria en el contexto de COVID-19	76
Cuadro 3.8: La falta de transparencia presupuestaria contribuye a los riesgos de credibilidad del presupuesto	78

Cuadro 3.9: La credibilidad del presupuesto y la calidad de los indicadores y de la información de resultados	78
Cuadro 3.10: Peticiones de endurecimiento legislativo de los requisitos de información para aumentar la credibilidad del presupuesto	79
Cuadro 4.1: Una visión general del ciclo presupuestario y de las partes interesadas en Indonesia	86
Cuadro 4.2: La EFS de Perú aplica el marco PEFA para evaluar la credibilidad presupuestaria	88
Cuadro 4.3: Los comentarios de los ciudadanos también pueden influir en la elección del tema de la auditoría	91
Cuadro 4.4: Ejemplos de objetivos de auditoría para evaluar el rendimiento de los procesos de gestión de las finanzas públicas	94
Cuadro 4.5: Desarrollo de criterios de auditoría para evaluar la eficacia y la calidad de la gestión del gasto	95
Cuadro 4.6: Utilización del análisis de grandes archivos de datos en la auditoría de los resultados de la gestión de las finanzas públicas	98
Cuadro 4.7: EFS de Indonesia: Hallazgos de auditoría sobre la gestión del gasto utilizando el marco de presupuestación basada en el rendimiento	99
Cuadro 4.8: Documentos examinados para evaluar los resultados de la gestión de las finanzas públicas en Zambia	102
Cuadro 4.9: EFS de Indonesia - Preparación del presupuesto: Conclusiones, recomendaciones e impactos de las auditorías de la gestión de las finanzas públicas	107
Cuadro 4.10: EFS Filipinas - Ejecución presupuestaria: Hallazgos, recomendaciones e impactos de las auditorías de GFP	108
Cuadro 4.11: EFS de Yemen - Contabilidad e informes: Conclusiones, recomendaciones e impactos de las auditorías de la gestión de las finanzas públicas	110
Cuadro 5.1: Definición de las características de las auditorías regulares del presupuesto del Estado o de las cuentas de fin de año	117
Cuadro 5.2: Ventajas de las auditorías recurrentes del presupuesto	118
Cuadro 5.3: Periodicidad de las auditorías recurrentes del presupuesto por parte de las EFS	119
Cuadro 5.4: EFS de Marruecos: Mandato para realizar una auditoría global anual	122
Cuadro 5.5: Tipo de trabajo de auditoría realizado por las EFS encuestadas en las auditorías anuales del presupuesto	123
Cuadro 5.6: La auditoría de los estados financieros anuales de Argentina	124
Cuadro 5.7: Fuentes potenciales de información sobre el sistema de GFP	125
Cuadro 5.8: Factores críticos a considerar en la planificación de una auditoría recurrente del presupuesto	130
Cuadro 5.9: Factores críticos a tener en cuenta en la ejecución de una auditoría recurrente del presupuesto	134
Cuadro 5.10: Estrategia de comunicación de la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de EE.UU.	140
Cuadro 6.1: Los factores de riesgo de todo el gobierno pueden afectar a la ejecución de los programas	144
Cuadro 6.2: Ejemplos de programación presupuestaria	147

Cuadro 6.3: Un ejemplo de reglamento sobre la gestión financiera del presupuesto de una entidad	147
Cuadro 6.4: EFS India: La financiación extrapresupuestaria y la necesidad de su transparencia	148
Cuadro 6.5: Ejemplos de influencia ejecutiva y legislativa en la preparación del presupuesto y la planificación de programas	150
Cuadro 6.6: Una nota sobre la presupuestación basada en los resultados	151
Cuadro 6.7: Determinación de las áreas de investigación para una auditoría de cumplimiento del presupuesto a nivel de entidad en Bulgaria	155
Cuadro 6.8: Matriz de criterios de decisión para determinar los temas de auditoría para la credibilidad presupuestaria	158
Cuadro 7.1: Análisis de la causa raíz	171
Cuadro 7.2: La sociedad civil puede contribuir a simplificar los informes de auditoría para un público más amplio	173
Cuadro 7.3: Directrices para redactar conclusiones y recomendaciones SMART (por sus siglas en inglés) relativas a la credibilidad presupuestaria	173
Cuadro 7.4: El concepto de materialidad es importante a la hora de priorizar las conclusiones y recomendaciones de la auditoría	174
Cuadro 7.5: Cada vez más, las EFS y la sociedad civil se reúnen para informarse mutuamente de sus prioridades	175
Cuadro 7.6: Conferir con el auditado para obtener los mejores resultados - un ejemplo de la EFS de Filipinas	176
Cuadro 7.7: Sobre las comunicaciones y el compromiso con la sociedad civil - un ejemplo de Sierra Leona	179
Cuadro 7.8: La sociedad civil utiliza los informes de auditoría para influir en el cambio - un ejemplo de Sri Lanka	179
Cuadro 7.9: Ejemplos de impactos positivos de las EFS que auditan el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas	180
Cuadro 7.10: Tres EFS sobre cómo utilizan la supervisión electrónica para el seguimiento	181
Cuadro 7.11: La colaboración entre las EFS y las OSC en Argentina mejoró los resultados del sector sanitario	184
Cuadro 7.12: La EFS de Ghana colabora con la sociedad civil para mejorar el impacto de las auditorías	185
Cuadro 7.13: La EFS de Colombia y las OSC colaboran mediante una práctica de auditorías articuladas	186
Cuadro 7.14: La EFS de Nepal formaliza un proceso para trabajar con las OSC	187

# Introducción

---

**El presupuesto es uno de los documentos públicos más importantes elaborados por un gobierno, en el que se expresan sus prioridades y compromisos. Es el lugar donde un gobierno propone cuántos ingresos piensa recaudar y cómo piensa utilizar esos fondos para satisfacer las necesidades contrapuestas de la nación, desde reforzar la seguridad hasta mejorar la atención sanitaria o aliviar la pobreza. Dadas sus amplias implicaciones para los ciudadanos de una nación, el presupuesto debería ser objeto de un amplio escrutinio y debate.<sup>1</sup>**

---

Los presupuestos nacionales tienen por objeto proporcionar una hoja de ruta para la prestación eficaz de los servicios públicos y la consecución de los objetivos nacionales a largo plazo, como los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Cuando el gobierno ejecuta sus planes de ingresos y gastos tal y como han sido aprobados por el poder Legislativo, su presupuesto se considera "creíble".<sup>2</sup> Pero cuando no es así y los presupuestos no son creíbles, disminuye la confianza en las instituciones públicas, se pone en peligro la integridad de los fondos públicos y aumenta el riesgo de corrupción. En reconocimiento de la importancia de la credibilidad presupuestaria para unas instituciones eficaces, responsables y transparentes, se ha incluido un indicador específico - 16.6.1 - en el marco global de indicadores para supervisar el progreso de los ODS a nivel mundial.<sup>3</sup>

Investigaciones recientes indican que el desvío de los presupuestos nacionales es un problema generalizado y significativo que impide avanzar en las principales prioridades sociales y económicas. Varios factores contribuyen a los problemas de credibilidad presupuestaria. Además de las cuestiones técnicas - como una previsión de ingresos defectuosa, sistemas de contratación deficientes o políticas inadecuadas para controlar el desvío de fondos - el papel de la financiación externa, así como las consideraciones políticas e institucionales son relevantes en muchos países.

Para agravar el problema, cuando se producen desviaciones presupuestarias, a menudo no se explican adecuadamente. Muchos países no dan explicaciones o proporcionan muy pocos detalles esenciales.<sup>4</sup> Las desviaciones presupuestarias repetidas en ausencia de justificaciones

---

1 Joel Friedman, 2006. *Guía del trabajo fiscal para las ONG*. International Budget Partnership (IBP).

2 Véase el capítulo 1, sección 1.1, y el capítulo 2, sección 2.1, sobre la definición estándar de credibilidad presupuestaria.

3 El indicador 16.6.1 mide los gastos del gobierno primario como proporción de los presupuestos aprobados originalmente (por sector, códigos presupuestarios o similares). Véase <https://unstats.un.org/sdgs/metadata/files/Metadata-16-06-01.pdf>

4 Jason Lakin y Guillermo Herrera, 2019. "Explíquenlo: cómo informan y justifican los gobiernos las desviaciones presupuestarias" IBP, <https://internationalbudget.org/publications/how-governments-report-and-justify-budget-deviations/>



adecuadas minan aún más la confianza en la capacidad de un gobierno para hacer planes realistas y cumplir sus compromisos.<sup>5</sup>

Dado su papel esencial en la fiscalización de las finanzas públicas, las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) se encuentran en una posición única para evaluar las desviaciones presupuestarias, señalar sus consecuencias y registrar cualquier justificación. Sin embargo, la bibliografía sobre la gestión de las finanzas públicas (GFP) es escasa en cuanto a la forma en que las EFS contribuyen a comprender y evaluar la credibilidad del presupuesto. Este manual pretende llenar este vacío ofreciendo una visión práctica del trabajo de auditoría existente relacionado con la credibilidad presupuestaria en diferentes regiones entre varios modelos de EFS y proporcionando orientación específica y ejemplos prácticos para ayudar a las EFS a seguir avanzando en estos esfuerzos.

## La importancia de auditar la credibilidad del presupuesto

Las EFS tienen un importante papel que desempeñar en el fortalecimiento de la implementación de los ODS y en la garantía de que el presupuesto de un país va por buen camino. Comprobar e informar sobre la legalidad y la exactitud de las cuentas públicas, así como sobre la credibilidad de los presupuestos, puede ser decisivo para que los gobiernos cumplan sus promesas de desarrollo sostenible.<sup>6</sup> Las auditorías pueden mejorar la credibilidad de los presupuestos de varias maneras:

- **Las auditorías ayudan a evaluar el cumplimiento de los compromisos y las normas internacionales y a mejorar los sistemas de gestión de las finanzas públicas (GFP).** Como se refleja en el ODS16 y en las normas presupuestarias internacionales existentes, los gobiernos han asumido compromisos relacionados con la credibilidad de sus presupuestos. Estos compromisos implican la adopción de medidas a nivel nacional, como la promulgación de leyes, la definición de responsabilidades y el fortalecimiento de los sistemas de gestión de las finanzas públicas. Dado que estas acciones se producen a nivel nacional, entra dentro del mandato de las EFS evaluar a los gobiernos en estas cuestiones.
- **Las auditorías ayudan a identificar y examinar las causas y las repercusiones de los problemas de credibilidad presupuestaria.** Los presupuestos gubernamentales afectan significativamente a la vida de las personas, especialmente a las más necesitadas. Las desviaciones presupuestarias pueden repercutir negativamente en la consecución de los objetivos políticos y nacionales a largo plazo y en la calidad de la prestación de servicios. Los ciudadanos esperan que los gobiernos cumplan sus compromisos. Las auditorías pueden ayudar a determinar por qué se producen las desviaciones, si los motivos están justificados, y a discernir los impactos diferenciales que estas desviaciones pueden tener en distintos grupos y/o entre distintos ámbitos políticos.

<sup>5</sup> Jason Lakin, 2018. "Assessing the quality of reasons in government budget documents" IBP, <https://internationalbudget.org/publications/assessing-reasons-in-government-budget-documents/>

<sup>6</sup> Esta actividad ha sido especialmente significativa en el contexto de la pandemia, dado el volumen de recursos públicos movilizados a través de paquetes de ayuda y planes de recuperación. Para ejemplos de respuestas de supervisión de las EFS durante este periodo, véase IBP, 2021. *Gestión de los fondos COVID*, Washington DC, IBP, mayo, en [https://internationalbudget.org/covid/wp-content/uploads/2021/05/Report\\_English-2.pdf](https://internationalbudget.org/covid/wp-content/uploads/2021/05/Report_English-2.pdf); y UN-INTOSAI, 2021. *Working during and after the pandemic: building on the experience of SAIs for strengthening effective institutions and achieving sustainable societies*, 25<sup>th</sup> Simposio ONU-INTOSAI, junio de 2021, en [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news\\_centre/events/un\\_int\\_symposia/reports\\_un\\_int\\_symp/en/EN\\_25\\_Symp\\_2021\\_report.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/un_int_symposia/reports_un_int_symp/en/EN_25_Symp_2021_report.pdf)

- **Las recomendaciones de las auditorías pueden conducir a mejoras en el proceso presupuestario y en la ejecución de los recursos presupuestarios tanto a nivel agregado como sectorial.** Las desviaciones presupuestarias - tanto en los niveles agregados de gasto como en la composición del mismo - se producen por diversas razones. Un informe de auditoría, como resumen de una evaluación independiente y basada en pruebas, puede arrojar luz sobre los factores que están creando riesgos de credibilidad presupuestaria, e incluir recomendaciones para que los gobiernos los aborden. La aplicación de estas recomendaciones es crucial para mejorar la ejecución y la credibilidad del presupuesto.
- **Los informes de auditoría pueden concienciar sobre la credibilidad presupuestaria tanto dentro como fuera del gobierno** y transmitir cómo afecta a la consecución de los objetivos y políticas nacionales, a la prestación de servicios y al rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas. Los informes de auditoría -que deberían ponerse a disposición del público- también pueden destacar los puntos fuertes y los retos de los gobiernos y de entidades públicas concretas a la hora de mejorar la credibilidad presupuestaria.

## Estado actual de los trabajos de auditoría sobre la credibilidad del presupuesto

La credibilidad presupuestaria ha recibido cada vez más atención en los últimos años, pero sigue siendo un tema nuevo. Se necesita más

investigación, tanto entre países como a través de estudios de casos en profundidad, para comprender mejor los factores que fortalecen la credibilidad y garantizar así una prestación de servicios crítica y eficaz. Un mayor número de auditorías externas -especialmente las que abordan explícitamente las cuestiones de credibilidad y difunden las conclusiones entre las entidades gubernamentales, los parlamentos, los expertos, los medios de comunicación, la sociedad civil y el público en general- harán que se preste más atención a la credibilidad de los presupuestos gubernamentales. Esto puede ayudar a evaluar la acción gubernamental en curso y fomentar la corrección del rumbo, según sea necesario.

Las EFS son conscientes de los problemas de credibilidad presupuestaria - el 74 por ciento de las 27 EFS que respondieron una encuesta de las EFS realizada en 2021 lo identificaron como un problema importante en sus países<sup>7</sup> - y muchas abordan cuestiones relacionadas en su trabajo (82 por ciento de los encuestados en la misma encuesta).<sup>8</sup> En varios países, las EFS ya elaboran una serie de informes de auditoría que ayudan a comprender la credibilidad del presupuesto en entidades y programas gubernamentales específicos y el alcance y las causas de las desviaciones presupuestarias. El trabajo de las EFS en este ámbito también ayuda a analizar tendencias más amplias en los sistemas de gestión de las finanzas públicas que crean riesgos para la credibilidad presupuestaria.

Sin embargo, las EFS no realizan sistemáticamente evaluaciones exhaustivas de la credibilidad presupuestaria, sobre todo a nivel agregado. Aunque las auditorías suelen identificar factores comunes asociados a los riesgos de credibilidad presupuestaria, no los relacionan necesariamente

<sup>7</sup> Esta encuesta de 2021 (27 encuestados) se realizó para un informe anterior (véase la nota a pie de página 8) y el año anterior a la encuesta de 2022 de la UNDESA/IBP sobre las EFS (38 encuestados), que proporcionó información clave adicional para este manual.

<sup>8</sup> Aránzazu Guillán Montero, 2021. *Mantener los compromisos. Cómo pueden las entidades fiscalizadoras superiores reforzar la credibilidad presupuestaria mediante auditorías externas*, Washington DC, IBP. (<https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/sai-budget-credibility-march-2021.pdf>)

con las desviaciones presupuestarias agregadas. Asimismo, algunas auditorías se limitan a identificar excesos o infra-ejecuciones sin un análisis adicional para comprender su impacto en la consecución de los objetivos políticos y los resultados de desarrollo.<sup>9</sup>

Varios factores pueden explicar estos resultados:

1. una comprensión limitada de lo que significa la credibilidad presupuestaria para una EFS y cómo puede ser operacionalizada para los auditores;
2. la falta de conocimiento sobre cómo el trabajo tradicional de una EFS apoya la evaluación del presupuesto, y lo que significa llevar a cabo una evaluación de la credibilidad presupuestaria;
3. la ausencia de normas de auditoría sobre las evaluaciones de la credibilidad presupuestaria;
4. información inadecuada, o la falta de acceso a la información presupuestaria pertinente en el momento oportuno; y
5. los diferentes plazos y procesos de las diversas prácticas de auditoría (dado que las cuestiones de credibilidad presupuestaria afectan a diferentes tipos de auditorías) dificultan la combinación de la información de auditoría en una evaluación de la credibilidad presupuestaria a nivel nacional.

En general, las EFS identifican que tienen el mandato de auditar la credibilidad presupuestaria, según una encuesta realizada en 2022 entre los miembros de la INTOSAI.<sup>10</sup> Sin embargo, la elección de si incorporar o no la credibilidad presupuestaria al plan anual de auditoría, y cómo hacerlo, se verá influida por el mandato concreto de la EFS, sus estructuras institucionales, sus prioridades y sus recursos.

Reconociendo las diferencias entre las circunstancias de las EFS, este manual explora distintos enfoques para fiscalizar la credibilidad presupuestaria y se basa en la experiencia de las EFS en distintos países. Cada enfoque tiene implicaciones en la metodología de auditoría, incluyendo el tipo de práctica de auditoría, la definición de los objetivos de auditoría, los criterios y las herramientas específicas de auditoría a utilizar.

## Estructura del manual

Este manual pretende ayudar a las EFS a identificar si una auditoría relacionada con la credibilidad presupuestaria es relevante y manejable en sus respectivos contextos, y cómo hacerlo. Para ello, el manual presenta una serie de enfoques y ejemplos que pueden servir de referencia a los auditores y ayudar a avanzar en los esfuerzos para fortalecer la contribución de las EFS a la credibilidad presupuestaria.

Los dos primeros capítulos presentan el marco conceptual y analítico del manual:

- **El capítulo 1** introduce el concepto de credibilidad presupuestaria en el contexto del sistema más amplio de gestión de las finanzas públicas (GFP) y destaca las normas y herramientas internacionales pertinentes.
- **El capítulo 2** operativiza el concepto de credibilidad presupuestaria desde la perspectiva de las EFS e identifica las dimensiones relevantes que pueden ayudar a delimitar el alcance del concepto para los auditores, teniendo en cuenta las diferencias entre países. El capítulo reflexiona sobre las consideraciones estratégicas para seleccionar la credibilidad presupuestaria como tema

<sup>9</sup> Ibid.

<sup>10</sup> El 82 por ciento de las 38 EFS que respondieron a la encuesta UNDESA/IBP de 2022 indicaron que tenían el mandato de auditar la credibilidad presupuestaria.

de fiscalización y ofrece una visión general de las normas y procesos de fiscalización para auditar la credibilidad presupuestaria. El Anexo 2.1 ofrece ejemplos de cuestiones y riesgos relacionados con la credibilidad examinados por las EFS.

Los siguientes capítulos abarcan diferentes enfoques que las EFS pueden seguir para fiscalizar la credibilidad presupuestaria y se basan en las experiencias de las EFS de diferentes regiones para ayudar a los auditores a comprender lo que implica este trabajo:

- **El capítulo 3** ofrece orientación sobre cómo identificar y evaluar los riesgos de credibilidad presupuestaria a lo largo del ciclo presupuestario a *nivel de todo el gobierno*. El Anexo 3.1 ofrece preguntas para sondear los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de todo el gobierno.
- **El capítulo 4** se centra en la experiencia de las EFS en la fiscalización *del rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas*. Estas auditorías se basan en un enfoque de rendimiento y/o de cumplimiento. El Anexo 4.1 y el Anexo 4.2 ofrecen ejemplos del método RIAS (riesgo, impacto, auditabilidad, importancia) y de una matriz de diseño de auditoría, respectivamente, para planificar una evaluación del rendimiento del sistema de GFP.
- **El capítulo 5** proporciona orientación sobre la auditoría *periódica del presupuesto estatal o de las cuentas de fin de año*. Estas auditorías recurrentes aplican un enfoque financiero y de cumplimiento al ciclo presupuestario anual. Pueden incluir análisis a nivel de programas y entidades y, en algunos ejemplos, también pueden incorporar elementos de rendimiento.

El Anexo 5.1 ofrece un modelo de matriz de planificación de auditorías, una herramienta útil a la hora de organizar una auditoría que examine la credibilidad del presupuesto.

- **El capítulo 6** examina la fiscalización de los riesgos de credibilidad presupuestaria *a nivel de entidad o programa*. Estas auditorías son de tipo de rendimiento, financiero y/o de cumplimiento y se llevan a cabo por separado de las auditorías de la ejecución del presupuesto estatal. El Anexo 6.1 sugiere criterios de selección para auditar la credibilidad presupuestaria y el Anexo 6.2 proporciona una lista de autocomprobación para guiar a los auditores en la evaluación de los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad.

El capítulo final complementa el análisis presentado en los capítulos anteriores centrándose en una fase específica y crucial del proceso de auditoría:

- **El capítulo 7** se centra en *la supervisión y el seguimiento de las recomendaciones de auditoría*, ilustrando las diferentes formas en que las EFS pueden trabajar con las partes interesadas para animar a las entidades públicas a aplicar medidas de reparación que refuercen significativamente la credibilidad presupuestaria. Este capítulo también hace hincapié en los aspectos esenciales de un informe de auditoría sólido para que esto suceda. El Anexo 7.1 sugiere formas de integrar la credibilidad presupuestaria en el proceso de fiscalización al tiempo que se mejora el compromiso de las partes interesadas.

# Capítulo 1: Credibilidad presupuestaria y gestión de las finanzas públicas

---

**A medida que los países se centran cada vez más en la ejecución de políticas en pos de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), la atención suele centrarse en el déficit de financiación al que se enfrentan los gobiernos para cumplir sus compromisos. No se plantean suficientes preguntas sobre la capacidad de los gobiernos para gestionar y gastar eficazmente los recursos que ya tienen, o que dicen tener.<sup>11</sup>**

---

Este capítulo introduce el concepto de credibilidad presupuestaria y ofrece una visión general de los objetivos y procesos de la gestión de las finanzas públicas (GFP). Tras explicar cómo se evalúa normalmente la credibilidad presupuestaria y repasar la investigación reciente sobre el alcance y los factores determinantes de la credibilidad, este capítulo también presenta las normas internacionales y las herramientas de diagnóstico relevantes para la credibilidad presupuestaria que los auditores pueden encontrar útiles en su trabajo.

## 1.1. ¿Qué entendemos por “credibilidad presupuestaria”?

La definición estándar de credibilidad presupuestaria se refiere a la capacidad del gobierno para cumplir sus objetivos de ingresos y gastos durante el año fiscal. Estos objetivos deben estar explícitos en el presupuesto aprobado por el poder Legislativo y promulgado como ley.<sup>12</sup> Cuando el gasto del gobierno se desvía del presupuesto aprobado, esta acción se describe como:

- **Infrautilización:** si el gasto real es inferior a lo asignado en el presupuesto, o

---

<sup>11</sup> Paolo de Renzio, Jason Lakin y Chloe Cho, 2019. *Credibilidad presupuestaria entre países: Cómo afectan las desviaciones al gasto en prioridades sociales*, IBP. en <https://internationalbudget.org/publications/budget-credibility-across-countries/>

<sup>12</sup> Véase [la hoja informativa](#) del International Budget Partnership sobre credibilidad presupuestaria

- **Gasto excesivo:** si el gasto real es superior a lo asignado en el presupuesto.

El presupuesto de un país puede ser infrautilizado o sobreutilizado en general - es decir, en conjunto - o dentro de un área o sector específico del presupuesto (por ejemplo, en agricultura, educación, defensa, etc.), o en ambos. Cuando el desplazamiento del gasto entre sectores se produce después de la aprobación del presupuesto, se modifica la composición del mismo y, en tal caso, la credibilidad presupuestaria *composicional* se ve afectada. Así, teóricamente, un presupuesto nacional podría ser creíble en su conjunto, mientras que su gasto composicional está significativamente desviado. (Véase la figura 1.5 al final de este capítulo para un ejemplo de desviaciones en el gasto sectorial).

Las mediciones del alcance y la prevalencia de la credibilidad presupuestaria de la sección 1.3 y las normas internacionales y herramientas de evaluación presentadas en las secciones 1.4 y 1.5 se construyen en torno a esta definición de credibilidad presupuestaria. En el capítulo 2 y en otras partes de este manual, sin embargo, también se analizan las formas en que los auditores pueden evaluar la credibilidad presupuestaria de forma más amplia para examinar los numerosos factores y riesgos que influyen en la consecución de la credibilidad.

## 1.2. Objetivos y procesos de la gestión de las finanzas públicas (GFP)

### ¿Qué es la GFP?

La gestión de las finanzas públicas (GFP) se refiere a la forma en que los gobiernos gestionan los recursos públicos (tanto los ingresos como los gastos) para alcanzar los objetivos sociales y económicos acordados en su país. Consiste en procesos definidos por un amplio conjunto de normas y reglamentos que rigen la gestión de los recursos públicos, es decir, la movilización de ingresos, la asignación de fondos públicos a diversas actividades, el gasto real en estas partidas y la contabilidad de los fondos gastados.<sup>13</sup>

Los sistemas de gestión de las finanzas públicas están integrados e influidos por el contexto más amplio de las instituciones nacionales, los sistemas burocráticos y los procesos políticos, que varían de un país a otro. La GFP comprende una variedad de acuerdos institucionales. Por ejemplo, mientras que la mayoría de los países cuentan con algún tipo de institución de auditoría externa que comprueba las cuentas del gobierno, existen diferentes modelos de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) (judiciales, colegiadas/ de consejo, de Westminster) con diferentes mandatos. A pesar de las diferencias contextuales, algunos procesos de los sistemas de gestión de las finanzas públicas son similares en todos los países, como se describe en la siguiente sección.

<sup>13</sup> Rebecca Simson, Natasha Sharma e Imran Aziz, 2011. "Guía de la literatura sobre gestión de las finanzas públicas. Para profesionales de los países en desarrollo", diciembre, Londres, Instituto de Desarrollo de Ultramar.

## Procesos y actividades de GFP

Los procesos de gestión de las finanzas públicas suelen estructurarse y describirse en torno al

ciclo presupuestario. Cada una de las etapas del ciclo presupuestario puede subdividirse a su vez en procesos y actividades clave que implican a diferentes partes interesadas.<sup>14</sup> (Figura 1.1.)

Figura 1.1. Panorama de los procesos y actores de la GFP por fase del ciclo presupuestario



Fuente: A. Guillán Montero, 2023.

## Formulación del presupuesto

Un nuevo ciclo presupuestario comienza con la planificación por parte del gobierno del uso de los recursos para el año siguiente. Muchos países comienzan la formulación del presupuesto con una fase de presupuestación estratégica, también denominada "fase pre-presupuestaria", para garantizar que el presupuesto se elabora teniendo debidamente en cuenta las políticas

fiscales, los planes estratégicos y las proyecciones macroeconómicas y fiscales adecuadas.<sup>15</sup> Esto implica traducir los objetivos políticos en objetivos financieros, dadas las condiciones económicas y sociales previstas. Se elaboran previsiones de ingresos y estimaciones de gastos. Muchos países intentan elaborar estimaciones plurianuales y algunos utilizan este proceso para generar presupuestos por programas o por resultados. (Cuadro 1.1.)

<sup>14</sup> El capítulo 3 profundiza en las funciones y responsabilidades del Ministerio de Finanzas y del poder Legislativo.

<sup>15</sup> Matt Andrews, Marco Cangiano, Neil Cole, Paolo de Renzio, Philipp Krause y Resnaud Seligmann, 2014. "Esto es GFP", Centro para el Desarrollo Internacional, Documento de trabajo n.º 285, julio, Universidad de Harvard.



## Cuadro 1.1. Presupuestación por programas y por resultados

*La presupuestación por programas* es un método de organización y clasificación del presupuesto según programas con objetivos comunes.

*La presupuestación por resultados* introduce incentivos de rendimiento a través de diferentes enfoques (por ejemplo, considerando objetivos e indicadores de rendimiento en el proceso presupuestario). A menudo se introduce en combinación con marcos de gasto a medio plazo y suele basarse en una estructura de presupuesto por programas. (Véase también el cuadro 6.6 sobre la presupuestación basada en el rendimiento).

Fuente: Simson, Sharma y Aziz. 2011.

La preparación del presupuesto implica reunir y finalizar la propuesta presupuestaria que se presentará a la legislatura, presentando los planes de ingresos, gastos y financiación de todo el gobierno para el siguiente periodo presupuestario. El proyecto de presupuesto suele elaborarse anualmente y debe contener, como mínimo, los siguientes elementos: un marco macroeconómico y una previsión de ingresos; un análisis de las prioridades presupuestarias, los gastos previstos y los resultados anteriores; una perspectiva a medio plazo; y detalles sobre la financiación del presupuesto, la deuda y la situación financiera del gobierno.<sup>16</sup> Las partidas del proyecto de presupuesto se clasifican según la naturaleza de los flujos financieros. Algunos países utilizan categorías económicas, otros unidades administrativas o funciones y programas específicos, y algunos el rendimiento real.

Múltiples entidades participan en este proceso, pero el Ministerio de Finanzas desempeña un papel central, elaborando proyecciones y entablando contactos con las entidades para evaluar sus solicitudes de gasto.

Las leyes y reglamentos de cada país especificarán cómo deben prepararse los documentos presupuestarios: por quién, para cuándo (plazos concretos) y con qué contenido.<sup>17</sup> De acuerdo con las normas internacionales, los presupuestos deben ser exhaustivos, transparentes y realistas.

### Aprobación del presupuesto

Antes de que se apruebe el presupuesto, el proyecto de presupuesto será analizado y debatido en la legislatura. A veces, la legislatura propondrá enmiendas. Los poderes de enmienda del poder Legislativo varían de un país a otro. La base sobre la que se aprueba el presupuesto (por ejemplo, por partida, por programa) es esencial para la rendición de cuentas y los requisitos y normas de información. En última instancia, el presupuesto es promulgado como ley por la legislatura, una acción que posteriormente autoriza al Ejecutivo a recaudar ingresos y gastar recursos.

<sup>16</sup> Simson, Sharma y Aziz, 2011.

<sup>17</sup> El Código de Transparencia Fiscal: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/Code2019.pdf>



## Ejecución presupuestaria

La ejecución del presupuesto es el conjunto de procesos a través de los cuales los gobiernos cumplen las propuestas incluidas en el presupuesto.

**Control del gasto:** En esta fase del ciclo presupuestario, ejercer un control estricto y bien definido del gasto se convierte en el componente esencial de la gestión de las finanzas públicas. Variando según el país, el diseño del control del gasto puede implicar hasta siete pasos:<sup>18</sup>

1. autorización de gastos;
2. prorrateo de la autorización para periodos y unidades de gasto específicos;
3. Reserva de fondos (menos común);<sup>19</sup>
4. compromiso de fondos para todos los gastos, incluidas las nóminas y las compras específicas;
5. verificación (o certificación) de las entregas;
6. orden de pago (autorización para pagos específicos); y
7. pago.<sup>20</sup>

Los marcos de control del gasto difieren enormemente entre países -en términos de complejidad, medidas de control específicas, asignación de autoridad y responsabilidad, grado de centralización, etc.- y la variación está influida en gran medida por las tradiciones administrativas.

Uno de los principales retos es cómo gestionar el flujo de recursos para garantizar que los fondos estén disponibles a tiempo para cumplir con las obligaciones de pago, al tiempo que se evita la acumulación de atrasos, se reduce la necesidad de préstamos del gobierno y se maximiza el rendimiento de los saldos de caja. Muchos

gobiernos utilizan una única cuenta de tesorería en la que se depositan todos los ingresos públicos antes de su asignación a fines de gasto,<sup>21</sup> mientras que otros gestionan los fondos públicos en cuentas bancarias separadas.

Los gobiernos suelen utilizar importantes recursos para pagar los costes de personal de la función pública y para adquirir bienes y servicios. Por lo tanto, los sistemas de gestión de las finanzas públicas incluyen procesos para la adquisición de bienes y servicios, así como procesos para la gestión de los recursos humanos, es decir, el pago de los sueldos y salarios, las prestaciones y las pensiones de los funcionarios.

**Gestionar los cambios en el presupuesto aprobado a mitad de ciclo:** El Ministerio de Finanzas es responsable de supervisar y gestionar cualquier reasignación presupuestaria que se produzca durante el ejercicio debido a circunstancias imprevistas o a otros factores. Los cambios sustanciales en el presupuesto deben requerir un suplemento presupuestario u otro acuerdo prescrito para obtener la aprobación legislativa.

*“El presupuesto debe ejecutarse tal y como se formuló y autorizó con la menor desviación posible, pero debe haber margen para ajustarse a las circunstancias cambiantes (por ejemplo, acontecimientos realmente inesperados) modificando el presupuesto según sea necesario durante el año. Las modificaciones presupuestarias durante el año se realizan de acuerdo con los procesos legalmente prescritos (por ejemplo, transferencias, reservas para imprevistos y presupuestos suplementarios/revisados), con transparencia y de forma que se promuevan los objetivos elegidos por los gobiernos.”<sup>22</sup>*

18 Sailendra Pattanayak, 2016. *Control del gasto: Principales características, etapas y actores*. Nota técnica del FMI. p. 6-8. Véase <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1602a.pdf>

19 Algunos países (por ejemplo, España, Portugal y Francia) incluyen esta etapa para reservar fondos para un gasto específico conocido para el que aún no se ha emitido ningún compromiso legal.

20 Simson, Sharma y Aziz, 2011.

21 Andrews et al., 2014.

22 Pattanayak, 2016. FMI. *Control del gasto: Principales características, etapas y actores*. p. 4.

En los países en los que las normas de gestión de las finanzas públicas permiten a los ejecutivos un mayor margen de maniobra durante la ejecución del presupuesto *sin* supervisión legislativa,

es posible que se produzcan importantes infrutilizaciones o excesos de gasto que pueden afectar a la prestación de bienes y servicios. (Cuadro 1.2)

## Cuadro 1.2. Establecer límites legales estrictos a los ajustes de los presupuestos aprobados

La evaluación del Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas (PEFA) (véase la sección 1.5) incluye un indicador (#18.4) para determinar si existen “normas claras... para los ajustes presupuestarios durante el ejercicio por parte del ejecutivo... [y si] las normas establecen límites estrictos sobre el alcance y la naturaleza de las enmiendas y se cumplen en todos los casos”.

Las EFS pueden desempeñar un papel fundamental en el control y la fiscalización de si el ejecutivo respeta o no estas normas durante la ejecución del presupuesto.

Fuente: Indicador 18.4 del PEFA, p 132: [https://www.pefa.org/sites/pefa/files/news/files/16\\_08\\_30-Fieldguide\\_0.pdf](https://www.pefa.org/sites/pefa/files/news/files/16_08_30-Fieldguide_0.pdf)

Los procesos de control interno están diseñados para garantizar el cumplimiento de las normas y procedimientos establecidos y la consecución de los objetivos. La auditoría interna proporciona información sobre las áreas de riesgo, en las que faltan controles y en las que el incumplimiento de las políticas y normas de gestión puede socavar la consecución de los objetivos.

### Contabilidad e informes

Esta fase implica el registro interno, la clasificación y el resumen de las transacciones financieras para garantizar el cumplimiento de las normas presupuestarias y demostrar que los fondos públicos se utilizan para los fines previstos.

Mientras que muchos países siguen teniendo sistemas contables *basados en el efectivo*, en los que las transacciones se registran sólo cuando se recibe o desembolsa efectivo, otros están realizando la transición a sistemas contables *basados en el devengo*, que reconocen las transacciones cuando se producen y, por tanto, registran los pasivos y los activos.<sup>23</sup> Entre estos dos, hay una variedad de sistemas intermedios que incorporan elementos de la contabilidad de ejercicio. El Índice Internacional de Responsabilidad Financiera del Sector Público hace un seguimiento de la distribución de los países que utilizan uno u otro sistema contable en su [Mapa de Impacto Global](#).

23 Consulte la página <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-International-Public-Sector-Accountability-Index.pdf>, p 4.

## Cuadro 1.3. Transición a un sistema de contabilidad de ejercicio en Tonga

**Tonga** está pasando de un sistema contable basado en el efectivo a otro basado en el devengo. Se trata de un paso importante para mejorar la credibilidad presupuestaria del país, ya que proporciona una imagen más completa de la situación financiera del país al incorporar valoraciones justas de los activos y pasivos gubernamentales. La auditoría de las cuentas públicas de 2020 recomendó sistemas y procesos para facilitar esta transición.

*Fuente:* Claire Kelly 2021, "Síntesis de los resultados para las EFS del Pacífico", informe de consultoría para el proyecto de credibilidad presupuestaria.

Los informes financieros tienen como objetivo mejorar el cumplimiento y permitir la evaluación del rendimiento de la administración. La elaboración de estos informes implica extraer y presentar los datos del sistema contable de forma que se facilite su análisis. Los gobiernos elaboran diversos informes a lo largo del ejercicio fiscal y una vez finalizado el periodo presupuestario. Existen normas internacionales tanto para la elaboración como para la publicación de informes fiscales anuales.<sup>24</sup>

La necesidad de supervisar los resultados del gasto ha llevado al establecimiento de sistemas gubernamentales de supervisión y evaluación que elaboran informes sobre el rendimiento financiero y no financiero. El rendimiento no financiero puede medirse a nivel de productos, resultados e impactos. Existen diferentes herramientas, métodos y enfoques para supervisar el rendimiento no financiero. Los gobiernos deben definir indicadores y sistemas sólidos para hacer un seguimiento de sus avances en los objetivos políticos, compartir esta información con sus ciudadanos y utilizarla para perfeccionar, ajustar o planificar en consecuencia.

### Supervisión externa

Los gobiernos están obligados a presentar sus informes financieros anuales a organismos independientes para su auditoría externa y rendición de cuentas al final de cada ciclo presupuestario. Las EFS desempeñan un papel fundamental en la supervisión del proceso presupuestario. Dependiendo del tipo de EFS, informan al poder Legislativo o, si están dotadas de poderes jurisdiccionales, pueden imponer directamente sanciones o correcciones. La información producida por las EFS también puede ser utilizada por la sociedad civil y otras partes interesadas para promover la rendición de cuentas y las medidas correctivas.

### Objetivos del sistema GFP

Tradicionalmente, se espera que los sistemas de gestión de las finanzas públicas apoyen la consecución de tres objetivos principales (Cuadro 1.4):<sup>25</sup>

- **Disciplina fiscal agregada:** cuando los niveles agregados de ingresos y gasto público son coherentes con los objetivos de déficit

24 La Encuesta de Presupuesto Abierto evalúa en qué medida cada país pone a disposición del público ocho documentos presupuestarios clave: declaración pre-presupuestaria; propuesta presupuestaria del Ejecutivo; presupuesto promulgado; presupuesto ciudadano; informes anuales; revisión a mitad de año; informe de fin de año; informe de auditoría. Véase <https://internationalbudget.org/open-budget-survey/>

25 Secretaría del PEFA (Gasto Público y Responsabilidad Financiera), s.f. "Introducción: ¿Qué es la GFP y por qué es importante?", Washington D.C., Secretaría del PEFA; Andrew Lawson, 2015. "Gestión de finanzas públicas", Professional Development Reading Pack, nº 6, GSDRC; Mark Miller, Tom Hart y Sierd Hadley, 2021. "Finanzas públicas y prestación de servicios. ¿Qué hay de nuevo, qué falta, qué sigue?". Documento de trabajo 607 del ODI, Londres, Instituto de Desarrollo de Ultramar.

- fiscal y no generan niveles insostenibles de endeudamiento público.
- **Eficiencia distributiva:** cuando los recursos públicos se destinan a prioridades estratégicas acordadas y se reasignan de prioridades menores a prioridades mayores.
- **Eficiencia operativa:** cuando se consigue la máxima rentabilidad en la prestación de servicios.

## Cuadro 1.4. Disposiciones institucionales para apoyar los objetivos tradicionales de la gestión de las finanzas públicas

### Disciplina fiscal agregada

- Se establecen normas fiscales generales.
- Los límites del gasto total se establecen antes de considerar las ofertas de gasto individuales.
- El gasto total debe ser coherente con estos límites.
- Se establecen límites a medio plazo y las decisiones presupuestarias se toman dentro de un marco de gastos a medio plazo.

### Eficiencia distributiva

- Se establecen límites de gasto para sectores o carteras, y se anima a los ministros a reasignar dentro de estos límites
- Las ofertas de reasignación deben basarse en resultados evaluativos de la eficacia de los programas o en planes para evaluar las iniciativas políticas.

### Eficiencia operativa

- Los gastos de funcionamiento están limitados por el efectivo, pero los gestores tienen discrecionalidad para utilizar estos recursos, incluido el traspaso de fondos no utilizados o el gasto anticipado de una pequeña parte de los gastos de funcionamiento del año siguiente.
- Los resultados presupuestados se especifican de antemano y los resultados reales se comparan con los objetivos
- Los costes se asignan (idealmente según el principio de devengo) a las actividades responsables de los mismos.

Fuente: Simson, Sharma y Aziz, 2011, adaptado de Schick 1998.

Más recientemente, los expertos coinciden en que también son esenciales objetivos adicionales, en particular:

- **La transparencia y la rendición de cuentas** exigen que el sistema de gestión de las finanzas públicas siga el debido proceso, haga pública la información de manera oportuna y aplique controles y equilibrios para garantizar la rendición de cuentas;<sup>26</sup> y
- **La equidad, la sostenibilidad, la eficacia y la inclusión** deben ser los principios rectores de todo el sistema.<sup>27</sup>

Algunos autores han destacado que estos objetivos comúnmente acordados sólo se ven influidos parcialmente por el sistema de gestión de las finanzas públicas.<sup>28</sup> Por ejemplo, la disciplina fiscal se ve influida por unas pautas de ingresos y gastos prudentes y creíbles, pero también por los cambios en la toma de decisiones o las rentas de los recursos naturales, entre otros factores. Por lo tanto, sugieren centrarse en los impactos directos del sistema de GFP para evaluar su funcionalidad. Desde esta perspectiva, unos sistemas de GFP que funcionen bien alcanzarían cuatro objetivos:

- Una toma de decisiones prudente y una salud fiscal sostenida, como demuestran:
  - \* Las decisiones de gasto son asequibles (déficit, niveles de deuda y pagos de la deuda).
  - \* Gestión de la deuda pública (información sobre lo que se debe, pagos a tiempo).
  - \* Los déficits, las deudas, el efectivo y las obligaciones no amenazan la solvencia ni la estabilidad económica.

- Flujos de recursos y transacciones fiables y eficientes que conduzcan a resultados reales y a la prestación de servicios, incluyendo:
  - \* El efectivo se suministra a los organismos pagadores a su debido tiempo y en las cantidades acordadas.
  - \* Los salarios se pagan puntualmente.
  - \* Los atrasos son bajos o inexistentes.
  - \* Los bienes y servicios se adquieren según lo previsto, con la calidad y el precio adecuados.
  - \* Los contratos se pagan a tiempo.
  - \* La financiación está disponible para los proyectos de capital cuando se acuerde y en las cantidades acordadas.
  - \* La corrupción y las pérdidas por incumplimiento son mínimas.
- Una rendición de cuentas institucionalizada, que registre las operaciones financieras de forma fiable y oportuna para que puedan ser objeto de supervisión:
  - \* Se registran todos los flujos financieros.
  - \* Los informes financieros son exhaustivos, puntuales y accesibles, y permiten comparar el gasto real con las decisiones presupuestarias.
  - \* Garantía independiente de que los fondos se recaudan, gestionan y gastan para los fines previstos, de conformidad con las leyes y reglamentos, y teniendo en cuenta la rentabilidad.
  - \* Las preocupaciones planteadas por la garantía independiente son debatidas de forma transparente por los representantes de los ciudadanos y reciben un seguimiento y una reparación oportunos por parte del ejecutivo.

26 Lawson, 2015.

27 Paolo de Renzio y Jason Lakin, 2019. "Reformular las finanzas públicas. Promover la justicia, la democracia y los derechos humanos en los presupuestos públicos", IBP. <https://internationalbudget.org/publications/reframing-public-finance-promoting-justice-democracy-human-rights-in-government-budgets/>

28 Andrews et al., 2014.

- Credibilidad presupuestaria, que se evidencia por:
  - \* Presupuestos exhaustivos y regulares que den una expresión vinculante a las prioridades y planes de las finanzas públicas del gobierno.
  - \* Las políticas de ingresos reales y el rendimiento de la recaudación reflejan las propuestas y las previsiones.
  - \* El gasto real refleja las promesas presupuestadas tanto en las asignaciones globales como en las detalladas.

Las auditorías externas pueden evaluar la consecución de todos estos objetivos del sistema de gestión de las finanzas públicas, incluida la credibilidad presupuestaria, y/o examinar si las disposiciones institucionales vigentes contribuyen a la consecución de estos resultados. (Capítulo 4.) Cabe destacar que el primer punto bajo credibilidad presupuestaria (directamente arriba), es más relevante para una visión más amplia de la credibilidad presupuestaria que se discute más a fondo en el Capítulo 2.

## Reformas de la gestión de las finanzas públicas

Los países introducen reformas para mejorar el rendimiento y la funcionalidad de los sistemas de GFP, a menudo con el apoyo de organizaciones internacionales. Estas reformas tienden a basarse en los resultados de las metodologías y herramientas de evaluación (véase la sección 1.5) que evalúan los sistemas de GFP en función del grado de cumplimiento de las buenas prácticas internacionales, la calidad de sus procesos y/o

su rendimiento en determinadas áreas. Como resultado, las reformas de la gestión de las finanzas públicas tienden a aglutinarse en torno a un conjunto común de intervenciones. La Tabla 1.1 resume algunas de las principales áreas de reforma de la gestión de las finanzas públicas introducidas a lo largo de los años.

El debate sobre la reforma de la GFP se ha centrado en la elección de las prácticas que deben introducirse y en la secuencia de las reformas.<sup>29</sup> Mientras que algunos sostienen que los gobiernos de los países de ingresos bajos y medios deben centrarse en los aspectos básicos de los sistemas de GFP antes de emprender reformas más avanzadas,<sup>30</sup> esforzarse por cumplir las normas internacionales incluso en "los aspectos básicos" de los sistemas de gestión de las finanzas públicas ayudará a evitar problemas en etapas posteriores.<sup>31</sup>

El éxito de las reformas de la gestión de las finanzas públicas dependerá en última instancia del entorno más amplio en el que se introduzcan. No todas las reformas de la GFP se adaptan bien a los problemas, las capacidades y las realidades institucionales y políticas locales.<sup>32</sup> Los distintos contextos nacionales necesitan soluciones institucionales diferentes. Un trabajo más centrado en cada país y una mejor comprensión de cómo funcionan los sistemas en cada uno de ellos podrían respaldar unas reformas de la gestión de las finanzas públicas más eficaces. Las EFS, a través de su labor de auditoría, desempeñan un papel fundamental a la hora de proporcionar información sobre los cuellos de botella y las razones por las que surgen a nivel nacional.

29 Simson, Sharma y Aziz, 2011; UNDESA, 2021. "CEPA Strategy Guidance Note on Fiscal and Budget Transparency", noviembre, Nueva York, Naciones Unidas.

30 Miller, Hart y Hadley, 2021.

31 Sailendra Pattanayak, Racheeda Boukezia, Yasemin Hurcan y Ramón Hurtado, 2022. *Cómo desarrollar la capacidad de gestión del efectivo en los Estados frágiles y los países en desarrollo de renta baja*, FMI, <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2022/03/01/How-to-Build-Cash-Management-Capacity-in-Fragile-States-and-Low-Income-Developing-Countries-498003>

32 Por ejemplo, las reformas que afectan a los recursos que pasan por el presupuesto ordinario, en determinados contextos, pueden contribuir a los riesgos de credibilidad presupuestaria. A modo de ejemplo: una regla fiscal introducida en Brasil en 2000 puede haber creado incentivos para mover recursos fuera del presupuesto o fuera del proceso presupuestario ordinario para evitar un nuevo techo de gasto. (Según un debate técnico sobre el borrador del manual, junio de 2022, NYC.)

**Tabla 1.1. Selección de reformas de la gestión de las finanzas públicas**

Área de Reforma	Descripción
Marco fiscal a medio plazo y marcos de gasto a medio plazo	Ejercicios presupuestarios estratégicos plurianuales cuyo objetivo es crear mejores vínculos entre las políticas y los planes y las previsiones de ingresos y gastos.
Normas fiscales	Restricciones duraderas a la política fiscal, por ejemplo, normas para limitar el gasto, la deuda y los déficits.
Procesos formalizados de preparación del presupuesto	Las reformas se centraron en formalizar y estructurar el proceso de elaboración del presupuesto (por ejemplo, calendarios presupuestarios, previsiones).
Sistemas de clasificación presupuestaria	Codificación y clasificación de las partidas presupuestarias según su naturaleza económica, administrativa, funcional o programática.
Presupuestación por programas o basada en el rendimiento	Cambios en el sistema de clasificación presupuestaria basados en objetivos estratégicos o resultados previstos y cambios en los procesos de asignación de recursos, contabilidad de los flujos de recursos (para garantizar un vínculo entre las asignaciones reales de recursos y los objetivos de rendimiento) y la consignación por parte de las asambleas legislativas.
Agencias de recaudación independientes	Mejorar la transparencia y la eficacia de la política de ingresos y de las recaudaciones mediante la creación de oficinas de ingresos y aduanas independientes y la racionalización de las políticas y procesos fiscales y aduaneros.
Cuentas individuales de tesorería	Reformas para introducir cuentas únicas que centralicen los stocks y flujos financieros en los gobiernos, garantizando que los ingresos estén en un solo lugar y que los pagos también estén consolidados.
Sistemas integrados de información sobre la gestión financiera (SIGIF)	Automatización de los procesos de gestión financiera, normalmente empezando por la contabilidad y la elaboración de informes para agilizar los procedimientos y reducir las oportunidades de corrupción. Suelen requerir la reforma de los procesos existentes y nuevas competencias en materia de recursos humanos.
Contratación pública	Reformas para promover procesos de licitación transparentes y la contratación competitiva y para aumentar la eficiencia y la eficacia de la contratación.
Gestión de recursos humanos	Reformas para fomentar la contratación competitiva y los sistemas de función pública basados en el mérito. Reformas de las nóminas. Creación de sistemas de registro y seguimiento del número de personas que trabajan en los gobiernos.



Área de Reforma	Descripción
Control interno, auditoría y supervisión	Introducción o refuerzo de los controles internos. Introducción de leyes, unidades y procesos de auditoría interna. Mecanismos de supervisión centrados en el rendimiento y/o el cumplimiento.
Contabilidad e informes	Reformas destinadas a reforzar las actividades de contabilidad y elaboración de informes, incluida la normalización de los planes contables y la profesionalización de la función contable, así como la formalización de los procedimientos de contabilidad y gestión de tesorería.
Fortalecimiento legislativo	Reformas para garantizar el tiempo necesario para evaluar las propuestas presupuestarias (por ejemplo, reformas del calendario presupuestario), para mejorar la capacidad de análisis presupuestario (por ejemplo, creación de oficinas presupuestarias) y para supervisar la ejecución del presupuesto.
Reformas de la auditoría externa y la rendición de cuentas	Establecer o reforzar el papel de las entidades independientes encargadas de la garantía y la supervisión. Una tendencia reciente es la creación de Consejos Fiscales Independientes (CFI); algunas EFS desempeñan esta función.
Transparencia y participación en el presupuesto y el gasto	Mejorar la disponibilidad de información sobre los procesos presupuestarios para que estén más abiertos al escrutinio público y puedan establecerse controles y equilibrios adecuados.

Fuente: Basado en Andrews et al. 2014, p. 8-9.

## Gestión de las finanzas públicas y prestación de servicios<sup>33</sup>

En los últimos años, se ha prestado cada vez más atención a la forma en que los sistemas de gestión de las finanzas públicas pueden contribuir más eficazmente a mejorar la prestación de los servicios públicos. Las investigaciones sobre los efectos de la GFP en sectores específicos y, en particular, en el sector sanitario, han dado lugar a llamamientos para reforzar las herramientas de diagnóstico (como el PEFA<sup>34</sup>) con el fin de poner de relieve las limitaciones que socavan la prestación de servicios.

En consecuencia, se está prestando más atención a los factores que pueden limitar la gestión de las finanzas públicas en la prestación de servicios.

Por un lado, a la hora de formular el presupuesto, cómo tener mejor en cuenta las complejidades de la asignación y el uso final de los ingresos públicos en la prestación de servicios. Por ejemplo, en el sector sanitario, esto puede significar un intento de estructurar los presupuestos por programas de diferentes maneras (por ejemplo, por programas de enfermedades).

En otro orden de cosas, la delegación de la autoridad para el gasto dentro del sistema intergubernamental puede ser fundamental tanto para la gestión de las finanzas públicas como para

<sup>33</sup> Esta sección se basa en Simson, Sharma y Aziz, 2011.

<sup>34</sup> Véanse las secciones 1.4 y 1.5.



la prestación de servicios. Los interrogantes giran en torno a (a) si se debe descentralizar el control sobre los recursos en las distintas fases de la ejecución presupuestaria y cómo hacerlo, y (b) cómo se ve afectado el impacto final cuando un abanico más amplio de actores y procesos, ajenos al Ministerio de Finanzas y al poder Legislativo, se implican de forma más eficaz. Para algunos países o sectores, esto puede significar conseguir que los gobiernos subnacionales y otros actores locales participen más en el control del gasto de los recursos públicos a lo largo de la cadena de prestación de servicios.<sup>35</sup>

Una vez más, es importante reconocer la naturaleza contextual de los sistemas de GFP y la naturaleza política de las reformas de la GFP. Asimismo, puede resultar complicado considerar las compensaciones y tensiones entre los diferentes objetivos del sistema de gestión de las finanzas públicas, por ejemplo, proporcionar presupuestos previsibles y fiables a los ministerios competentes y a las unidades de prestación de servicios, al tiempo que se mantiene el control sobre el gasto agregado y la inflación en una economía incierta. (Cuadro 1.5).

### Cuadro 1.5. El aumento de la inflación añade retos a los auditores y a la credibilidad presupuestaria

Invirtiendo las tendencias de inflación baja o decreciente de las dos últimas décadas, una aceleración significativa y generalizada del aumento de los precios en los dos últimos años está afectando no sólo a los países emergentes o de renta baja, más vulnerables a los shock exógenos, sino también a las economías más desarrolladas. De hecho, según las previsiones del Fondo Monetario Internacional (FMI), la inflación mundial alcanzó el 8,8 por ciento en 2022, la más alta desde 1996, y se espera que siga en el 6,6 por ciento en 2023<sup>36</sup>. Además, de los 192 países para los que el FMI hizo una estimación para 2022, 36 países registrarían un aumento de precios de dos dígitos y ninguno de ellos experimentaría deflación, en claro contraste con lo ocurrido, por ejemplo, en 2019, cuando sólo 16 países tuvieron una inflación de dos dígitos y otras 16 naciones sufrieron deflación.

**La inflación puede aumentar considerablemente los riesgos para la credibilidad del presupuesto.** Por un lado, la inflación dificulta y añade variabilidad a las previsiones económicas en las que se basan las estimaciones presupuestarias, en particular, aunque no exclusivamente, la de los ingresos fiscales, con la consiguiente variabilidad de la disponibilidad efectiva de recursos. Además, durante la ejecución del presupuesto, el aumento sostenido y generalizado de los precios afecta a los procesos de compra y contratación de las entidades públicas, así como a la ejecución de los contratos. Se requieren revisiones periódicas para adaptar y ajustar los contratos al incremento de los precios, dificultad que se agrava

35 NYU/ODI, 2021. "Una perspectiva intergubernamental de la gestión de las finanzas públicas para la prestación de servicios", mayo, Nueva York, NYU-Wagner.

36 FMI, 2022. Actualización de las Perspectivas de la Economía Mundial: Sombrías y más inciertas <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2022/07/26/world-economic-outlook-update-july-2022>

cuando el evento inflacionario es inesperado. La renegociación de los contratos exigiría una mayor asignación de fondos, lo que a su vez requeriría necesariamente una reasignación presupuestaria, sin repercusión en el gasto total, pero sí en la producción de bienes públicos o, en su defecto, una ampliación del gasto total para garantizar la prestación de los servicios inicialmente previstos en el presupuesto.

**La inflación también afecta a las actividades de supervisión.** Las estadísticas sobre la ejecución presupuestaria deben ajustarse para que sean comparables, lo que añade una fuente adicional de incertidumbre y error al análisis. Además, la persistencia de la inflación exige pasar de un modelo de valoración de los estados financieros basado en “valores históricos” a otro modelo denominado “moneda homogénea”,<sup>37</sup> aplicando el mecanismo conocido como “ajuste por inflación” para hacer comparables las cifras de distintos periodos. Esto debe tenerlo en cuenta el auditor financiero. Además, como ya se ha mencionado, una inflación elevada provoca modificaciones en el valor de los contratos originales y, en consecuencia, un nuevo reconocimiento económico por parte del proveedor. Estas modificaciones deben tenerse en cuenta en el desarrollo de las auditorías de cumplimiento y al considerar la dimensión económica de las auditorías de resultados.

En resumen, los auditores deben incorporar la nueva dinámica inflacionista a su trabajo de auditoría y tener en cuenta sus efectos a la hora de realizar distintos tipos de auditorías.

Otros factores que pueden afectar a la prestación de servicios son la relación entre la gestión de las finanzas públicas y otros sistemas, como la gestión de los recursos humanos o el modelo de regulación del rendimiento del sector público, las diferentes funciones que desempeñan los ministerios sectoriales y/o la capacidad de los ministerios sectoriales.

En resumen, para mejorar el gasto público en la prestación de servicios es necesario tener en cuenta tanto las cuestiones técnicas como el contexto institucional y político más amplio de un país. Diversas partes interesadas tienen intereses diferentes y contrapuestos que influyen en la

asignación y el uso de los recursos. Los cambios presupuestarios, las reformas de la gestión de las finanzas públicas y los enfoques de la prestación de servicios están influidos por las estructuras de toma de decisiones y repercuten en las distintas partes interesadas y en sus intereses. Por lo tanto, es necesario comprender en profundidad la dinámica de los sistemas de gestión de las finanzas públicas y la prestación de servicios en un país. A través de las auditorías externas, las EFS pueden proporcionar información relevante tanto sobre el rendimiento de los sistemas de PFM como sobre los programas y entidades de prestación de servicios.

37 NIIF 29 - Información financiera en economías hiperinflacionarias.

### 1.3. Medición de la credibilidad presupuestaria, su prevalencia y factores relacionados

La credibilidad presupuestaria, tal y como suele definirse, está directamente relacionada con la ejecución del presupuesto.<sup>38</sup> Los presupuestos se consideran creíbles cuando los gobiernos recaudan y gastan los fondos de acuerdo con sus presupuestos aprobados por ley. Pero ¿en qué momento una desviación del plan aprobado se convierte en un problema de credibilidad?

**Medición de la credibilidad presupuestaria:** Pueden examinarse tres dimensiones de las desviaciones presupuestarias: (1) las desviaciones del gasto, (2) las desviaciones de los ingresos y (3) las desviaciones en la composición del gasto.<sup>39</sup> La metodología del Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas, ampliamente conocida como "PEFA" por su nombre en inglés,

se ha convertido en la norma reconocida para las evaluaciones de la gestión de las finanzas públicas.<sup>40</sup> El PEFA establece una desviación *del gasto* del 5 por ciento entre el presupuesto aprobado y el ejecutado (infrautilización o rebasamiento) como umbral de referencia no superable de las mejores prácticas para los niveles agregados y de composición del gasto (3 por ciento para los fondos de contingencia). La mejor práctica para la variación de los ingresos es situarse dentro del 97-106 por ciento del plan a nivel agregado y no desviarse más del 5 por ciento del objetivo del plan a nivel composicional.<sup>41</sup>

Muchas leyes presupuestarias o de gestión de las finanzas públicas establecen umbrales que limitan la cantidad que los ejecutivos pueden transferir del agregado o de las partidas presupuestarias o gastar ingresos adicionales dentro del ejercicio fiscal, sin autorización previa del poder Legislativo. Dichas leyes contribuyen a mantener la credibilidad presupuestaria (Cuadro 1.6).

#### Cuadro 1.6. Seguimiento de las leyes de los países sobre la transferencia o el gasto de fondos sin aprobación legislativa

Para establecer la "puntuación de supervisión" de un país, la Encuesta Bienal de Presupuesto Abierto (OBS) del International Budget Partnership (IBP) también evalúa las prácticas de los países en las siguientes cuestiones:

- **OBS P115.** ¿Pide el Ejecutivo la aprobación del Legislativo antes de transferir fondos entre unidades administrativas que reciben financiación explícita en el Presupuesto Aprobado, y está legalmente obligado a hacerlo?
- **OBS P116.** ¿Solicita el ejecutivo la aprobación del poder Legislativo antes de gastar los ingresos excedentarios (es decir, las cantidades superiores a las previstas inicialmente) que puedan estar disponibles durante el periodo de ejecución del presupuesto, y está legalmente obligado a hacerlo?

38 Véase el capítulo 2 para un debate más amplio sobre la fiscalización no sólo de los elementos definidos de la credibilidad presupuestaria, sino también de los factores que los afectan.

39 Paolo de Renzio y Chloe Cho, 2020. "Explorando los determinantes de la credibilidad presupuestaria" <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/determinants-of-budget-credibility-june-2020.pdf>

40 <https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-framework>

41 Véase también el capítulo 2, Cuadro 2.1.

**Colombia, Costa Rica, la República Dominicana, Perú, Ruanda, la República de Corea, Sri Lanka, Tailandia y Viet Nam** se encuentran entre los países que obtuvieron una buena puntuación en esta medida en 2021.

Fuente: Véase <https://internationalbudget.org/open-budget-survey-2021/> para la metodología OBS y <https://internationalbudget.org/open-budget-survey/country-results> para los resultados por países.

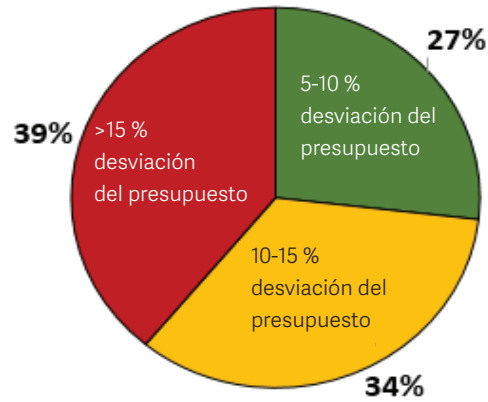
**Investigación reciente:** Un estudio realizado por el IBP sobre 35 países de diferentes niveles de renta da una idea de la magnitud de las desviaciones presupuestarias. Por término medio, la infrautilización del presupuesto nacional anual en conjunto alcanzó casi el 10 por ciento en el conjunto del grupo, es decir, muy por encima del umbral de desviación del 5 por ciento establecido por las normas del PEFA. La infrautilización fue aún mayor en los países de renta baja, donde alcanzó una media agregada de aproximadamente el 14 por ciento. Cuando el gasto insuficiente afecta a sectores sociales o económicos clave, como la sanidad o la agricultura, puede tener consecuencias de gran alcance en la vida de las personas.<sup>42</sup>

En otra investigación reciente del personal del FMI, los datos de 152 países en el periodo 2005-2020 mostraron diferencias significativas entre países en cuanto a la desviación del gasto agregado respecto al presupuesto aprobado. Mientras que el 27 por ciento de los países del conjunto de datos mostraron *pequeñas* desviaciones de entre el 5 y el 10 por ciento, el 34 por ciento de los países experimentaron desviaciones *significativas* (del 10 al 15 por ciento) y el 39 por ciento tuvieron *grandes* desviaciones presupuestarias (superiores al 15 por ciento). Algunos países han mejorado la credibilidad de sus presupuestos con el paso del tiempo, mientras que otros han retrocedido, y estos resultados varían según los grupos de ingresos.<sup>43</sup>

<sup>42</sup> de Renzio, Lakin y Cho, 2019.

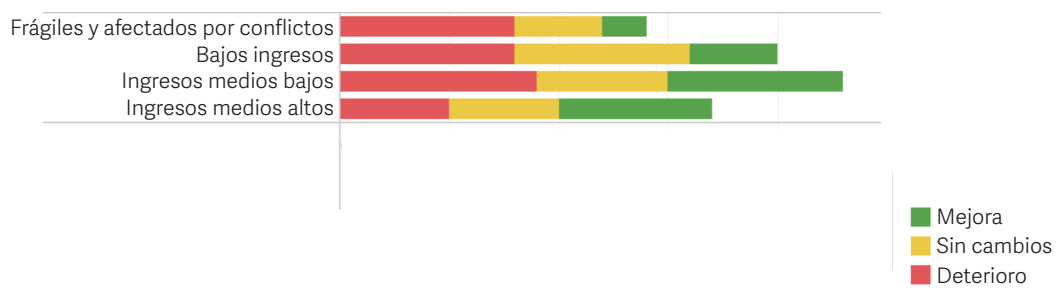
<sup>43</sup> Presentación de Fazeer Rahim, FMI, en la reunión sobre el "Manual sobre la contribución de las EFS al fortalecimiento de la credibilidad presupuestaria mediante auditorías externas" (Nueva York, 14-17 de junio de 2022).

**Figura 1.2. Gasto agregado: Grado de desviación con respecto al presupuesto aprobado**



Fuente: Fazeer Rahim, FMI (2022), basado en datos del PEFA para 152 países entre 2005 y 2020.

**Figura 1.3. Cambios en la credibilidad presupuestaria a lo largo del tiempo, por categoría de renta del país**



Fuente: Fazeer Rahim, FMI (2022), basado en datos de repetidas evaluaciones del PEFA.

### Factores que afectan a la credibilidad

**presupuestaria:** Explicar los factores determinantes de las diferencias entre países en términos de credibilidad presupuestaria es complejo. Múltiples factores explican los retos y riesgos para la credibilidad presupuestaria, incluidos los procesos y las instituciones de la gestión de las finanzas públicas (como el papel del Ministerio de Finanzas, la preparación de las previsiones fiscales y la supervisión interna y externa), el contexto más amplio de la gobernanza (por ejemplo, la independencia de la función pública, los riesgos de corrupción) y los factores y shocks exógenos (por ejemplo, los cambios en

el precio de los productos básicos, la recesión económica, la COVID-19).<sup>44</sup> Por ejemplo, debido a la pandemia, la mayoría de las regiones tuvieron desviaciones presupuestarias significativas principalmente en el sentido de un *gasto inferior al previsto* (por ejemplo, una media del 12 por ciento en Oceanía; del 6 por ciento en América Latina y el Caribe, con unos pocos países que alcanzaron el 41 por ciento). Las desviaciones de *gasto excesivo* se concentraron en Europa y Norteamérica (8 por ciento de media, pero con algunos países que se desviaron hasta el 41 por ciento).<sup>45</sup> (Véase el Cuadro 1.7 sobre las respuestas COVID).

## Cuadro 1.7. Contabilización del gasto COVID y su impacto en la credibilidad presupuestaria

El estallido de la pandemia a principios de 2020 justificó un estímulo fiscal imprevisto y excepcionalmente importante para mitigar sus efectos negativos sobre la salud, la actividad, el empleo y la pobreza.

Según *la base de datos Monitor Fiscal del FMI sobre las medidas fiscales de los países en respuesta a la pandemia del Covid-19*,<sup>46</sup> todos los países proporcionaron, en mayor o menor medida, un estímulo fiscal inesperado para hacer frente y mitigar los efectos de la pandemia. Según este estudio, a nivel mundial, las ayudas fiscales ascendieron a un 15,9 por ciento del PIB en 2020, incluyendo un 9,7 por ciento del PIB procedente de gastos adicionales y pérdida de recursos por incentivos fiscales. El resto de medidas de apoyo totalizaron el 6,2 por ciento del PIB, centradas en mejorar la liquidez de las empresas (por ejemplo, inyecciones de capital, compra de activos y garantías, entre otras).

La información del FMI muestra una correlación positiva entre el grado de desarrollo relativo y de exposición a la pandemia de cada país y la magnitud de las medidas fiscales. Al mismo tiempo, hubo una gran heterogeneidad en la magnitud del esfuerzo fiscal de cada país. Por ejemplo, mientras que la ayuda de Mauricio supuso el 46,5 por ciento del PIB, el apoyo de Somalia sólo alcanzó el 0,2 por ciento del PIB.

Además de la magnitud del esfuerzo fiscal, los procesos de adquisición, contratación y prestación de asistencia directa a empresas y personas ante la emergencia se desarrollaron en condiciones de urgencia, lo que debilitó significativamente los mecanismos de rendición de cuentas y supervisión, aumentando los riesgos de uso indebido de los recursos públicos.

44 Ibid. (Presentación de Fazeer Rahim IMF).

45 Secretaría del PEFA, 2022. *El indicador 16.6.1 de los ODS habla de cómo se ven afectados los presupuestos por la pandemia COVID-19*. <https://www.pefa.org/news/sdg-indicator-1661-speaks-how-budgets-are-affected-covid-19-pandemic>

46 Departamento de Asuntos Fiscales del FMI, 2021. *Fiscal Monitor Database of Country Fiscal Measures in Response to the COVID-19 Pandemic*. <https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/Fiscal-Policies-Database-in-Response-to-COVID-19>

Las medidas adoptadas no habían sido debidamente planificadas ni contempladas en los presupuestos originalmente aprobados, lo que obligó a modificar el presupuesto y a aumentar el gasto. En muchos casos, estas modificaciones del presupuesto se promulgaron sin la intervención del poder Legislativo y, a menudo, al amparo de mecanismos de excepción. Al mismo tiempo, la urgencia también forzó el uso de mecanismos de contratación excepcionales y más discrecionales, evitando los procesos de contratación regulares que suelen requerir un periodo de ejecución más largo y se supone que se llevan a cabo con mayor supervisión y transparencia. (Véase la [evaluación de Covid](#) del International Budget Partnership).

La asignación de recursos extraordinarios sin una planificación adecuada, en un periodo muy corto, ejecutados en su mayor parte a través de mecanismos de contratación más discrecionales, junto con la falta de transparencia, amplificaron los riesgos de conductas indebidas en el uso del dinero de los contribuyentes. Estos factores afectaron negativamente a la credibilidad de las instituciones fiscales en su conjunto y del presupuesto. A su vez, la credibilidad del presupuesto también se resintió, ya que los objetivos presupuestarios originales, tanto financieros como de suministro de bienes y servicios públicos, se modificaron significativamente. El trabajo de auditoría de las EFS sobre las medidas específicas aplicadas durante la pandemia no sólo es útil para identificar desviaciones y/o conductas indebidas, sino también para mejorar la gestión gubernamental en contextos de crisis, reforzando así la credibilidad del presupuesto.

La dinámica fiscal impuesta por la pandemia puso de manifiesto la necesidad de reforzar la gobernanza, la transparencia y la responsabilidad en el uso de los recursos públicos. Las EFS desempeñan un papel clave en la consecución de estos objetivos. Cabe destacar que los países que recibieron financiación del FMI durante la pandemia se han comprometido a aplicar diferentes medidas para reforzar la transparencia y la supervisión, como i) publicar información sobre los contratos; ii) publicar los beneficiarios finales de las empresas adjudicatarias de los contratos; iii) informar sobre los gastos relacionados con la pandemia; y iv) realizar auditorías a posteriori de dichos gastos.

Las desviaciones entre el presupuesto aprobado y el ejecutado per se pueden no indicar necesariamente fallos en el funcionamiento de los sistemas de GFP. Por ejemplo, algunas desviaciones pueden estar justificadas debido a un cambio macroeconómico inesperado, como la inflación o una pandemia, o por el aumento de la eficacia del gobierno en el gasto. En cualquier caso, para que el público comprenda si las desviaciones están justificadas, los motivos de las mismas deben documentarse y explicarse en los informes de ejecución presupuestaria o en los informes de rendimiento. La evaluación de la credibilidad también depende de la razonabilidad y transparencia de las razones que explican esas

desviaciones, así como del impacto de las propias desviaciones (por ejemplo, en la prestación de servicios). En última instancia, esas razones y los impactos de las desviaciones presupuestarias también dependen de factores contextuales. Las EFS pueden reforzar su trabajo sobre la evaluación de las razones de las desviaciones subyacentes, que a menudo falta en las auditorías (por ejemplo, de cumplimiento). Cabe destacar que la EFS de Suecia considera que las razones proporcionadas por su gobierno para explicar las desviaciones presupuestarias han mejorado a lo largo de los años, incluso como resultado de las auditorías de la EFS.<sup>47</sup>

47 Aportaciones de la EFS de Suecia en la Reunión Técnica UNDESA-IBP para el desarrollo de este manual, mayo de 2021.

## Cuadro 1.8: ¿Se explican las desviaciones del presupuesto?

La importancia de que los gobiernos expliquen las desviaciones del plan aprobado se sostiene, por ejemplo, en varias normas internacionales:

- La puntuación más alta en el indicador 16.4 del marco PEFA se concede a los países que explican “todos los cambios en las estimaciones de gastos” a nivel ministerial.
- El Manual de Transparencia Fiscal del FMI - por ejemplo, Principio 1.4.3 (explicaciones de las variaciones entre los distintos informes sobre la ejecución del presupuesto frente a las previsiones) y Principio 2.4.3 (explicaciones relacionadas ya sea con cambios en las políticas, factores macroeconómicos u otros factores sobre por qué las previsiones cambian con el tiempo).

El IBP ha destacado la importancia de las explicaciones en los informes anuales (IYR, por sus siglas en inglés), los informes de mitad de ejercicio (MYR, por sus siglas en inglés) y los informes de final de ejercicio (YER, por sus siglas en inglés) (véase la [Guía para la transparencia en los informes presupuestarios gubernamentales](#)), y ha identificado los siguientes criterios para las explicaciones gubernamentales:

1. Identificar un vínculo causal entre un conjunto de hechos (A) y las desviaciones del presupuesto (B) (*condición mínima*)
2. Explicar el mecanismo por el cual un conjunto de hechos (A) ha causado desviaciones (B) y, cuando sea posible, los factores (C) que causaron (A) en primer lugar.
3. Proporcionar detalles suficientes para explicar cualquier variación en los resultados
4. Mostrar cómo las explicaciones son coherentes con la experiencia pasada o por qué han cambiado las condiciones
5. Explicar las desviaciones más importantes

*Fuente: Lakin, 2018. Evaluación de la calidad de las razones en los documentos presupuestarios gubernamentales.*

Dada la multiplicidad de factores que conducen a la credibilidad presupuestaria y la compleja interrelación entre ellos, algunos expertos sugieren considerar como indicador de credibilidad presupuestaria no sólo la previsibilidad y fiabilidad en la ejecución del presupuesto, sino también otras dimensiones del rendimiento de la gestión de las finanzas públicas, entre otras:<sup>48</sup>

- Fiabilidad y transparencia de los presupuestos
- Gestión de activos y pasivos

- Evaluación sistemática de las tendencias fiscales como base para la formulación del presupuesto
- Sólidos sistemas de contabilidad e información

Estas diferentes dimensiones del rendimiento de la GFP pueden ser evaluadas por los auditores como condiciones que afectan y/o crean riesgos para la credibilidad del presupuesto. Los capítulos 3 a 6 ilustran el modo en que las EFS de diferentes regiones están auditando algunas de estas dimensiones.

<sup>48</sup> Presentación de Srinivas Gurazada, Secretaría del PEFA, en la reunión técnica UNDESA-IBP para la elaboración de este manual, mayo de 2021.



Centrarse más en los parámetros definidos de credibilidad presupuestaria o evaluar la gama de factores que afectan a la credibilidad presupuestaria tiene implicaciones en términos de la metodología de fiscalización. El capítulo 2 profundiza en esta cuestión y examina el concepto de credibilidad presupuestaria y su operacionalización para la fiscalización.

## 1.4. Normas internacionales pertinentes sobre gestión de las finanzas públicas y elaboración de presupuestos

Varias normas internacionales relacionadas con la gestión de las finanzas públicas y la elaboración de presupuestos han reconocido la importancia de la credibilidad de los presupuestos gubernamentales y de los principios de buena gobernanza, incluida la transparencia.

### Objetivo de Desarrollo Sostenible 16

La importancia de la credibilidad presupuestaria para unas instituciones eficaces, responsables y transparentes ha sido reconocida en la Agenda 2030 a través del Objetivo de Desarrollo Sostenible 16 sobre paz, justicia e instituciones sólidas. El progreso en la meta 16.6 se mide mediante dos indicadores globales diferentes, uno de los cuales - el indicador 16.6.1 - está dedicado a la credibilidad presupuestaria. El indicador mide la credibilidad como "gastos primarios del gobierno como proporción del presupuesto original aprobado (por sector, códigos presupuestarios o similares)",<sup>49</sup> pero sólo a nivel agregado nacional.

## Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas (PEFA)

La iniciativa PEFA proporciona un marco para evaluar e informar sobre los puntos fuertes y las limitaciones de los sistemas de gestión de las finanzas públicas utilizando indicadores cuantitativos para evaluar el rendimiento. La investigación muestra una fuerte correlación entre el rendimiento medio en los pilares del PEFA y la credibilidad presupuestaria, con diferencias entre pilares. Los países con mejores instituciones y procesos de gestión de las finanzas públicas tienden a tener una mayor fiabilidad presupuestaria. (Para más información sobre el marco de evaluación, véase la sección 1.5.) Los datos del PEFA son la fuente de los informes de los Estados miembros de la ONU sobre el ODS 16.6.1.

## Código de Transparencia Fiscal

El Código de Transparencia Fiscal del FMI<sup>50</sup> es la norma reconocida internacionalmente para la divulgación de información sobre las finanzas públicas. Comprende un conjunto de principios construidos en torno a cuatro pilares: información fiscal; previsión fiscal y elaboración de presupuestos; análisis y gestión del riesgo fiscal; y gestión de los ingresos procedentes de los recursos. El Código incluye tres elementos relacionados con la credibilidad presupuestaria: (1) *evaluación independiente* - si las previsiones y los resultados económicos y fiscales del gobierno están sujetos a una evaluación independiente; (2) *presupuestos suplementarios* - si cualquier cambio material en el presupuesto aprobado está autorizado por el poder Legislativo; y (3) *conciliación de previsiones* - si la documentación

49 Naciones Unidas A/RES/71/313 "Marco de indicadores mundiales para los Objetivos de Desarrollo Sostenible y las metas de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible". Disponible en <https://unstats.un.org/sdgs/indicators/indicators-list/>. Más información sobre el marco de indicadores globales de los ODS en <https://unstats.un.org/sdgs/dataportal>

50 El Código de Transparencia Fiscal 2019 puede consultarse aquí: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/Code2019.pdf>

## Cuadro 1.9. Uso de las normas presupuestarias internacionales por parte de las EFS

En sus auditorías de gestión del proceso presupuestario, **la EFS de Indonesia** ha utilizado el Código de Transparencia Fiscal del FMI como fuente de criterios de auditoría, además de las leyes y reglamentos aplicables y las buenas prácticas pertinentes. **La EFS de Jamaica** ha aplicado el Código de Transparencia Fiscal del FMI. **La GAO (Oficina de Rendición de Cuentas Gubernamental) de Estados Unidos** utiliza las prácticas y normas internacionales de la OCDE y el FMI como referencia en su trabajo presupuestario.

y las actualizaciones presupuestarias explican cualquier cambio material en las previsiones fiscales anteriores del gobierno. El Manual de Transparencia Fiscal (2018) ofrece orientaciones detalladas sobre la aplicación de los principios y prácticas del Código, con numerosos ejemplos de países de todo el mundo.

### Principios de gobernanza presupuestaria de la OCDE

Los Principios de Gobernanza Presupuestaria de la OCDE pretenden ofrecer una orientación práctica para diseñar, aplicar y mejorar los sistemas presupuestarios con el fin de que tengan un impacto positivo en la vida de los ciudadanos.

Uno de los principios destaca que los presupuestos deben gestionarse dentro de unos límites claros, creíbles y previsibles para la política fiscal. Los principios también destacan la importancia de alinear estrechamente los presupuestos con las prioridades estratégicas a medio plazo del gobierno. Otro principio se refiere a la necesidad de presentar una cuenta exhaustiva, precisa y fiable de las finanzas públicas. La exhaustividad, la transparencia y el realismo forman una norma internacional con la que a menudo se evalúa la solidez del presupuesto (Cuadro 1.10). En los países de la OCDE, estas normas se alcanzan mediante el diseño de sistemas presupuestarios anuales, unificados y universales.<sup>51</sup>

51 FMI, 1999. "Directrices para la gestión del gasto público, Sección 3, preparación del presupuesto", disponible en <https://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide3.htm>

## Cuadro 1.10. Normas internacionales para un presupuesto saneado

### Exhaustividad

- ¿Es completa la cobertura de las operaciones gubernamentales?
- ¿Las estimaciones son brutas o se efectúa una compensación?

### Transparencia

- ¿Hasta qué punto es útil la clasificación presupuestaria? ¿Existen clasificaciones económicas y funcionales separadas que cumplan las normas internacionales?
- ¿Es fácil conectar las políticas y los gastos a través de una estructura de programas?

### Realismo

- ¿Se basa el presupuesto en un marco macroeconómico realista?
- ¿Se basan las estimaciones en previsiones de ingresos razonables? ¿Cómo se realizan y por quién?
- ¿Son realistas las disposiciones de financiación?
- ¿Existe un cálculo realista de los costes de las políticas y programas y de los gastos (por ejemplo, hipótesis sobre la inflación)?
- ¿Cómo se tienen en cuenta las implicaciones de los costes futuros?
- ¿Existe una separación clara entre las políticas actuales y las nuevas?
- ¿En qué medida se determinan y acuerdan las prioridades de gasto en el marco del proceso presupuestario?

Fuente: FMI, 1999. Directrices para la gestión del gasto público: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide3.htm>

## Iniciativa Global para la Transparencia Fiscal (GIFT)

GIFT es una red mundial que facilita el diálogo entre gobiernos, organizaciones de la sociedad civil, instituciones financieras internacionales y otras partes interesadas sobre el fortalecimiento de la transparencia fiscal y la participación. En 2011, GIFT revisó las numerosas normas y estándares relevantes que circulan por todo el mundo en busca de exhaustividad y coherencia para resumir la esencia de cada uno en un formato

global agregado. Su trabajo sirvió de base para el desarrollo de los Principios de Alto Nivel sobre Transparencia, Participación y Responsabilidad Fiscal en 2012, que posteriormente fueron reconocidos ese mismo año por la Asamblea General de las Naciones Unidas.<sup>52</sup> GIFT sigue actualizando y revisando las normas internacionales,<sup>53</sup> con respecto a las cuales los países pueden evaluar sus puntos fuertes y débiles y los avances en sus compromisos relacionados con la gobernanza presupuestaria, en general, y con la credibilidad presupuestaria, en particular.

52 Naciones Unidas A/RES/67/218 sobre "Promoción de la transparencia, la participación y la rendición de cuentas en las políticas fiscales", 21 de diciembre de 2012. Disponible en <https://www.un.org/development/desa/financing/document/ga-resolution-67218-promoting-transparency-participation-and-accountability-fiscal>

53 En 2018, GIFT publicó una Versión Ampliada de los Principios de Alto Nivel sobre Transparencia Fiscal, Participación y Rendición de Cuentas y, más recientemente, el útil Resumen de los Principios de Alto Nivel Ampliados sobre Transparencia Fiscal, Participación y Rendición de Cuentas.

## Cuadro 1.11. Extractos de dos de los diez principios de alto nivel de GIFT relativos a la credibilidad presupuestaria

El Principio 3 sobre la calidad de los informes sobre la ejecución presupuestaria, exige que la presentación de la información fiscal sea "...coherente en los distintos tipos de informes o incluya una explicación y conciliación de las diferencias".

El Principio 8 sobre el proceso, destaca que "no deben recaudarse ingresos públicos, ni realizarse o comprometerse gastos sin la aprobación del poder Legislativo a través del presupuesto u otra legislación".

### 1.5 Herramientas de diagnóstico y evaluaciones relevantes para la credibilidad presupuestaria

Basándose en las normas internacionales, en los últimos años se han desarrollado diferentes marcos, métodos y herramientas de diagnóstico y evaluación.<sup>54</sup> Tienden a evaluar y comparar sistemas nacionales con diferentes niveles de práctica dentro de las normas. Utilizadas para informar las estrategias de reforma de la gestión de las finanzas públicas, supervisar el progreso de la reforma y evaluar los riesgos, por lo general, estas herramientas pueden utilizarse en combinación, ya que proporcionan evaluaciones complementarias. Pueden ser útiles para los auditores en su labor de fiscalización de la credibilidad presupuestaria. Al mismo tiempo, el análisis en el país y la información proporcionada por las EFS favorecen la comprensión del funcionamiento de los sistemas y procesos de GFP existentes.

### Marco de medición de los resultados de la gestión de las finanzas públicas del PEFA

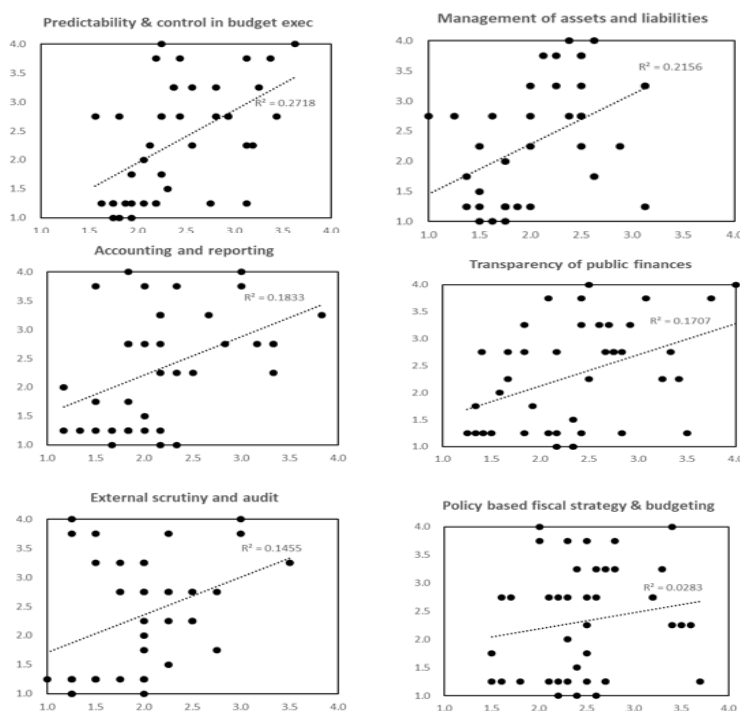
El Programa PEFA también ha desarrollado el [Marco de Medición del Rendimiento de la GFP](#). Esta herramienta basada en indicadores proporciona una evaluación integrada de los sistemas de GFP en relación con siete pilares de rendimiento: (1) fiabilidad presupuestaria, (2) transparencia de las finanzas públicas, (3) gestión de activos y pasivos, (4) estrategia fiscal y presupuestación basadas en políticas, (5) previsibilidad y control de la ejecución presupuestaria, (6) contabilidad y presentación de informes, y (7) auditoría de control externo. (Véase la figura 1.4.) Dentro de estos siete amplios dominios, el PEFA define 31 indicadores específicos, desglosados en 94 dimensiones, que se centran en aspectos clave mensurables. A continuación, evalúa el impacto probable de los niveles de rendimiento de la GFP en tres resultados presupuestarios deseados: disciplina fiscal agregada, asignación estratégica de recursos y prestación eficaz de servicios.

54 UNDESA, 2021. "CEPA Strategy Guidance Note on Fiscal and Budget Transparency", noviembre, Nueva York, Naciones Unidas.

Desde 2012, se han realizado más de 600 evaluaciones en 154 países en todo el mundo. Las evaluaciones del PEFA se han utilizado para realizar investigaciones entre países sobre el rendimiento de los sistemas de GFP;<sup>55</sup> así como sobre los factores determinantes de las desviaciones presupuestarias.<sup>56</sup> El marco inicial desarrollado en 2011 se actualizó en 2016. El PEFA

también se ha ampliado con herramientas de evaluación suplementarias sobre género, clima y orientación para los gobiernos subnacionales, con especial atención a la prestación de servicios. Encontrará más información sobre la herramienta de evaluación, los informes comparativos entre países y los estudios de casos de países en Marco del PEFA.

**Figura 1.4. La previsibilidad y el control del gasto tienen la mayor correlación con la credibilidad presupuestaria, entre los pilares del PEFA**



Fuente: Fazeer Rahim Presentación del FMI en la reunión de revisión (junio de 2022)

55 Paolo de Renzio, 2009. "Haciendo balance: ¿Qué nos dicen las evaluaciones del PEFA sobre los sistemas de gestión de las finanzas públicas de los distintos países?" Documento de trabajo 302, Instituto de Desarrollo de Ultramar, mayo, Londres, Reino Unido.

56 de Renzio y Cho, 2020.

## Encuesta sobre el presupuesto abierto (IBP)

La Encuesta de Presupuesto Abierto (OBS) es un instrumento de investigación independiente, comparativo y basado en hechos que mide tres aspectos esenciales de la gobernanza y la rendición de cuentas: la transparencia (es decir, la publicación puntual de los documentos necesarios para una buena gestión de las finanzas públicas), las oportunidades de participación pública en los asuntos fiscales y el grado de supervisión por parte del poder Legislativo y la EFS. Esta revisión bienal se completa con investigadores en el país y actualmente evalúa a 125 países. (Véase también el Cuadro 1.6.)

## Evaluaciones de transparencia fiscal (FMI)

Las evaluaciones de la transparencia fiscal valoran las prácticas de los países según las normas del Código de Transparencia Fiscal del FMI. Las evaluaciones proporcionan información sobre la escala y las fuentes de las vulnerabilidades fiscales, incluyendo medidas de la cobertura de los informes fiscales, la calidad de las previsiones fiscales y el tamaño de los pasivos contingentes no declarados. También evalúan los puntos fuertes y débiles de las prácticas nacionales relacionadas con la transparencia fiscal a través de un conjunto de “mapas de calor” resumidos, que facilitan la comparación con los países de referencia, la identificación de las necesidades de reforma y la priorización de las recomendaciones.

Estas evaluaciones apoyan la identificación de los puntos fuertes, los puntos débiles y los retos de la transparencia fiscal y hacen mayor hincapié en las cuestiones de transparencia fiscal que son

macrocríticas y complementan otras normas y marcos de gestión de las finanzas públicas.

## Análisis de la gobernanza presupuestaria de la OCDE

Las Revisiones de la Gobernanza Presupuestaria de la OCDE examinan las buenas prácticas en materia presupuestaria y proporcionan orientación sobre el diseño, la preparación, la aprobación, la ejecución y la revisión de los presupuestos para garantizar que sean eficaces, eficientes y pertinentes y que cumplan los principios de la gobernanza presupuestaria. Los informes están disponibles en <https://www.oecd.org/gov/budgeting/>. La Base de Datos Internacional de Prácticas y Procedimientos Presupuestarios de la OCDE contiene información sobre instituciones presupuestarias de 97 países, incluidos 31 países miembros de la OCDE y 66 no miembros de Oriente Medio, África, Europa del Este, Asia, América Latina y el Caribe.

## BOOST

La credibilidad presupuestaria también se ha analizado recientemente utilizando un conjunto de datos del Banco Mundial creado en 2010. El portal de datos BOOST pretende facilitar el acceso a los datos presupuestarios y promover su uso eficaz para mejorar la toma de decisiones, la transparencia y la rendición de cuentas. El portal de datos contiene información sobre el presupuesto aprobado, el presupuesto revisado y los importes de gasto reales desglosados por nivel de gobierno, unidad administrativa, unidad de gasto subnacional, clasificación económica, clasificación funcional (sector y subsector), clasificación de programas y fuente de financiación. Los datos de BOOST también se han utilizado para apoyar las revisiones del gasto público, que evalúan la eficacia de las finanzas públicas.

## Cuadro 1.12. Un ejemplo del tipo de datos que se encuentran en la base de datos BOOST

En el caso de **Uganda**, el portal de datos BOOST presenta datos sobre los gastos ejecutados por los gobiernos estatales y locales. Los datos fueron facilitados por el Ministerio de Finanzas y abarcan el periodo 2004-2016. Está organizada siguiendo el sistema de clasificación presupuestaria del país, que incluye una clasificación administrativa, económica, funcional y geográfica. La base de datos incluye datos sobre el presupuesto asignado, el presupuesto revisado y los gastos de los organismos gubernamentales centrales y locales.

### Marco de información sobre la gestión de las finanzas públicas (PFM-RM)

El Marco de Información sobre la Gestión de las Finanzas Públicas (PFM-RM) desarrollado por AFROSAI-E (la Organización Africana de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Habla Inglesa) y la GIZ (la principal agencia alemana de desarrollo, *Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH*) es una herramienta de evaluación desarrollada específicamente para auditores. El PFM-RM es una herramienta de evaluación diagnóstica para evaluar el rendimiento de los procesos de GFP (política macroeconómica, política fiscal y presupuestación estratégica; preparación del presupuesto; aprobación del presupuesto; gestión financiera y prestación de servicios; e informes contables y supervisión) a lo largo del ciclo presupuestario. Las evaluaciones son específicas para cada entidad (y, por tanto, proporcionan información desglosada a nivel de entidad) y permiten a los auditores evaluar cada proceso en cada entidad (instituciones centrales de GFP, así como ministerios, departamentos y organismos seleccionados), y comparar los resultados entre ellas. En el capítulo 4 se presenta

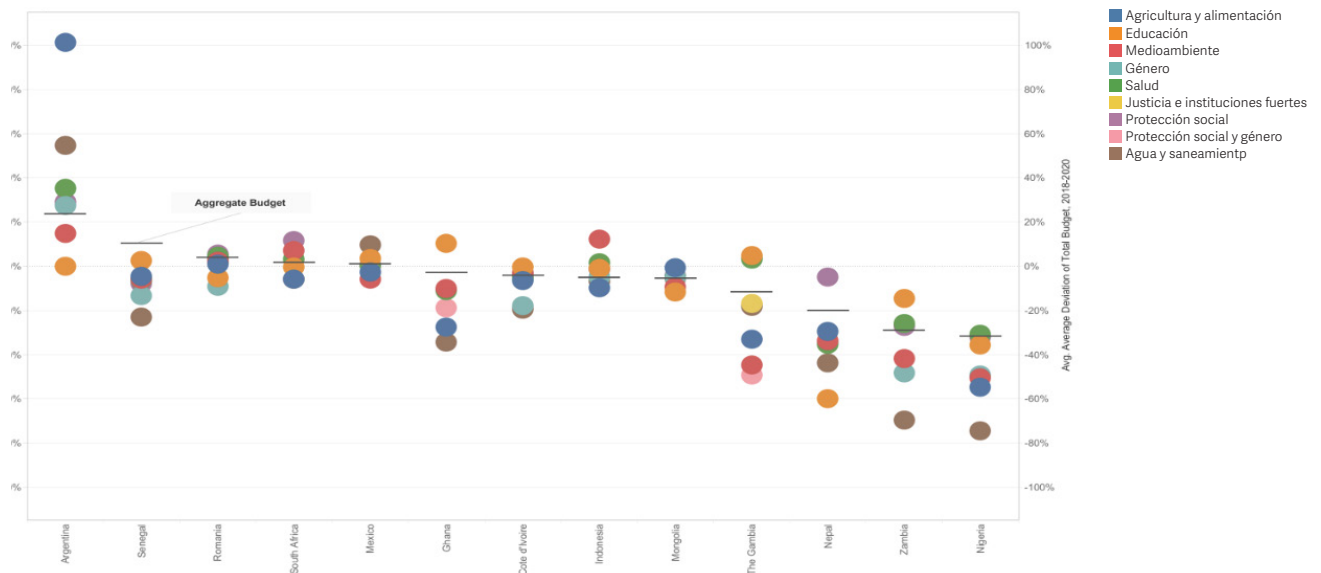
más información sobre esta herramienta de evaluación y su aplicación.

### Utilizar otros datos presupuestarios disponibles públicamente

Otras evaluaciones se basan en datos presupuestarios disponibles públicamente a nivel nacional. Como ya se ha indicado, una limitación del indicador 16.6.1 de los ODS sobre credibilidad presupuestaria, que se basa en datos del PEFA, es que se trata de un indicador agregado. El uso de datos presupuestarios disponibles públicamente permite realizar evaluaciones desglosadas a nivel de sector o de programa. Este enfoque se ha utilizado en una investigación reciente llevada a cabo por el IBP en 13 países a través de siete sectores relacionados con 10 ODS para el periodo 2018 a 2020. Los resultados muestran que los gobiernos suelen reducir la proporción del gasto en los sectores sociales relacionados con los ODS durante la implementación, en comparación con el presupuesto agregado.<sup>57</sup> Comprender el grado de credibilidad de los presupuestos a nivel sectorial es importante para analizar las implicaciones de la credibilidad presupuestaria en la consecución de los ODS. Véase la figura 1.5.

57 IBP, 2022. "La credibilidad presupuestaria y los Objetivos de Desarrollo Sostenible" disponible en <https://express.adobe.com/page/kZhNwex9ayQ9C/>

**Figura 1.5. Desviación media entre el gasto aprobado y el gasto real de 2018 a 2020 (en siete sectores de 13 países, por clasificación funcional o administrativa)**



Fuente: Investigación original del IBP y de las OSC asociadas basada en datos presupuestarios disponibles públicamente (nov. 2022)

## Las auditorías externas complementan el uso de herramientas de diagnóstico para evaluar la credibilidad del presupuesto

Los auditores suelen utilizar el PEFA y otras herramientas de evaluación disponibles para hacerse una idea general del sistema de gestión de las finanzas públicas de sus países. El PEFA examina y mide la credibilidad presupuestaria y las desviaciones presupuestarias a nivel agregado. Sin embargo, el PEFA no analiza las causas y los factores institucionales que explican la puntuación de credibilidad presupuestaria agregada y/o los cambios (mejoras o retrocesos) a lo largo del tiempo.

Por el contrario, las auditorías pueden ayudar a esclarecer las causas y los factores institucionales, tanto sistémicos como contingentes, que explican las desviaciones presupuestarias y los cambios en las desviaciones presupuestarias a lo largo del tiempo. Las auditorías pueden hacer recomendaciones para abordar esas causas, aumentar la credibilidad del presupuesto y mejorar el rendimiento de los procesos y sistemas de gestión de las finanzas públicas. Por lo tanto, herramientas de evaluación como el PEFA y las auditorías externas se complementan mutuamente para realizar un mejor análisis de la credibilidad presupuestaria y mejorar el rendimiento del proceso presupuestario y de los sistemas de gestión de las finanzas públicas.



## Capítulo 2: Auditorías de la credibilidad presupuestaria

La credibilidad presupuestaria es todavía un concepto emergente en el campo de la fiscalización, y sólo en los últimos años ha empezado a ser utilizado por las entidades fiscalizadoras como parte del proceso de auditoría. Este capítulo examina las formas en que las EFS pueden determinar si deben integrar la credibilidad presupuestaria en sus planes de fiscalización y cómo hacerlo. Para ello, el capítulo amplía el concepto de credibilidad presupuestaria a efectos de fiscalización, presenta diversos enfoques para fiscalizar la credibilidad presupuestaria y ofrece una visión general de las normas de fiscalización pertinentes para orientar el trabajo de una EFS en este tema.

### 2.1. Auditar la credibilidad: adoptar una perspectiva estándar o más amplia

El capítulo 1 identificó la credibilidad presupuestaria como uno de los objetivos de un proceso presupuestario y un sistema de gestión de las finanzas públicas sólidos. Los auditores están bien situados para evaluar si los gobiernos están logrando este objetivo y con qué eficacia. El trabajo de auditoría también puede arrojar luz sobre el impacto de la falta de credibilidad presupuestaria y sobre lo que plantea riesgos para la credibilidad de los presupuestos gubernamentales. En esencia, las auditorías pueden evaluar la credibilidad presupuestaria según la definición estándar o pueden adoptar

una visión más amplia y examinar los factores que afectan a la credibilidad de los fondos públicos. Como se describe en la sección 1.1, la *definición* estándar de un presupuesto creíble es aquel que se ejecuta de acuerdo con el plan aprobado por el poder Legislativo en asignaciones globales y detalladas. La atención se centra en las normas y reglamentos de procedimiento a corto plazo y en las desviaciones presupuestarias con respecto al presupuesto aprobado, es decir, en la fiabilidad del presupuesto. (Cuadro 2.1)

Una *visión más amplia* de la credibilidad presupuestaria no sólo se centra en la fiabilidad del presupuesto, sino también en su rendimiento. Refleja el cambio de una fiscalización basada en las actividades a otra basada en los resultados, que evalúa el *rendimiento* del gasto público. Esta forma de entender la credibilidad presupuestaria exige el uso de herramientas de auditoría de rendimiento y/o de auditoría integrada, que incorporan diferentes prácticas de auditoría (por ejemplo, financiera, de cumplimiento y de rendimiento; de cumplimiento y de rendimiento). Además de las desviaciones presupuestarias, los auditores tendrían en cuenta:

- i las premisas sobre las que se formula el presupuesto,
- ii la fragmentación o integridad del presupuesto (es decir, el volumen de recursos y gastos al margen del presupuesto),
- iii el cumplimiento de las normas y procesos de gestión de las finanzas públicas, y
- iv el rendimiento del gasto público para la provisión de bienes y servicios públicos.

## Cuadro 2.1. La definición estándar de credibilidad presupuestaria a efectos de auditoría

**Un presupuesto es creíble cuando:** (en al menos dos de los tres últimos años):

- *Los ingresos* reales se recaudan de acuerdo con el presupuesto aprobado, dentro del 97-106 por ciento del plan, y la variación en la composición de los ingresos está dentro del 5 por ciento del plan.
- *El gasto* real a nivel *agregado* no se desvía más del 5 por ciento del presupuesto aprobado, y
- *El gasto* real a nivel de *composición o asignación sectorial* no se desvía más allá del 5 por ciento de las asignaciones presupuestarias aprobadas; en el caso de los fondos para imprevistos, el gasto no debe desviarse más allá del 3 por ciento.

*Fuente:* PEFA, 2016. Marco para la evaluación de la gestión de las finanzas públicas, 2<sup>nd</sup> edición. p. 14-18. <https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-framework>

## Cuadro 2.2. Una visión más amplia de la credibilidad presupuestaria a efectos de auditoría

**Un presupuesto es creíble cuando:** (los criterios no son exhaustivos)

- Cumple las normas y los procesos de gestión de las finanzas públicas.
- Se formula y ejecuta eficazmente.
- Se formula según proyecciones y previsiones macroeconómicas realistas y fiables.
- Refleja las finanzas públicas y las prioridades y planes políticos del gobierno.
- Es amplio e integral.
- Apoya la sostenibilidad fiscal y la salud fiscal.
- Garantiza procesos y transacciones eficientes para la prestación eficaz de servicios y la consecución de los objetivos políticos.
- Está alineado con los resultados y objetivos esperados (es decir, análisis comparativo o *benchmarking*)

**Tabla 2.1. Fiscalización con la definición estándar frente a una visión más amplia de la credibilidad presupuestaria**

Auditoría con la definición estándar	Auditoría con una visión más amplia
<p><u>Enfoque:</u> previsibilidad/fiabilidad presupuestaria y ejecución (es decir, cualquier desviación del presupuesto aprobado por la legislatura).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Podría considerar la fiabilidad/ejecución para gastos e ingresos tanto a nivel agregado como de composición.</li> </ul> <p><u>Tipo de auditoría:</u> Auditoría financiera (AF) y/o auditoría de cumplimiento (AC).</p> <p><u>Alcance:</u> Unidad única o agregado (por ejemplo, para todo el gobierno a través de la auditoría de las cuentas de fin de año).</p>	<p><u>Enfoque:</u> determinantes de la credibilidad y el rendimiento del presupuesto y resultados (impactos de las desviaciones).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Podría indagar en los factores determinantes (por ejemplo, procesos e instituciones de gestión de las finanzas públicas, gobernanza) mediante un enfoque basado en los riesgos.</li> <li>Podría considerar dimensiones específicas del rendimiento presupuestario relacionadas con la credibilidad: por ejemplo, la transparencia, los sistemas de información/informes (incluidos los indicadores de rendimiento).</li> </ul> <p><u>Tipo de auditoría:</u> Auditoría de cumplimiento (AC) y auditoría de desempeño (AD), o auditorías mixtas con elementos de AD.</p> <p><u>Alcance:</u> En todo el gobierno, unidades individuales o agregadas/sistemas.</p>

La amplitud con la que se consideren los diversos aspectos de la credibilidad presupuestaria tiene implicaciones en términos de metodología de fiscalización, en particular sobre la identificación del objetivo de fiscalización y las condiciones para establecer la credibilidad. En la tabla 2.1 se presentan dos formas de considerar la credibilidad presupuestaria a efectos de fiscalización: una aplica la definición estándar y la otra considera una comprensión más amplia del concepto. Éstas pueden vincularse a diferentes herramientas de fiscalización.

La visión más amplia de la credibilidad presupuestaria puede operacionalizarse a través de un enfoque basado en el riesgo, identificando cómo los diferentes factores pueden crear o mitigar riesgos en términos de desviaciones inesperadas o injustificadas (ya sea del gasto agregado, de los ingresos o de la composición del gasto) con respecto a los presupuestos aprobados. Las EFS pueden evaluar y sopesar el riesgo de los diferentes factores para priorizar e identificar las áreas que deben auditarse y, a continuación, desarrollar objetivos y preguntas de auditoría. Sobre los riesgos, véase el anexo 2.1 al final de este capítulo y los capítulos 3 y 6.

**Tabla 2.2. Ejemplos de enfoques, objetivos y resultados de auditoría relacionados con la credibilidad presupuestaria**

<b>Enfoque de auditoría</b>	<b>Objetivos y metodología de la auditoría (entre paréntesis)* Ejemplos:</b>	<b>Hallazgos de auditoría relacionados vinculados a la credibilidad presupuestaria Ejemplos:</b>
Auditorías del funcionamiento del sistema de gestión de las finanzas públicas (capítulo 4)	Eficacia del sistema de gestión de gastos del gobierno para apoyar la presupuestación basada en el rendimiento. (AD)	La falta de un marco para medir la calidad del gasto público socava la capacidad de evaluar cómo contribuye el presupuesto a la consecución de los objetivos políticos (metas incluidas en el plan nacional de desarrollo a medio plazo).
Auditorías anuales de las cuentas de fin de ejercicio o de la ejecución del presupuesto estatal (capítulo 5)	Garantía de los estados financieros y conformidad de las transacciones presupuestarias con el marco legal. (AF, AC)	Los estados financieros de todo el gobierno no se preparan de acuerdo con el marco financiero aplicable y la falta de cumplimiento de la normativa vigente sobre finanzas públicas crea riesgos de credibilidad (por ejemplo, endeudamiento por encima del límite legal que socava la salud fiscal).
	Si las proyecciones razonables de las variables macroeconómicas informan las asignaciones presupuestarias. (AC, AD)	Una previsión macroeconómica deficiente o inexacta crea riesgos de credibilidad (por ejemplo, desviaciones debidas a errores en la estimación de los ingresos).
Auditorías a nivel de programa presupuestario o de entidad (capítulo 6)	Previsibilidad: existencia, integridad y exactitud de la documentación. (AF)	Una documentación incompleta e imprecisa de los gastos puede crear riesgos de rebasamiento o infrutilización, ya que las entidades no conocen el volumen de recursos reales ejecutados.
	Economía, eficiencia y eficacia en la preparación y ejecución de los presupuestos de una entidad. (AD)	Una planificación/preparación ineficaz del presupuesto de la entidad puede crear riesgos de credibilidad, ya que unos objetivos de gasto poco realistas dificultan la absorción de fondos por parte de las entidades y pueden conducir a una infrutilización de los fondos.

\*AD=auditoría de desempeño; AF=auditoría financiera; AC=auditoría de cumplimiento.

## El reto de vincular ejecución presupuestaria y rendimiento

Incluir aspectos de rendimiento además de la evaluación financiera y de cumplimiento de la ejecución presupuestaria requiere no sólo identificar las desviaciones presupuestarias, sino también analizar su impacto en la prestación de bienes y servicios públicos. Establecer vínculos entre la ejecución presupuestaria (sobre todo a nivel agregado) y el rendimiento a nivel de programa o entidad es difícil. Las EFS tienen experiencia y capacidades variadas en la realización de auditorías de desempeño. Múltiples factores explican el rendimiento de los programas y entidades. No es posible que las EFS evalúen anualmente el rendimiento de todo el universo de entidades y programas. Aun así, las EFS están haciendo un esfuerzo en este sentido. Por ejemplo, cada año la EFS de Brasil selecciona unos pocos programas para una evaluación del rendimiento en la auditoría de las cuentas de fin de año del Presidente.

No obstante, aunque a los auditores les resulte difícil auditar la credibilidad del presupuesto centrándose en el rendimiento de la prestación de servicios, los posibles puntos de entrada para que las EFS avancen en esta dirección incluyen:

- Auditar el rendimiento a nivel de entidad, utilizando herramientas de auditoría de desempeño.
- Centrarse principalmente en auditar y concluir sobre los aspectos de “economía”<sup>58</sup> del desempeño.
- Vincular los objetivos de la formulación y ejecución del presupuesto con el resultado real.
- Auditar elementos críticos relacionados con el rendimiento, como los indicadores de rendimiento del gobierno. Algunas EFS ya lo hacen con regularidad (por ejemplo, el TCU de Brasil o la NAO del Reino Unido).
- Vincular la planificación y la ejecución presupuestaria y desarrollar criterios de auditoría que puedan utilizarse para evaluar

### Cuadro 2.3. Retos para vincular la ejecución presupuestaria al rendimiento

Algunas EFS, como **Francia** y **Brasil**, publican un informe anual sobre la evaluación de las políticas públicas. Esto puede proporcionar un punto de entrada para mejorar los vínculos entre la ejecución del presupuesto y el rendimiento. Sin embargo, existen algunos retos.

El Tribunal de Cuentas de Brasil (TCU) publica un informe anual\* de fiscalizaciones de políticas y programas públicos (*Relatório de Fiscalizações em Políticas e Programas de Governo*, RePP) que evalúa aproximadamente entre 10 y 15 programas cada año. Por ejemplo, en 2021, el análisis se centró en los programas sociales y de acceso a prestaciones económicas en el contexto del COVID-19. Lamentablemente, esta evaluación no suele influir en el proceso presupuestario e incluye muchos programas que quedan fuera del presupuesto ordinario. Mejorar el compromiso con el poder Legislativo es fundamental para aumentar la influencia de este tipo de análisis en los debates presupuestarios. Otra necesidad consiste en reforzar la capacidad de los auditores en materia de evaluación presupuestaria.

\*Estos informes están disponibles en <https://sites.tcu.gov.br/relatorio-de-politicas/>

58 La economía, la eficiencia y la eficacia se describen comúnmente como las “3 E” en una auditoría de desempeño.

estas vinculaciones en los distintos tipos de auditorías.

- Incorporar algunos elementos automatizados para auditar la eficacia en la auditoría anual de la ejecución del presupuesto.

## 2.2. Credibilidad presupuestaria en diferentes contextos

Las diferencias en los contextos institucionales y de gobernanza y las características de los sistemas de gestión de las finanzas públicas de los distintos países pueden tener un efecto diferenciado en la credibilidad de los presupuestos gubernamentales. Por ejemplo, los países con altos niveles de deuda y un espacio fiscal limitado pueden fijar objetivos fiscales que den lugar a un gasto sistemáticamente inferior al previsto.<sup>59</sup> En algunos países, la prevalencia de facto del poder ejecutivo sobre el legislativo en la aprobación y enmienda del presupuesto puede socavar la credibilidad y afectar a la confianza de los ciudadanos en el proceso presupuestario. Y en otros países, las enmiendas al presupuesto nacional por parte del poder Legislativo agravan los problemas de credibilidad (véase el punto “g” más abajo y el Capítulo 6, Cuadro 6.5).

Los auditores deben conocer el contexto más amplio del país y cómo estos factores interactúan con el mandato y la capacidad de la EFS. Los factores relevantes a considerar incluyen:

- Los shocks externos y el entorno macroeconómico y financiero del país.** ¿Cuál es el nivel de endeudamiento del país, sus obligaciones financieras y su salud financiera general? ¿Hasta qué punto depende el país de la ayuda exterior o de los productos básicos?
- La naturaleza del sistema presupuestario y el enfoque de la presupuestación,** así como cualquier particularidad (formal o informal) del proceso presupuestario. ¿Se basa el país en la contabilidad de caja o en la contabilidad de ejercicio? ¿Se basa el país en la presupuestación por partidas o en la presupuestación por resultados? ¿Existen etapas específicas en el proceso presupuestario propias de este país?
- Los controles del gasto y las normas fiscales del país.** Éstas conforman el sistema de gestión de las finanzas públicas del país y familiarizarse con ellas es esencial para comprender cómo está previsto que fluyan los recursos y quién es responsable de las distintas fases del proceso de ejecución presupuestaria.
- La reforma presupuestaria en curso o prevista,** como cualquier cambio hacia una presupuestación basada en los resultados, o los cambios en el marco jurídico presupuestario.
- Factores técnicos que afectan al rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas,** como la existencia de sistemas de información integrados.
- Características institucionales relacionadas con el proceso presupuestario,** como la existencia o no de una Institución Fiscal Independiente (IFI) con el mandato de evaluar de forma pública e independiente las políticas fiscales, los planes y el rendimiento en relación con los objetivos fiscales (por ejemplo, la sostenibilidad fiscal).<sup>60</sup> Algunas

59 Aportaciones de la Contraloría General de Costa Rica en la Reunión Técnica UNDESA-IBP para la elaboración de este manual, (26-28 de mayo de 2021).

60 La forma institucional, el nivel de independencia y la naturaleza del trabajo realizado varían significativamente entre las IFI. Para más información sobre las IFI, véase el conjunto de datos del FMI en <https://www.imf.org/en/Data/Fiscal/fiscal-council-dataset>

EFS (por ejemplo, las EFS de Francia, Finlandia y Lituania) desempeñan este papel en sus respectivos países.

**g. El papel del parlamento así como la relación entre la EFS y el parlamento.**

¿Tiene el parlamento el poder de enmendar el presupuesto? ¿Existe una oficina presupuestaria parlamentaria? ¿Cuáles son las capacidades legislativas para un control presupuestario eficaz? Por ejemplo, los países varían en cuanto a la medida en que el parlamento puede modificar el presupuesto

después de someterlo a consideración legislativa. En muchos países, el poder Legislativo puede modificar la composición de los planes de gastos o de ingresos, pero no el total global.<sup>61</sup>

**h. Características relevantes de la administración pública y del centro de gobierno** como los vínculos entre planificación y presupuestación, la solidez de los sistemas de seguimiento y evaluación, la independencia de la función pública y la solidez de las funciones de control interno, entre otras.

**Tabla 2.3. Factores relevantes de variación entre países que pueden afectar a la credibilidad presupuestaria**

Contexto económico y de gobernanza más amplio del país	GFP/Sistema presupuestario	Factores institucionales relacionados con la presupuestación	Administración pública y centro de gobierno
<ul style="list-style-type: none"> <li>Restricciones macroeconómicas.</li> <li>Espacio y salud fiscales.</li> <li>Nivel de deuda pública.</li> <li>Nivel de ayuda exterior, si procede.</li> <li>Exportadores de materias primas.</li> <li>Países en situaciones especiales (por ejemplo, Estados frágiles).</li> <li>Transparencia fiscal.</li> <li>Riesgos de corrupción.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Enfoque de la presupuestación y naturaleza del presupuesto y del sistema contable (por ejemplo, caja frente a ejercicio, partida individual frente a programa).</li> <li>Reformas presupuestarias previstas o en curso (por ejemplo, del marco jurídico y reglamentario, para mejorar el rendimiento).</li> <li>Elementos técnicos que afectan al rendimiento de los sistemas presupuestarios (por ejemplo, el sistema de información integrado).</li> <li>Fragmentación del presupuesto.</li> <li>Cuentas extrapresupuestarias y fondos extrapresupuestarios.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Distribución de los poderes presupuestarios entre el ejecutivo y el legislativo, y poderes de enmienda del legislativo.</li> <li>Límites legislativos (por ejemplo, sobre el déficit).</li> <li>Capacidad legislativa para la supervisión presupuestaria.</li> <li>Existencia de una oficina presupuestaria parlamentaria.</li> <li>Existencia y competencias de la Institución Fiscal Independiente (IFI).</li> <li>Distribución de las competencias presupuestarias en el seno del ejecutivo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Naturaleza de los procesos de planificación (por ejemplo, a corto, medio y largo plazo).</li> <li>Vínculos entre presupuesto y planificación.</li> <li>Solidez de los sistemas de seguimiento y evaluación.</li> <li>Funciones de control interno.</li> <li>Independencia de la función pública.</li> <li>Vínculos entre la supervisión interna y externa.</li> <li>Disponibilidad y calidad de la información sobre el rendimiento.</li> </ul>

**Entidad Fiscalizadora Superior**

- Independencia.
- Alcance de los poderes y competencias en relación con el modelo de EFS (judicial/tribunal, consejo/colegiado, Westminster).
- Funciones especiales que desempeñan las EFS en algunos países (por ejemplo, como IFI).
- Capacidad (por ejemplo, analítica) y recursos de las EFS.

61 FMI, (s.f.). *Directrices para la gestión del gasto público, sección 3: Preparación del presupuesto*. Disponible en <https://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide3.htm>



## Consideraciones contextuales adicionales

Varias dimensiones adicionales son relevantes para hacer operativo el concepto de credibilidad presupuestaria a efectos de auditoría y para determinar si la credibilidad presupuestaria es significativa en el contexto nacional de una EFS. Entre ellas se incluyen:

- **La interacción entre las desviaciones presupuestarias cuantitativas y los factores contextuales.** Aunque el umbral de desviación del 5 por ciento establecido por las normas internacionales constituye un punto de referencia pertinente, las desviaciones por debajo de este umbral pueden representar un reto para la credibilidad presupuestaria en algunos contextos, mientras que las desviaciones más elevadas pueden no representar un problema en otros.
- **El papel de los distintos actores en el proceso presupuestario y la gestión de las finanzas públicas.** Los riesgos para la credibilidad del presupuesto y las desviaciones presupuestarias pueden verse influidos por diferentes actores, no sólo por el ejecutivo. Por ejemplo, como ya se ha señalado, en los países en los que el poder Legislativo tiene poderes de enmienda presupuestaria, los parlamentos pueden ser un motor de las desviaciones presupuestarias. En los países descentralizados o federales, los gobiernos subnacionales y/o locales pueden contribuir a las desviaciones de los presupuestos aprobados (por ejemplo, debido a su escasa capacidad de ejecución). Y, en algunos casos, los retrasos en la liberación de fondos por parte de los socios de desarrollo también pueden influir en la credibilidad del presupuesto.
- **Los procesos presupuestarios informales y su impacto en la credibilidad, legitimidad y responsabilidad presupuestarias.** En determinados contextos, los procesos informales pueden socavar las instituciones presupuestarias formales. Por ejemplo, el poder ejecutivo puede eludir las funciones de aprobación y supervisión del presupuesto del poder Legislativo apoyándose en decretos ejecutivos para modificar el presupuesto. También existen problemas de credibilidad relacionados con los fondos extrapresupuestarios o fuera del presupuesto (por ejemplo, en el contexto de las emergencias), con la fragmentación de los presupuestos (por ejemplo, diferentes fuentes de ingresos, financiación de donantes con sistemas paralelos) y con los fondos especiales (por ejemplo, los fondos fiduciarios de la seguridad social). Por lo tanto, la definición de credibilidad tendría que considerar lo que está y lo que no está incluido en el presupuesto per se.
- **Riesgos que surgen durante la ejecución del presupuesto.** Las desviaciones del gasto autorizado pueden no superar el umbral del 5 por ciento, pero convertirse en un problema importante durante la ejecución del presupuesto, por ejemplo, a través de recortes obligatorios del gasto o la aprobación de presupuestos suplementarios. Algunos impulsores de los riesgos de credibilidad pueden estar relacionados con la situación macroeconómica de un país (véase el Cuadro 1.5 sobre la inflación) y/o con consideraciones políticas.
- **Resultados fiscales y presupuestarios.** El presupuesto es un instrumento para la consecución de los objetivos nacionales y la ejecución eficaz de las políticas. Por lo tanto, la



credibilidad presupuestaria se refiere no sólo a las desviaciones cuantitativas con respecto al presupuesto autorizado, sino a los resultados previstos o a los objetivos políticos que deben alcanzarse con la ejecución de los recursos presupuestarios, así como a su impacto en la prestación eficaz de los servicios públicos.

Cada una de estas dimensiones tiene implicaciones para la fiscalización. Por ejemplo, al estar fuera del proceso presupuestario ordinario, los fondos extrapresupuestarios son, por definición, menos transparentes y tienden a escapar a la supervisión. Por lo tanto, las EFS se enfrentan a retos a la hora de acceder a tiempo a la información relevante relacionada con la ejecución de estos fondos. La supervisión por parte de las EFS y otras partes interesadas se beneficiaría de la mejora de la transparencia de los recursos extrapresupuestarios. Asimismo, los auditores podrían considerar todo el espectro de fondos y recursos en los diferentes niveles de gobierno, así como el papel de las diferentes partes interesadas que recaudan y ejecutan recursos con un fin público. Sin embargo, el mandato de una EFS puede restringir su capacidad para investigar algunos de estos riesgos de credibilidad presupuestaria. Por ejemplo, los problemas de credibilidad presupuestaria pueden estar relacionados con la escasa capacidad de ejecución de los gobiernos locales, pero el mandato de una EFS suele limitarse al ámbito nacional y a las transferencias de recursos nacionales a los gobiernos subnacionales.

## 2.3. Selección de la credibilidad presupuestaria como tema de fiscalización

La forma en que se elige un tema de auditoría varía de una EFS a otra en función de quién es el responsable de la selección de temas, o de si el proceso de planificación en la EFS es anual o plurianual, entre otros factores. Sin embargo, algunas consideraciones comunes normalmente informarán la elección por parte de la EFS de los temas de auditoría que se incluirán en un plan de auditoría anual o plurianual: (a) su mandato, (b) el marco legal y normativo, (c) los recursos y capacidades disponibles, y (d) un análisis del entorno de la EFS, incluyendo algún tipo de análisis de riesgos.<sup>62</sup>

Una EFS puede considerar la credibilidad presupuestaria como un posible tema en próximas auditorías. El interés por reforzar la credibilidad presupuestaria a nivel nacional -por ejemplo, como parte de las reformas presupuestarias en curso o como resultado de una evaluación de la gestión de las finanzas públicas (por ejemplo, el PEFA)- puede contribuir a dar prioridad a la credibilidad presupuestaria entre los objetivos estratégicos de una EFS. O la credibilidad presupuestaria puede ser utilizada como hilo conductor por una EFS para vincular auditorías que aborden varias dimensiones de la credibilidad presupuestaria y que puedan realizarse en un determinado periodo de tiempo (planificación plurianual de auditorías de las EFS).<sup>63</sup>

En cualquier caso, un paso inicial para que una EFS considere incluir la credibilidad presupuestaria entre sus prioridades estratégicas es evaluar si es relevante y significativa en el contexto nacional.

<sup>62</sup> Véanse los capítulos 3 y 6 sobre el análisis de riesgos.

<sup>63</sup> Véase en el capítulo 4 un ejemplo de Indonesia.

## Cuadro 2.4. Preguntas a considerar por las EFS a la hora de decidir si priorizar o no la credibilidad presupuestaria

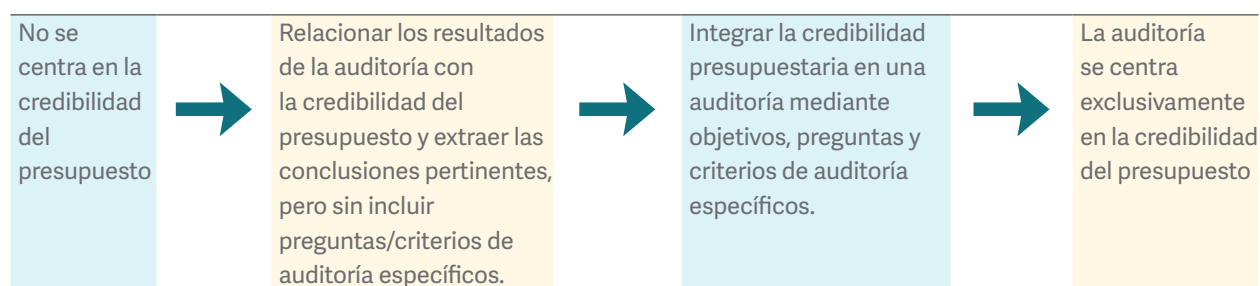
- ¿Se percibe el presupuesto como creíble en el país?
- ¿El sistema de gestión de las finanzas públicas funciona de acuerdo con las normas internacionales?
- ¿Qué indican para el país los indicadores agregados sobre la credibilidad del presupuesto (por ejemplo, PEFA)?
- ¿Ha dado prioridad el gobierno al ODS 16.6.1 en sus planes de implementación de los ODS/planes nacionales de desarrollo?
- ¿Cuáles pueden ser las fuentes de las desviaciones presupuestarias a nivel nacional?
- ¿Proporcionan las entidades gubernamentales suficiente información sobre los motivos de las desviaciones presupuestarias? ¿Son transparentes las desviaciones presupuestarias?
- ¿Cuáles son las repercusiones de las desviaciones presupuestarias en la calidad de la prestación de servicios?
- ¿Existen indicadores de que existen desviaciones presupuestarias en los ingresos/gastos y/o en la composición del gasto?
- ¿Existen indicadores de que las desviaciones presupuestarias son relevantes a nivel de entidad o de programa?

Las consideraciones organizativas también influyen en la decisión de una EFS de centrarse en la credibilidad presupuestaria como tema de fiscalización, incluyendo:

- a. El mandato de la EFS sobre cuestiones de GFP/presupuesto.
- b. La importancia de la credibilidad presupuestaria para la EFS y la movilización del apoyo interno para llevar a cabo esta labor.
- c. Existencia de marcos regionales y orientaciones técnicas para informar y guiar este tipo de trabajo.
- d. Experiencia y capacidad de los equipos de auditoría en cuestiones de gestión de las finanzas públicas, incluso mediante la movilización del apoyo de expertos externos.
- e. Acceso a información y datos oportunos para analizar y utilizar como pruebas de apoyo.
- f. Disponibilidad de recursos para examinar la cuestión.

Si una EFS señala explícitamente su interés por incluir la credibilidad presupuestaria en su plan de auditoría, esta prioridad estratégica puede reflejarse de diferentes maneras. Mientras que algunas auditorías pueden centrarse exclusivamente en la credibilidad presupuestaria, otras pueden integrar un ángulo de credibilidad

presupuestaria como parte de una auditoría sobre otro tema relacionado. Más que exclusivos, estos enfoques podrían considerarse incrementales, o parte de un continuo que va desde no centrarse en la credibilidad presupuestaria hasta centrarse exclusivamente en la credibilidad presupuestaria:



**Figura 2.1. Diversas formas de abordar la credibilidad presupuestaria en una fiscalización**

Fuente: A. Guillán Montero, 2023.

Un enfoque exclusivo y explícito sobre la credibilidad presupuestaria en el plan de auditoría de una EFS será más exigente en términos de recursos y competencias y podría ser más adecuado para una EFS con experiencia en auditoría presupuestaria. En este caso, el trabajo de auditoría podría centrarse más en el nivel agregado o de todo el gobierno. En el anexo 6.1 se presentan ejemplos de posibles objetivos, preguntas y criterios de auditoría.

La integración de una perspectiva de credibilidad presupuestaria en otras auditorías puede ser una opción menos exigente para una EFS con menos experiencia en la auditoría presupuestaria (más

allá de proporcionar garantías sobre los estados financieros de las entidades gubernamentales), ya que las EFS auditan actualmente muchas cuestiones relacionadas con la credibilidad presupuestaria. Por lo tanto, incluso si una EFS no prioriza un enfoque exclusivo en la credibilidad presupuestaria, la credibilidad de los presupuestos gubernamentales puede ser una consideración relevante a integrar cuando se realizan otras auditorías relacionadas con el presupuesto y el sistema de gestión de las finanzas públicas, y/o se auditan entidades o programas particulares. En los Capítulos 5 y 6 y en el Anexo 6.1 se ofrecen ejemplos de posibles preguntas de auditoría para integrar la credibilidad presupuestaria.

## Cuadro 2.5. Ghana: Consideración de la credibilidad presupuestaria en las auditorías de las cuentas públicas

La **EFS de Ghana** se refiere directamente a la credibilidad presupuestaria en algunas de sus auditorías de las cuentas públicas. Por ejemplo, en su auditoría del ejercicio fiscal 2018, la EFS hizo hincapié en la necesidad de que el gobierno fuera preciso y coherente en el cumplimiento de sus estimaciones de ingresos y gastos. La auditoría descubrió que a algunas entidades con líneas presupuestarias cero se les habían asignado fondos (por ejemplo, para bienes y servicios) procedentes de presupuestos suplementarios o para imprevistos que no se habían incluido en el sistema integrado de gestión financiera, lo que aumentaba el riesgo de incurrir en excesos presupuestarios.

Fuente: A. Guillán Montero, 2021.

Aunque el número de hallazgos relacionados con la credibilidad presupuestaria puede ser más limitado si se integra la credibilidad presupuestaria como una sola dimensión en los objetivos, preguntas y criterios de auditoría, esto ayudará a los auditores a establecer vínculos más explícitos entre los hallazgos de la auditoría y la credibilidad presupuestaria. Los auditores tendrán que relacionar explícitamente las conclusiones de los

análisis con los riesgos y problemas de credibilidad e identificar sus causas. Por ejemplo, un problema de credibilidad es la desviación de los ingresos recaudados con respecto a sus previsiones y proyecciones originales. Dado que algunas EFS evalúan las previsiones macroeconómicas, pueden considerar los efectos potenciales en términos de credibilidad y algunas de las posibles causas. (Véase el ejemplo de la tabla 2.4.)

**Tabla 2.4. Relacionar un hallazgo de auditoría con la credibilidad presupuestaria e identificar sus causas**

Hallazgo	Conclusiones relacionadas con la credibilidad presupuestaria	Causas
Las previsiones macroeconómicas deficientes o inexactas crean riesgos de credibilidad.	Unos indicadores macroeconómicos poco realistas pueden socavar la credibilidad de las previsiones de ingresos y dar lugar a múltiples revisiones presupuestarias debido al desajuste resultante entre ingresos y gastos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>La inexactitud de las previsiones de ingresos puede deberse a la mala calidad del proceso de planificación de los ingresos debido a las limitaciones de capacidad, pero también a factores políticos.</li> <li>Los shocks económicos inesperados pueden hacer que las estimaciones de ingresos sean inexactas (sobrestimadas o subestimadas).</li> </ul>

Otro punto de entrada para una EFS en este trabajo puede ser a través de una entidad o programa que se preste a auditorías relacionadas con la credibilidad presupuestaria. La auditoría podría centrarse, por ejemplo, en el impacto de las desviaciones presupuestarias en los beneficiarios o en las estructuras o procesos internos que puedan subyacer a las desviaciones presupuestarias recurrentes en un programa específico. Las consideraciones para seleccionar las entidades o programas pertinentes podrían incluir:

- Las que implican la asignación/ejecución de grandes cantidades de recursos presupuestarios.
- Aquellos con un historial de desviaciones presupuestarias significativas (es decir, mayor riesgo).
- Aquellos en los que auditorías anteriores hayan detectado deficiencias en los controles internos, los procesos o los sistemas de información, entre otros.
- Entidades o programas de prestación de servicios que exigen ciertas condiciones para ser elegibles (por ejemplo, programas sociales) y/o para su entrega a los beneficiarios.
- Servicios públicos comunes (por ejemplo, relacionados con la sanidad o la educación) en los que la disponibilidad de datos sobre el rendimiento puede permitir indagar más sobre los efectos de las desviaciones presupuestarias.

## Cuadro 2.6. Ejemplos de entidades/programas que pueden ser adecuados para auditorías que integren la credibilidad presupuestaria

**Brasil** – El Programa Federal de Préstamos a Estudiantes no contabilizó puntualmente todos los gastos, lo que retrasó indebidamente la contabilidad y distorsionó el presupuesto. El programa también subestimó las obligaciones contraídas por el gobierno con las universidades privadas. El Tribunal de Cuentas (TCU) emitió una orden para que el poder ejecutivo contabilizara íntegramente los gastos de los préstamos estudiantiles en la futura legislación presupuestaria.

**Indonesia** – La distribución de fondos para algunos programas de asistencia del gobierno no se realiza a tiempo, ni en la cantidad correcta, ni a los beneficiarios elegibles. Las desviaciones con respecto al presupuesto socavan la capacidad de los programas para alcanzar los objetivos previstos y cumplir el propósito que se les ha asignado. Los procesos presupuestarios poco sólidos distorsionan el presupuesto previsto para los programas y provocan desviaciones (infrautilización) durante la ejecución. Una de las causas es la falta de datos fiables y válidos sobre los beneficiarios de los programas.

**Portugal** – Las deficiencias recurrentes en la presupuestación de los programas de educación básica y secundaria y de sanidad revelan problemas estructurales en el proceso de previsión presupuestaria, que debe ser más realista, y entretanto representa un riesgo para la credibilidad del presupuesto.

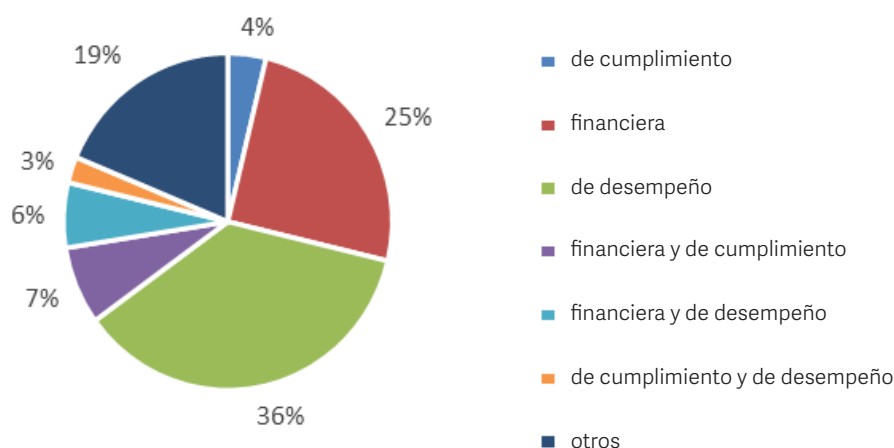
*Fuente:* Encuesta UNDESA/IBP 2022 EFS; Aportaciones de la EFS de Brasil a la Reunión Técnica UNDESA-IBP para el desarrollo de este manual (26-28 de mayo de 2021).

Al seleccionar una entidad o un programa para una auditoría relacionada con la credibilidad presupuestaria, los auditores deben considerar el nivel de riesgos para la credibilidad presupuestaria asociado a la ejecución del presupuesto en esa entidad o programa. Si el nivel de riesgo es bajo, un examen centrado en la credibilidad puede no añadir valor. Por el contrario, si los riesgos para la credibilidad presupuestaria aumentan, una auditoría podría ayudar a los funcionarios a abordar y reforzar la credibilidad presupuestaria. Para más información sobre los riesgos para la credibilidad presupuestaria, véanse los capítulos 3 y 6.

## 2.4. Tipos de auditorías para examinar la credibilidad presupuestaria

La fiscalización de la credibilidad presupuestaria abarca diferentes tipos de prácticas de auditoría. Las EFS pueden examinar cuestiones relacionadas con la credibilidad presupuestaria a través de auditorías financieras, de cumplimiento, de desempeño y forenses, así como a través de otras actividades (por ejemplo, evaluaciones, aportaciones al poder Legislativo). En un análisis reciente de 80 informes de auditoría de 20 EFS que tocaban de algún modo la credibilidad presupuestaria, 20 de los informes eran auditorías financieras, tres auditorías de cumplimiento y 29 informes de rendimiento; 13 eran una combinación de dos tipos de auditorías y 15 eran otros tipos de aportaciones de las EFS. (Figura 2.2.)

**Figura 2.2. Las EFS pueden examinar la credibilidad presupuestaria a través de diferentes tipos de auditorías**



Nota: Esta distribución se ha extraído de una muestra de 80 auditorías analizadas en 2021.

Fuente: A. Guillán Montero, 2021. "Mantener los compromisos. Cómo pueden las entidades fiscalizadoras superiores reforzar la credibilidad presupuestaria mediante auditorías externas", IBP.

Los distintos tipos de prácticas de auditoría pueden ser más adecuados para examinar aspectos específicos relacionados con la credibilidad presupuestaria. Por ejemplo, como se ilustra en el capítulo 5, el alcance de la auditoría de las cuentas de cierre del ejercicio varía de un país a otro y los auditores pueden utilizar diferentes metodologías y herramientas de auditoría, que van desde la auditoría financiera a la auditoría de cumplimiento, e incluso a la auditoría de desempeño.

Los auditores pueden recurrir a diferentes tipos de auditorías debido a la naturaleza de la cuestión examinada y a los objetivos de la auditoría o debido a su mandato y experiencia profesional. Mientras que algunas EFS utilizan todos los tipos de auditorías para examinar las cuestiones presupuestarias (Indonesia, Sudáfrica), otras informan de que sólo realizan auditorías financieras (Kuwait), de cumplimiento (Filipinas) o de desempeño (Letonia), y algunas informan de que utilizan dos tipos de auditorías, como la de

cumplimiento y la de desempeño (Países Bajos) o la financiera y la de desempeño (Sudán del Sur). Algunas EFS también informan de que utilizan auditorías forenses (Argelia).<sup>64</sup>

Un análisis exhaustivo de la credibilidad presupuestaria a nivel agregado se beneficia de la combinación o integración de distintos tipos de información de fiscalización. Sin embargo, la combinación de distintos tipos de información debe estar bien definida en el ámbito de una auditoría, ya que los distintos tipos de auditoría tienen objetos diferentes. Las barreras organizativas dificultan a menudo el trabajo de los auditores entre las distintas prácticas de auditoría. Para muchas EFS, los distintos tipos de prácticas de auditoría se llevan a cabo generalmente en silos y hay poca o ninguna sincronización de los periodos de auditoría cubiertos o referencias cruzadas de los resultados de auditoría. A pesar de estos retos, la integración de las prácticas de auditoría puede reforzar el trabajo presupuestario de las EFS. (Cuadro 2.8.)

## Cuadro 2.7. Examinar aspectos de la credibilidad presupuestaria a través de distintos tipos de auditorías

Una auditoría financiera confirma si los estados financieros y demás información financiera relativa al presupuesto y a su ejecución son completos y exactos en todos los aspectos materiales. (Basada en la ISSAI 200.)\*

Una auditoría de cumplimiento establece si los procesos presupuestarios se han ajustado al marco legal y reglamentario del país y acatan otras normas pertinentes. (Basada en la ISSAI 400.)\*

Una auditoría de desempeño evalúa si los compromisos gubernamentales relativos a la preparación y ejecución del presupuesto se han llevado a cabo de forma económica, eficiente y eficaz. Además, la auditoría evaluará si se han alcanzado los objetivos de las intervenciones presupuestarias. (Basada en la ISSAI 300.)\*

\*Véase la sección 2.5 para más información sobre las normas y principios de auditoría.

Fuente: EFS Uganda 2022.

## Cuadro 2.8. Las ventajas de combinar diferentes prácticas de auditoría e información

**El Departamento del Auditor General de Jamaica** ha identificado importantes beneficios analíticos a través de recomendaciones significativas cuando la auditoría de una entidad implicaba más de un tipo de auditoría. En otros casos, en los que se realizaron revisiones analíticas (análisis de tendencias) de los estados financieros (FSA) como paso previo a una auditoría de desempeño, las conclusiones fueron más específicas y las recomendaciones de auditoría contribuyeron a mejorar la gestión financiera de las entidades. Estos resultados positivos pueden contribuir a reducir la dependencia de las entidades del apoyo presupuestario gubernamental y aumentar el espacio fiscal para el apoyo de otros programas gubernamentales importantes.

*Fuente:* Aportación de Gail Lue Lim, Reunión técnica UNDESA-IBP para la elaboración de este manual (26-28 de mayo de 2021).

### 2.5. Normas y proceso general para auditar la credibilidad

Las auditorías de credibilidad presupuestaria siguen las mismas normas y procesos generales que otras auditorías. Estas normas y procesos de auditoría varían según las prácticas de auditoría, es decir, dependiendo de si una EFS realiza una auditoría financiera, de cumplimiento o de rendimiento, o una auditoría integrada que combina más de un tipo de auditoría (por ejemplo, de cumplimiento y de rendimiento).

**Normas:** Las EFS se basan en las normas internacionales de auditoría pertinentes (ISSAI) establecidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) para cada tipo de auditoría.<sup>65</sup> No existen normas u orientaciones específicas sobre la fiscalización de la credibilidad presupuestaria aprobadas por la INTOSAI. Los auditores deben aplicar las normas apropiadas para el tipo de auditoría que vayan a

realizar. Además, los auditores deben tener en cuenta las normas y orientaciones existentes relacionadas con temas específicos como la auditoría de los sistemas de información (GUID 5100); la auditoría de la deuda pública (GUID 5250), o la auditoría del sistema de información de la deuda pública (GUID 5259), entre otros. También se aplican las normas pertinentes que abarcan varias prácticas de auditoría, como la ISSAI 100 y la ISSAI 12. La tabla 2.5 resume las normas y orientaciones pertinentes de la INTOSAI que se aplican a la fiscalización de la credibilidad presupuestaria.

Las EFS también se basan en sus propias directrices, manuales y normas internas para llevar a cabo diferentes tipos de auditorías. Según los resultados de la encuesta realizada en 2022 para este manual, el 35 por ciento de los encuestados señaló que su EFS sigue normas y directrices internas a la hora de realizar auditorías del sistema de gestión de las finanzas públicas.<sup>66</sup> Al utilizar sus propias normas, las EFS deben asegurarse de que

<sup>65</sup> <https://www.issai.org/professional-pronouncements/> Existen manuales para apoyar a las EFS en la realización de cada tipo de auditoría.

<sup>66</sup> Encuesta UNDESA/IBP EFS, 2022.



**Tabla 2.5. Normas internacionales de auditoría y orientaciones seleccionadas pertinentes para las auditoría de la credibilidad presupuestaria**

Auditoría financiera	Auditoría de conformidad	Auditoría de desempeño
ISSAI 200-299 (principios de la AF)	ISSAI 400-499 (principios de la AC)	ISSAI 300-399 (principios de la AD)
Serie de Normas de Auditoría Financiera ISSAI 1000-1999 (ahora ISSAI 2000-2899)	ISSAI 4000-4899 (normas AC)	ISSAI 3000-3899 (normas AD)
Orientación 2900 (según normas AF)	Orientación 4900 (autoridades y criterios)	Orientación 3910 (conceptos centrales AP), 3920 (proceso AD)
<b>Transversal</b>		
ISSAI 12 (valor y beneficios); ISSAI 100 (principios fundamentales de la auditoría del sector público); ISSAI 140 (control de calidad)		
INTOSAI Gov 9100 (directrices sobre normas de control interno para el sector público)		

sean coherentes con los principios pertinentes incluidos en las ISSAI 100, 200, 300 y 400. También pueden basarse en las normas de la INTOSAI. También pueden basarse en las orientaciones de la INTOSAI sobre la aplicación de otras normas internacionales pertinentes (por ejemplo, las IPSAS para los estados financieros del sector público, incluidas las IPSAS 24 y 42).

Además, al realizar auditorías relacionadas con cuestiones presupuestarias, las EFS también se basan en normas y buenas prácticas internacionales como fuentes de criterios de auditoría. Algunas de estas normas se han presentado en el capítulo 1. En la encuesta sobre manuales, muchas EFS informaron de que utilizaban el [Manual de Transparencia Fiscal del FMI](#) y los [Principios de Gobernanza Presupuestaria de la OCDE](#), entre otros.<sup>67</sup> Otra norma relevante es el Manual de estadísticas de las finanzas públicas del FMI (2014),<sup>68</sup> que proporciona un marco

conceptual y de información exhaustivo para analizar y evaluar la política fiscal,<sup>69</sup> especialmente el rendimiento del sector de las administraciones públicas y del sector público en general, y ofrece directrices para la presentación de estadísticas fiscales. Para los encargos de revisión, con garantía limitada, un recurso pertinente es la Norma Internacional sobre Encargos de Revisión (ISRE) 2400 (revisada) (2013).

**Proceso general:** En general, el proceso de auditoría puede estructurarse en fases y elementos genéricos en las distintas prácticas de auditoría, aunque la relevancia de estas fases puede variar en función del tipo de auditoría que se vaya a realizar. Estas fases genéricas del proceso de auditoría se ilustran en la figura 2.3.

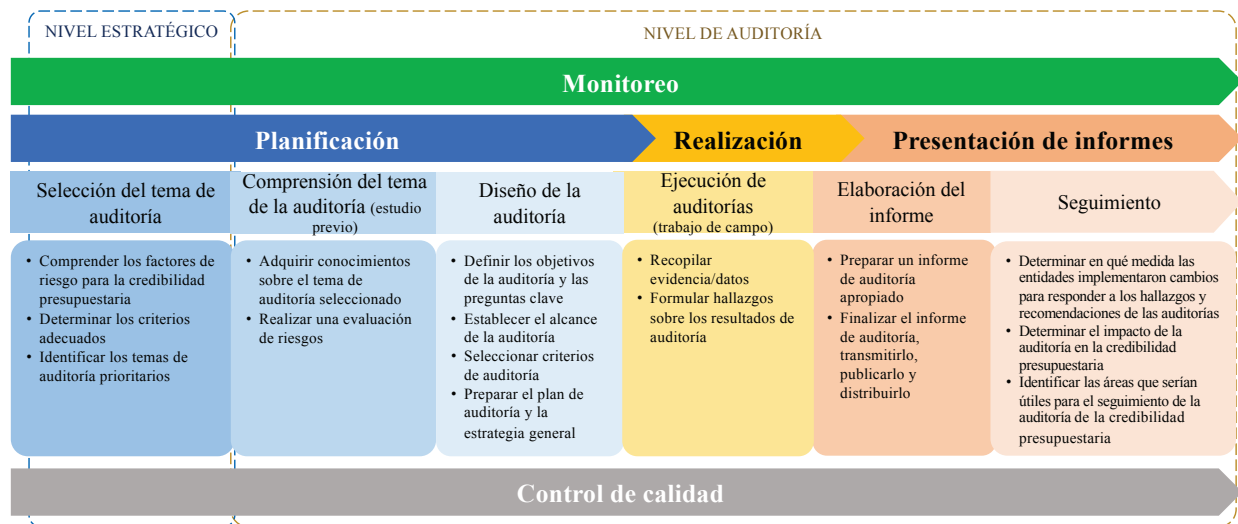
Al emprender una auditoría relacionada con la credibilidad del presupuesto, los auditores se enfrentan a diferentes preguntas y requisitos a lo

67 Ibid. (Encuesta UNDESA/IBP EFS, 2022.)

68 <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>

69 Aportación de Gail Lue Lim a la reunión técnica UNDESA-IBP para la elaboración de este manual, (mayo de 2021); UNDESA, 2021. *Nota orientativa sobre la estrategia de CECoP.*

**Figura 2.3. Visión general del proceso de auditoría**



Fuente: EFS Filipinas 2022

largo de estas fases. Las preguntas son diferentes según la frecuencia de las auditorías relacionadas con el presupuesto. Por ejemplo, las auditorías de las cuentas de fin de año o de la ejecución del presupuesto estatal se realizan anualmente y, por lo tanto, pueden requerir una menor inversión en la fase de planificación, ya que la auditoría tiene una metodología similar de un año a otro. Además, combinar diferentes tipos de prácticas de auditoría también implica algunas elecciones y consideraciones relacionadas con la selección de la auditoría.

**Avanzando:** Para complementar la discusión de este capítulo, el Anexo 2.1 presenta ejemplos de cuestiones reales examinadas por las EFS de 20 países y los riesgos potenciales que planteaban para la credibilidad presupuestaria. Además, los siguientes capítulos ilustran diferentes opciones disponibles para que una EFS mejore su trabajo sobre la credibilidad presupuestaria. Cada uno de ellos proporciona orientación y ejemplos (por ejemplo, objetivos y preguntas de fiscalización) para ayudar a los auditores a comprender lo que implica fiscalizar la credibilidad presupuestaria y aborda algunas de las cuestiones y opciones que se plantean al emprender este trabajo

## Capítulo 3: Riesgos para la credibilidad presupuestaria a nivel de todo el gobierno

Este capítulo examina los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de todo el gobierno. Proporciona ejemplos de estos riesgos en cada fase del proceso presupuestario e ilustra cómo las EFS de varios países han evaluado algunos de ellos. Partiendo del concepto de credibilidad presupuestaria, tal y como se ha tratado anteriormente, este capítulo pretende concienciar sobre los indicadores potenciales del riesgo de credibilidad presupuestaria y orientar a los auditores sobre cómo identificarlos a la hora de auditar los presupuestos gubernamentales.

### 3.1. Comprender los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de todo el gobierno

La credibilidad de los presupuestos gubernamentales es un motor clave de la prestación eficaz de servicios y de la confianza pública en los sistemas gubernamentales. A nivel técnico, un presupuesto creíble es aquel en el que las desviaciones son insignificantes al final del ejercicio presupuestario.<sup>70</sup> Desde el punto de vista de la gobernanza, un presupuesto creíble es aquel que ha sido objeto de una supervisión adecuada.

Los riesgos para la credibilidad presupuestaria pueden producirse en cualquier fase del proceso presupuestario. A nivel de todo el gobierno,

pueden definirse como riesgos de credibilidad relacionados con las funciones y los procesos presupuestarios (por ejemplo, planificación, supervisión) llevados a cabo por las principales partes interesadas responsables del proceso presupuestario a nivel nacional y que se aplican a toda la administración pública a nivel consolidado o a todo el gobierno (en comparación con entidades o programas específicos). La atención se centra en los procesos transversales (que se entrecruzan) más que en instituciones concretas. Por ejemplo, en una reciente evaluación de nueve países mediante la herramienta de evaluación de AFROSAI-E (véase el Capítulo 4) se identificaron áreas de riesgo transversales, como la exhaustividad del seguimiento y la supervisión y la automatización de la gestión financiera y la prestación de servicios.<sup>71</sup> Los riesgos de credibilidad presupuestaria, como los que afectan al conjunto del gobierno, también pueden dar lugar a riesgos de credibilidad a nivel de programa y/o entidad, como se analiza en el Capítulo 6.

En la mayoría de las jurisdicciones, las principales entidades responsables del proceso presupuestario a nivel de todo el gobierno son el Ministerio de Finanzas y el poder Legislativo. Cada uno de ellos desempeña un papel en distintas fases del proceso presupuestario, como se resume en el cuadro 3.1, aunque la distribución exacta de sus responsabilidades varía entre los distintos países en función del modelo de gobernanza. No

<sup>70</sup> John Whiteman, 2013. "Medir la capacidad de los sistemas de gestión de las finanzas públicas", *International Public Management Review*, vol. 14, nº 2.

<sup>71</sup> AFROSAI-E, 2022. "Informe transversal de riesgos de la gestión de las finanzas públicas 2022", disponible en <https://pfmreporting-tool.com/2022/08/01/pfm-transversal-risk-report/>

obstante, la elaboración del presupuesto es un proceso que abarca diferentes entidades y niveles de gobierno.<sup>72</sup> Como se destacó en el Capítulo 1, otras partes interesadas también desempeñan papeles importantes. Por ejemplo, las EFS son

fundamentales para garantizar una supervisión externa independiente del presupuesto. Por lo tanto, el proceso presupuestario debe ser coordinado, consistente y coherente en todo el sector público y en todos los niveles de gobierno.<sup>73</sup>

**Tabla 3.1. Responsabilidades del Ministerio de Finanzas y del Legislativo en el proceso presupuestario\***

<b>Etapa del proceso presupuestario</b>	<b>Tareas</b>	<b>Parte interesada responsable</b>
Formulación del presupuesto	<ul style="list-style-type: none"> <li>Elaboración del presupuesto anual en consonancia con los marcos de planificación a largo plazo del país, como los Planes Nacionales de Desarrollo y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)</li> <li>Fijación de objetivos de ingresos y gastos a nivel nacional.</li> </ul>	Ministerio de Finanzas
Aprobación del presupuesto	<ul style="list-style-type: none"> <li>Presentación del proyecto de presupuesto al parlamento o a la asamblea legislativa para su revisión</li> </ul>	Ministerio de Finanzas
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Revisión y aprobación del presupuesto</li> <li>Promulgación de los proyectos de ley sobre créditos</li> </ul>	Legislatura
Ejecución presupuestaria	<ul style="list-style-type: none"> <li>Movilizar los ingresos, según lo presupuestado</li> <li>Liberación de fondos a las entidades ejecutoras y a los programas de acuerdo con el plan de tesorería aprobado.</li> <li>Proporcionar orientación sobre la ejecución del presupuesto a las entidades</li> </ul>	Ministerio de Finanzas
Contabilidad e informes	<ul style="list-style-type: none"> <li>Garantizar la existencia de sistemas de control presupuestario funcionales en el seno del gobierno.</li> </ul>	Ministerio de Finanzas
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Garantizar que las entidades rindan cuentas de los recursos aportados</li> <li>Garantizar que la información relativa a la ejecución del presupuesto esté disponible, sea fácilmente accesible y fiable</li> </ul>	Legislatura
Supervisión y evaluación externas	Debatir y tomar medidas sobre las cuestiones planteadas en los informes de auditoría en relación con la ejecución de los presupuestos por parte de las entidades	Legislatura

\* La distribución de responsabilidades puede variar en función del modelo de gobernanza del país.

Fuente: Autores del capítulo.

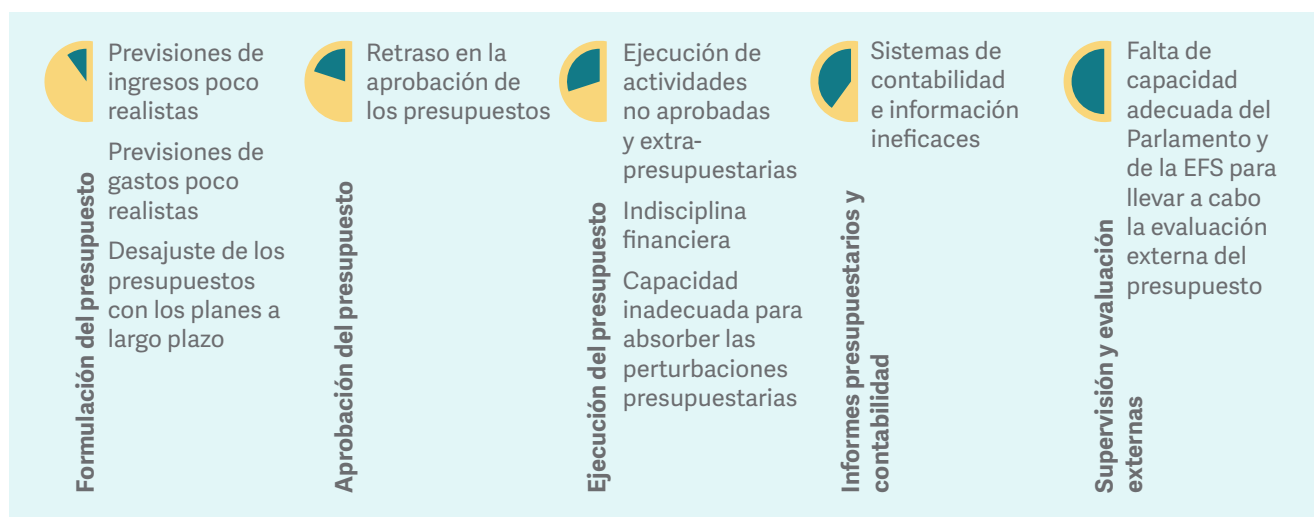
<sup>72</sup> OCDE, 2014. "Principios de gobernanza presupuestaria de la OCDE", París, OCDE, disponible en [https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/ocedsbo\\_principles-of-budgetary-governance-post-sbo-clean\\_eng.pdf](https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/ocedsbo_principles-of-budgetary-governance-post-sbo-clean_eng.pdf)

<sup>73</sup> Ibid.

## 3.2. Riesgos comunes de credibilidad presupuestaria a nivel de todo el gobierno

Los riesgos de credibilidad presupuestaria relacionados con las funciones de todo el gobierno se encuentran en cada una de las fases del proceso presupuestario. Los más comunes se resumen en la figura 3.1.

**Figura 3.1. Riesgos comunes de credibilidad presupuestaria a nivel de todo el gobierno**



Fuente: Autores del capítulo.

### Riesgos para la credibilidad presupuestaria en la fase de formulación del presupuesto

Entre los riesgos de credibilidad presupuestaria más comunes que afectan a la fase de formulación del presupuesto se encuentran la previsión y la alineación con los planes nacionales a largo plazo.

### Proyecciones/previsiones de ingresos y gastos poco realistas

La precisión de las previsiones de ingresos y gastos afectará a la credibilidad del presupuesto. Unas previsiones de ingresos más creíbles se asocian a menos desviaciones en los gastos.<sup>74</sup> Las previsiones de ingresos y gastos deben ser realistas y reflejar las circunstancias económicas existentes a nivel nacional. El ejecutivo también debe ser capaz de movilizar/recaudar los ingresos previstos y gastarlos según lo previsto. Es probable que unas previsiones poco fiables den lugar a grandes discrepancias

74 de Renzio y Cho, 2020.

entre los ingresos previstos y los ingresos reales recaudados a final de año, tanto para las fuentes de ingresos individuales (por ejemplo, impuestos, subvenciones) como para los ingresos totales agregados. A su vez, esto tiende a provocar una variación significativa entre los gastos previstos y los reales, tanto a nivel agregado como a nivel de programa, entidad y actividad. La falta de fiabilidad de las estimaciones de ingresos y gastos afecta a la asignación de recursos, incluida la prestación de servicios (y los resultados conseguidos), ya que algunos programas o entidades no reciben suficientes recursos presupuestarios mientras que otros están sobre-financiados. (Cuadro 3.1.) Cuando las limitaciones macroeconómicas no se tienen debidamente en cuenta y/o los supuestos económicos subyacentes de los costes son débiles, el presupuesto se prevé con demasiada frecuencia sobre la base del presupuesto del año anterior, es decir, mediante un enfoque "ascendente" determinado por las solicitudes de gasto, lo que a menudo conduce a un gasto excesivo.<sup>75</sup>

Los gobiernos tienden a abandonar los objetivos de ingresos y otras normas fiscales durante los shocks externos (por ejemplo, pandemias, desastres naturales y otras emergencias) y en épocas de malos resultados económicos y recesión debido a los efectos adversos sobre la realización de los ingresos y las presiones para ampliar el gasto. Estas acciones afectan además a los objetivos de ingresos y gastos, y a la credibilidad del presupuesto.<sup>76</sup>

En resumen, las auditorías deben examinar la capacidad del ejecutivo para realizar previsiones fiables de ingresos y gastos y garantizar la movilización de estos ingresos. La incapacidad de elaborar previsiones fiables puede deberse a causas sistémicas o a otros factores (incluida la presión política), y puede requerir reformas de todo el sistema de previsión. (Cuadro 3.2.)

### Cuadro 3.1. Unas previsiones de ingresos y gastos poco fiables provocan una mala asignación de los recursos

**La EFS de Jamaica** descubrió que la dependencia del Ministerio de Finanzas de las proyecciones aprobadas por el Gabinete cuando se concibió por primera vez el Programa Especial de Jubilación Anticipada, en lugar de emprender la investigación necesaria para identificar estimaciones actualizadas creíbles, dio como resultado una excesiva financiación del presupuesto. Esto requirió una reducción de 2.500 millones de dólares jamaicanos (unos 19 millones de dólares estadounidenses) en el Primer Presupuesto Suplementario. Una mala presupuestación, debida a la falta de estimaciones creíbles, puede dar lugar a una falta de financiación para otros programas relevantes, un resultado preocupante en un contexto de espacio fiscal limitado.

*Fuente: "La importancia de la credibilidad presupuestaria para la EFS de Jamaica y cuestiones relacionadas", Gail Lue Lim, Economista Jefe y Auditor General Adjunto, Departamento del Auditor General de Jamaica, 2021.*

75 FMI, 1999. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide3.htm>

76 Pratap Ranjan Jena y Satadru Sikdar, 2019. "Budget credibility in India-Assessment through the PEFA framework," No 284, NIPFP Working paper series, disponible en [https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2019/12/WP\\_284\\_2019.pdf](https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2019/12/WP_284_2019.pdf)

## Cuadro 3.2. Descifrar las causas sistémicas de la falta de fiabilidad de las previsiones de ingresos y gastos

En 2013, la EFS de Uganda detectó limitaciones en las previsiones de su gobierno, como la falta de normas formales y de un proceso bien estructurado para guiar el proceso de previsión de ingresos; lagunas de cobertura en las previsiones de ingresos; escasa transparencia en la previsión de ingresos; poco o ningún proceso sistemático para revisar y aprender de las previsiones de ingresos o supuestos anteriores; y el uso de modelos de previsión muy básicos. La EFS destacó específicamente que estos factores tienen consecuencias negativas para la credibilidad de las previsiones de ingresos.

Fuente: Informe de auditoría VFM sobre la previsión de ingresos del MoFPED- OAG Uganda- 2013.

### Desajuste de los presupuestos con los marcos de planificación a largo plazo y los ODS

Avanzar en la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) requiere políticas nacionales eficaces y presupuestos creíbles que reflejen las finanzas públicas y las prioridades políticas. Los Planes Nacionales de Desarrollo desempeñan un papel fundamental en la implementación de los ODS, ya que reflejan las aspiraciones a largo plazo del gobierno y de sus ciudadanos para un periodo de cinco, diez o más años.<sup>77</sup> Estos planes destacan las intervenciones, las vías y los plazos para la consecución de los objetivos fijados por el ejecutivo.

Los presupuestos anuales son la herramienta a través de la cual los gobiernos implementan estos planes estratégicos a largo y medio plazo y, en consecuencia, se espera que estén alineados

con los marcos nacionales de desarrollo. Diferentes mecanismos pueden ayudar a vincular los presupuestos a los objetivos políticos transversales. Por ejemplo, el etiquetado del gasto para los ODS, el género, el clima o la infancia en los sistemas de información financiera<sup>78</sup> puede ayudar a seguir y evaluar la asignación de recursos hacia la consecución de los ODS y otras prioridades transversales.

Evaluar el grado de alineación de los presupuestos anuales con los planes nacionales de desarrollo es una forma importante de que las auditorías identifiquen las oportunidades de adoptar medidas correctivas. Los informes de auditoría de las EFS han puesto de relieve que una escasa alineación del presupuesto con los marcos nacionales de desarrollo a largo plazo socava la consecución de las prioridades nacionales a largo plazo. Del mismo modo, la falta de integración de los ODS en el ciclo presupuestario puede perjudicar el progreso en la consecución de las metas de los ODS. (Cuadro 3.3.)

77 Tarek Katramiz y Mahesti Okitarashi, 2021. "Acelerar la integración de la Agenda 2030: Alinear los planes nacionales de desarrollo con los Objetivos de Desarrollo Sostenible", Policy brief nº 25, Universidad de las Naciones Unidas.

78 Jennifer Asman, Claire Schouten, Sally Torbert y Nik Mandalia, 2022. Blog del FMI: "How to Maintain Progress on Implementing the SDGs" en <https://blog-pfm.imf.org/en/pfmblog/2022/10/how-to-maintain-progress-on-implementing-the-sdgs> Véase también UNDESA, 2019. Sustainable Development Goal 16: Focus on public institutions, World Public Sector Report 2019, Chapter 3, Division for Public Institutions and Digital Government, NY, disponible en: <https://publicadministration.un.org/en/Research/World-Public-Sector-Reports>

### Cuadro 3.3. La desalineación de la presupuestación con los marcos de planificación a largo plazo puede inhibir el progreso hacia los ODS

Una auditoría que analizaba la adecuación del presupuesto nacional de **Malawi** a su compromiso de implementar los ODS concluyó que el país se enfrentaría a dificultades para alcanzar sus metas en materia de ODS debido a importantes déficits de financiación en el presupuesto anual para apoyar su implementación.

Fuente: PNUD, 2018. "SDGs audit on the national budget alignment in Malawi", noviembre.

#### Riesgos para la credibilidad presupuestaria en la fase de aprobación del presupuesto

También pueden surgir riesgos para la credibilidad del presupuesto en torno a la presentación del proyecto de presupuesto y su aprobación por el poder Legislativo. Un riesgo importante está relacionado con el calendario de presentación y aprobación del presupuesto.

#### Retrasos en la aprobación del presupuesto por parte de la legislatura

Muchos países han establecido marcos normativos para estructurar la forma en que el ejecutivo prepara los presupuestos, incluidos los plazos para la presentación del proyecto de presupuesto al poder Legislativo para su deliberación, escrutinio y aprobación. El Código de Transparencia Fiscal del FMI, las directrices presupuestarias de la OCDE y el marco PEFA proporcionan una buena orientación sobre este aspecto (véase el capítulo 1). La mayoría de los marcos normativos establecen que el presupuesto

debe presentarse al poder Legislativo al menos tres o cuatro meses antes del inicio del siguiente ejercicio fiscal.

A pesar de los plazos establecidos por la ley, los presupuestos se siguen presentando tarde al poder Legislativo (por ejemplo, en muchos países los proyectos de presupuesto se presentan al poder Legislativo sólo uno o dos meses antes del comienzo del año fiscal).<sup>79</sup> Esto reduce considerablemente el tiempo de que disponen los legisladores para examinar y analizar el presupuesto y sus objetivos fiscales antes de su aprobación, lo que aumenta el riesgo de desviaciones presupuestarias durante la ejecución del presupuesto. Además, el retraso en la aprobación del presupuesto impide a las entidades gubernamentales iniciar procesos de contratación basados en el presupuesto aprobado, especialmente en los casos en los que hay que proporcionar órdenes de pago en efectivo a las entidades públicas. Una planificación inadecuada de las adquisiciones también puede afectar a las prácticas creíbles de planificación de tesorería, que a su vez afectan a la ejecución de proyectos que mejorarían las condiciones de vida de los

<sup>79</sup> CABRI, AFROSAI y ATAF, 2010. "Informe sobre la buena gobernanza financiera en África", Pretoria, Iniciativa de colaboración para la reforma presupuestaria en África, disponible en [https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Generic-Documents/Annual\\_Meetings/2013\\_AM\\_Interpreters\\_Working\\_Documents/27%20Mai%20CABRI%20Status%20Report%20on%20GFG%20Web%20Version%20English\\_01.pdf](https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Generic-Documents/Annual_Meetings/2013_AM_Interpreters_Working_Documents/27%20Mai%20CABRI%20Status%20Report%20on%20GFG%20Web%20Version%20English_01.pdf)



### Cuadro 3.4. El retraso en la aprobación del presupuesto crea riesgos para la credibilidad presupuestaria

El informe de auditoría financiera de 2020 sobre la ejecución del presupuesto de las instituciones de **Bosnia y Herzegovina** puso de relieve que, a pesar de la existencia de plazos para aprobar y adoptar las leyes presupuestarias que facilitarían la ejecución del presupuesto, la Ley de Presupuestos/Apropiaciones de 2020 no se aprobó hasta julio de 2020. La financiación de las instituciones y el servicio de las obligaciones internacionales se llevaron a cabo durante la mayor parte del año basándose en decisiones temporales del Consejo de Ministros de Bosnia-Herzegovina. Desde el punto de vista de la gobernanza, este caso pone de manifiesto un importante riesgo de credibilidad presupuestaria, es decir, que el presupuesto se ejecute basándose en decisiones temporales del Consejo de Ministros sin supervisión del poder legislativo.

Fuente: Respuesta de la EFS de BiH a la encuesta realizada en 2022 en preparación del manual.

ciudadanos.<sup>80</sup> Una mala planificación de la tesorería puede crear riesgos para la gestión de la deuda o dar lugar a importantes gastos a final de año. La aprobación tardía del presupuesto también puede agravar otros problemas existentes, como la previsión poco sólida de los ingresos, lo que socava aún más la credibilidad del presupuesto.<sup>81</sup> (Cuadro 3.4.)

Los retrasos en la aprobación del presupuesto son un indicador de riesgo potencial de credibilidad presupuestaria a tener en cuenta por los auditores. Las auditorías deben perseguir cualquier explicación que se ofrezca, esclarecer los efectos de dichos retrasos y hacer recomendaciones para evitarlos en el futuro.

### Riesgos de credibilidad presupuestaria en la fase de ejecución del presupuesto

Los auditores pueden encontrar información y evidencia que sugieran riesgos de credibilidad también en la fase de ejecución del presupuesto.

### Ejecución del actividades no aprobadas y fuera de presupuesto

Uno de los riesgos para la credibilidad durante la ejecución del presupuesto es la asignación de recursos presupuestarios para la realización de actividades que no han sido examinadas ni aprobadas por el parlamento. Esto puede limitarse a unos pocos programas específicos,

80 Ianna Jato Gideon, 2015. "Ejecución presupuestaria y gobernanza en Nigeria" Discurso académico: Una revista internacional, disponible en <https://www.globalacademicgroup.com/journals/academic%20discourse/BUDGET%20IMPLEMENTATION%20AND%20GOVERNANCE%20IN%20NIGERIA.pdf>

81 Camille Karamaga, 2012. "El momento oportuno lo es todo: por qué los retrasos en la aprobación del presupuesto están socavando la política fiscal en África... y qué se puede hacer al respecto", septiembre, Blog del FMI sobre PFM, <https://blog-pfm.imf.org/en/pfmblog/2012/09/timing-is-everything-why-delays-in-budget-approval-are-undermining-fiscal-policy>

como se analiza en el Capítulo 6, pero también podría generalizarse a todos los programas y subprogramas del presupuesto. En este caso, ya no se trata de un riesgo a nivel de programa, sino que se convierte en un riesgo a nivel de todo el gobierno. Dado que a las actividades no aprobadas nunca se les asignaron recursos por parte del poder legislativo, esto ejerce presión sobre otras áreas y aumenta el riesgo de desvío de recursos y de bajo rendimiento de unos programas en relación con otros.

En algunos casos, el Ejecutivo ejecuta actividades utilizando fondos que nunca fueron revelados al parlamento para su consignación o "financiación extrapresupuestaria". El hecho de no revelar los fondos al poder Legislativo implica que el presupuesto que finalmente se aprueba está infravalorado por el importe de la financiación extrapresupuestaria. A veces, estos fondos son importantes en términos de volumen y se ejecutan con una transparencia y una supervisión limitadas.<sup>82</sup>

Las grandes cantidades de financiación "extrapresupuestaria" fuera de las estructuras de consignación del presupuesto ordinario afectan a las decisiones políticas y a los resultados e implican un riesgo en términos de credibilidad presupuestaria. La falta de rendición de cuentas sobre el gasto extrapresupuestario puede conducir a un gasto global excesivo y a un suministro deficiente de bienes y servicios,

crear oportunidades para la corrupción y la mala administración, y dar prioridad a gastos no estratégicos. Asimismo, la financiación extrapresupuestaria socava la supervisión externa por parte de la EFS y otras partes interesadas y, por lo tanto, afecta a la evaluación de los riesgos de credibilidad del presupuesto que se basaban únicamente en los recursos consignados regularmente por el parlamento.

### Indisciplina financiera en el Ejecutivo y el Legislativo

La credibilidad del presupuesto también está relacionada con la disciplina financiera de las partes interesadas, en particular el Ejecutivo y el Legislativo. Los riesgos para la credibilidad del presupuesto pueden surgir como resultado del equilibrio relativo de poderes entre el Ejecutivo y el Legislativo en el proceso presupuestario. Este equilibrio está conformado por la economía política de las relaciones entre el Ejecutivo y el Legislativo a lo largo del proceso presupuestario y los acuerdos institucionales que influyen en esas interacciones.<sup>83</sup> Los parlamentos disponen de poderes presupuestarios que no siempre se utilizan de forma eficaz y responsable. En algunos casos, estos poderes pueden utilizarse para disponer de recursos para la consecución de agendas políticas a expensas de una ejecución presupuestaria sólida y una prestación de servicios eficaz. Véase el Cuadro 3.5.

82 Linda J. Bilmes, 2018. "El Ciclo de Opacidad Fiscal: Cómo Estados Unidos ocultó los costes de las guerras de Irak y Afganistán". *Hacia una sociedad justa: Joseph Stiglitz y la economía del siglo XXI*. Ed. Martín Guzmán. Columbia University Press, 457-478.

83 Carlos Santiso, 2005. "Instituciones presupuestarias y responsabilidad fiscal. Los parlamentos y la economía política del proceso presupuestario en América Latina", Washington D.C., Instituto del Banco Mundial, disponible en <https://documents1.worldbank.org/curated/en/963711468265796384/pdf/358630WBIOBudg1sponsibility1PUBLIC1.pdf>

### Cuadro 3.5. Las enmiendas legislativas pueden afectar a la credibilidad del presupuesto

En 2018, en **Brasil**, una auditoría de las enmiendas parlamentarias individuales al proyecto de ley de presupuestos realizada por el Tribunal de Cuentas (TCU) reveló que se autorizó un total de 8.150 millones de reales a través de enmiendas parlamentarias entre 2014 y 2017. De esta cantidad, sólo se comprometieron 5.400 millones de reales (el 66 por ciento) y finalmente se gastaron 4.500 millones. La falta de capacidad técnica para ejecutar proyectos a nivel subnacional fue, entre otros factores, una de las causas de la infrautilización. La auditoría señaló además que la ejecución de esos gastos se priorizó en 2017 y 2018, muy probablemente debido a consideraciones electorales.

*Fuente:* A. Guillán Montero, 2021.

Otras partes interesadas, especialmente dentro del Ejecutivo, pueden utilizar los poderes presupuestarios para conceder exenciones fiscales por motivos políticos, para la acumulación insostenible de deuda o para la ejecución de proyectos sin confirmar su viabilidad económica a expensas de la prestación de servicios. Véase el Cuadro 3.6.

Las auditorías externas pueden arrojar luz sobre los riesgos de credibilidad relacionados con las enmiendas legislativas o el uso de los poderes

presupuestarios del Ejecutivo por consideraciones políticas.

#### Capacidad inadecuada para absorber las perturbaciones presupuestarias debidas a emergencias o riesgos a largo plazo

Los shocks externos, las emergencias como el COVID-19 y, cada vez más, los riesgos externos a más largo plazo como el cambio climático, presionan al ejecutivo para que aumente el gasto en determinadas áreas y desvíe recursos dentro

### Cuadro 3.6. La presión política puede afectar a la ejecución del presupuesto y a su credibilidad

En **Nigeria**, el presupuesto contenía previsiones de gasto de capital poco realistas durante varios años (2009-2016), porque se incluyeron múltiples proyectos en el presupuesto por razones políticas, a pesar de que el ejecutivo tenía una capacidad muy baja para ejecutar cualquiera de ellos. Más de un tercio de estos proyectos nunca se iniciaron ni se completaron. En tales circunstancias, los proyectos críticos tuvieron que competir por los recursos presupuestarios con proyectos no prioritarios.

*Fuente:* Atiku y Lakin, 2019. "Los contornos de la credibilidad presupuestaria en Nigeria", <https://internationalbudget.org/publications/the-contours-of-budget-credibility-in-nigeria/>

del presupuesto con el fin de movilizar los recursos necesarios para responder a estas emergencias o riesgos a más largo plazo. La probabilidad de que se produzcan desviaciones presupuestarias aumenta considerablemente si los presupuestos no pueden absorber suficientemente la presión. En estos casos, cuando el ejecutivo no tiene un plan claro para responder, la única salida es recortar los recursos asignados originalmente a las áreas para conseguir recursos para contingencias y presupuestos suplementarios que afectarán al rendimiento de los programas socavados. (Cuadro 3.7.)

Un estudio del IBP que examinó las desviaciones del gasto relacionadas con 10 ODS en 13 países para el periodo 2018-20 mostró que los cambios presupuestarios como resultado de Covid-19 no empeoraron la credibilidad presupuestaria con respecto a los ODS, pero el gasto excesivo en los sectores de la salud y la protección social se vio facilitado por los recursos extraídos de otros sectores clave. Como resultado, el gasto insuficiente en educación, agua y saneamiento, y género fue significativo, con una media del 18 por ciento, 15 por ciento y 13 por ciento respectivamente.<sup>84</sup> (Véase la Figura 1.5 del Capítulo 1.)

### Cuadro 3.7. Credibilidad presupuestaria en el contexto del COVID-19

Ante el inicio de la pandemia, en el ejercicio 2019/20, el presupuesto sanitario de **Kenia** se excedió en comparación con años anteriores. El gasto de los programas sanitarios superó en un 11 por ciento el presupuesto sanitario original aprobado. Esto se debió en gran medida a los recursos adicionales destinados al programa de Política Sanitaria, Normas y Reglamentos (que incluía la Respuesta de Emergencia COVID-19), que sobrepasó su presupuesto en un 63 por ciento.

Aunque el presupuesto del Programa Nacional de Red de Seguridad se incrementó en un 63 por ciento para ampliar el alcance de los programas de protección social del gobierno en el ejercicio 2019/20, sólo se absorbió el 82 por ciento de dicho presupuesto. Esto representó una importante infrautilización justo cuando el impacto económico del COVID-19 estaba en su punto álgido con un estricto bloqueo en el país.

Persisten los problemas de transparencia y rendición de cuentas en la forma en que el gobierno recaudó y gastó las asignaciones del COVID-19. La información desglosada sobre las asignaciones presupuestarias relacionadas con la pandemia fue limitada. Por ejemplo, no se disponía de información detallada sobre cómo se asignaron y gastaron los fondos del Fondo de Respuesta de Emergencia COVID-19 de Kenia, especialmente en lo que respecta a las contribuciones voluntarias, las subvenciones y las donaciones al fondo. La información sobre el gasto a nivel nacional, proporcionada en los Informes del Controlador del Presupuesto y los Informes del Grupo de Trabajo Sectorial, tampoco era exhaustiva en lo que respecta al gasto en las líneas presupuestarias muy granulares y el impacto resultante.

*Fuente:* FaithAnn Kinyanjui, Abraham Ochieng, Abraham Rugo, John Kinuthia, 2021. [https://internationalbudget.org/covid/wp-content/uploads/2021/08/Kenya-Brief-Managing-COVID-Funds\\_Paper.pdf](https://internationalbudget.org/covid/wp-content/uploads/2021/08/Kenya-Brief-Managing-COVID-Funds_Paper.pdf)

84 IBP, 2022. "La credibilidad presupuestaria y los Objetivos de Desarrollo Sostenible".

Los auditores deben examinar el modo en que el ejecutivo moviliza y ejecuta los recursos para responder a las emergencias u otros shocks económicos, dado que presentan oportunidades de riesgos significativos para la credibilidad del presupuesto. Los países que tienen una escasa capacidad para hacer frente a los shocks tienen más probabilidades de que se produzcan importantes desviaciones de recursos de los programas sociales que los países en los que el presupuesto tiene cierta flexibilidad para adaptarse a estos imprevistos. Esto provocará desviaciones y un rendimiento inferior en los programas que han sufrido recortes. La escasa capacidad de ejecución puede explicar al menos parte de la importante infrautilización de recursos críticos durante las emergencias. Los auditores también deben examinar las disposiciones en materia de transparencia y rendición de cuentas que rigen la movilización y la ejecución de los recursos en respuesta a las emergencias. (Véase el Cuadro 3.8.)

## Riesgos para la credibilidad del presupuesto en los sistemas de información presupuestaria y de contabilidad

Unos sistemas de contabilidad e información sólidos y completos contribuyen a reforzar la credibilidad del presupuesto, ya que garantizan la disponibilidad de la información presupuestaria y permiten una supervisión eficaz del gasto público y del uso correcto de los recursos. Unos sistemas de contabilidad e información sólidos también reducen significativamente el riesgo de desviación de recursos de los presupuestos aprobados. Además, la integración de la información

no financiera y de rendimiento hace que los administradores de los recursos públicos rindan cuentas de los resultados.

## Sistemas de información y contabilidad ineficaces

Los sistemas de información deficientes se caracterizan por unos indicadores de resultados insuficientes y/o inadecuados, datos e información de mala calidad (en particular, una transparencia limitada sobre los pasivos contingentes y el marco de gestión de la deuda, un seguimiento ad hoc y no sistemático de las actividades y unos vínculos débiles entre los indicadores financieros y de resultados, que agravan los problemas de credibilidad).<sup>85</sup> La información desglosada sobre las asignaciones presupuestarias y el gasto suele ser limitada. A pesar de las mejoras generales en la transparencia presupuestaria a lo largo de los años, siguen existiendo retos significativos que crean riesgos para la credibilidad del presupuesto. (Cuadro 3.8.)

Las auditorías deben examinar la eficacia de los sistemas contables y de elaboración de informes para producir informes e información precisos, completos y fiables. Vincular la ejecución del presupuesto a la mejora de la prestación de servicios requiere sistemas eficaces de rendición de cuentas que incluyan indicadores e información no financieros y de rendimiento. Las revisiones de los resultados indican que la debilidad de los sistemas de rendición de cuentas contribuye a los problemas de credibilidad del presupuesto. (Véanse los Cuadros 3.9 y 3.10)

85 A. Guillán Montero, 2021.

### Cuadro 3.8. La falta de transparencia presupuestaria contribuye a los riesgos de credibilidad del presupuesto

A pesar de las mejoras generales en la transparencia presupuestaria (las puntuaciones de la Encuesta de Presupuestos Abiertos han aumentado más de un 20 por ciento en los países encuestados entre 2008 y 2021), la mayoría de los países aún están lejos de ser lo suficientemente transparentes como para permitir un compromiso y un escrutinio significativos del gasto público. Casi uno de cada tres documentos presupuestarios que deberían publicarse en todo el mundo no son de dominio público. Tres de cada cinco países encuestados no publican los informes de mitad de ejercicio, que son canales importantes para comunicar los cambios en el gasto durante la ejecución del presupuesto. Muchos gobiernos no facilitan información sobre la deuda.

Siguen existiendo graves lagunas en los controles y equilibrios de la gestión de los fondos públicos por parte del ejecutivo. En tres de cada cinco países encuestados, los ejecutivos pueden transferir fondos entre organismos sin obtener previamente la aprobación legislativa y en dos tercios pueden reducir los fondos presupuestados sin aprobación previa. En estos países, los ejecutivos pueden actuar sin control y hacer caso omiso de las aportaciones públicas y legislativas expresadas en los presupuestos aprobados.

*Fuente:* IBP 2022, Encuesta de Presupuestos Abiertos 2021.

### Cuadro 3.9. La credibilidad del presupuesto y la calidad de los indicadores y de la información de resultados

Un informe del **Auditor General de Nueva Zelanda** (2008) identificó los débiles vínculos entre los resultados a medio plazo y las estrategias organizativas y la información anual sobre resultados, así como la falta de medidas y normas de rendimiento bien especificadas y pertinentes tanto para la información a medio plazo como para las previsiones anuales, como una de las áreas que afectan al rendimiento presupuestario.

La EFS de la **República de Corea** llevó a cabo una revisión de los informes de rendimiento de 52 organismos del gobierno central en 2015. La EFS encontró ajustes solapados en el índice de rendimiento y errores en la notificación de la consecución de los indicadores de rendimiento. En 2016, un análisis de 563 de 740 indicadores de programa (76 por ciento) mostró que habían sido evaluados erróneamente 38 casos en la planificación del rendimiento y 24 en los informes de rendimiento.

*Fuente:* A. Guillán Montero, 2021.

### Cuadro 3.10. Peticiones de endurecimiento legislativo de los requisitos de información para aumentar la credibilidad del presupuesto

En una carta enviada al Parlamento en noviembre de 2022, en la que citaba la necesidad de una mayor visibilidad sobre cómo se relacionan las decisiones presupuestarias con los resultados a largo plazo que persigue el gobierno, el Auditor General de **Nueva Zelanda** pedía al organismo que aclarara y endureciera los requisitos de información sobre el gasto público, en general, pero también sobre lo que se está consiguiendo con ese gasto. Con demasiada frecuencia, los informes son “tenues, carecen de transparencia y se centran en el corto plazo”.<sup>86</sup>

Para saber más sobre los esfuerzos de la EFS de Nueva Zelanda para mejorar los informes de resultados, consulte: [Informes de rendimiento - Oficina del Auditor General de Nueva Zelanda \(oag.parliament.nz\)](#) y [Parte 3: La función de Interventor - Oficina del Auditor General de Nueva Zelanda \(oag.parliament.nz\)](#)

#### Riesgos para la credibilidad del presupuesto en la fase de supervisión y evaluación externa

El gobierno tiene el deber de rendir cuentas sobre el uso de los recursos públicos y los resultados obtenidos. Los riesgos para la credibilidad del presupuesto también pueden proceder de los procesos y las partes interesadas destinados a garantizar una supervisión y una evaluación independientes del presupuesto, principalmente el poder Legislativo y los organismos de auditoría externa.

#### Capacidad del parlamento y de las EFS para evaluar y supervisar la ejecución del presupuesto

Una supervisión y evaluación externas eficaces contribuyen a mitigar los riesgos para la credibilidad del presupuesto. La rendición de cuentas en el proceso presupuestario depende de (1) que el poder Legislativo disponga de los medios para cuestionar y autorizar las propuestas presupuestarias y hacer un seguimiento de la

integridad y eficacia de su ejecución y de los resultados correspondientes y (2) de organismos de auditoría externa que puedan proporcionar una evaluación a posteriori del grado en que el ejecutivo informa sobre los recursos recaudados y gastados, si dichas operaciones se llevaron a cabo de conformidad con las leyes y reglamentos vigentes y si el gasto alcanzó sus objetivos políticos.

Las reformas presupuestarias de los últimos años han tratado de reforzar la rendición de cuentas presupuestaria fortaleciendo el papel del parlamento, aumentando la capacidad de las instituciones de supervisión independientes y abriendo más oportunidades para que los ciudadanos participen en el proceso presupuestario. Sin embargo, siguen existiendo retos para la rendición de cuentas presupuestaria en relación con las restricciones formales (por ejemplo, los mandatos de las instituciones de rendición de cuentas), la capacidad y los recursos limitados y el contexto de gobernanza más amplio en el que operan tanto los parlamentos como las EFS.<sup>87</sup> Por ejemplo, algo más de la mitad de las EFS que respondieron a la reciente encuesta de

<sup>86</sup> Véase la [Carta al Comité de la Mesa del Parlamento sobre las preocupaciones en materia de rendición de cuentas - Oficina del Auditor General de Nueva Zelanda \(oag.parliament.nz\)](#)

<sup>87</sup> UNDESA, 2019. *Objetivo de Desarrollo Sostenible 16. Centrarse en las instituciones públicas.*



UNDESA/IBP (2022) citaron retos como la escasez de recursos y la falta de experiencia para llevar a cabo auditorías relacionadas con la credibilidad presupuestaria.

En muchos países, la evaluación y supervisión de los presupuestos por parte del poder Legislativo no es adecuada. Los parlamentos tienen la potestad de aprobar los presupuestos antes de su ejecución, pero lo más frecuente es que sus audiencias presupuestarias no estén abiertas a todos los participantes interesados. Más bien, en tres de cada cuatro países encuestados por la última Encuesta de Presupuestos Abiertos (OBS),<sup>88</sup> las legislaturas sólo invitaron a personas concretas a testificar o hacer aportaciones antes de la aprobación del presupuesto.

El bajo nivel de participación pública en los procesos presupuestarios en la mayoría de las jurisdicciones contribuye a estos retos. Allí donde se produce, la participación y el debate públicos en torno a los procesos presupuestarios (a través de la sociedad civil organizada, las plataformas ciudadanas y los medios de comunicación) crean presión sobre el ejecutivo para que ajuste el presupuesto a las aspiraciones y demandas de los ciudadanos (como se ve en varios ejemplos del Capítulo 7). Sin embargo, pocas legislaturas celebran audiencias sobre los resultados presupuestarios. Por ejemplo, las legislaturas de sólo 19 de los 120 países encuestados en el último OBS se comprometen con el público en la revisión del Informe de Auditoría.<sup>89</sup>

La capacidad de las EFS para llevar a cabo revisiones y evaluaciones de la credibilidad presupuestaria es fundamental para promover la credibilidad presupuestaria. Durante la fase

de planificación de las auditorías sobre el presupuesto, las EFS deben evaluar si disponen de la capacidad necesaria para llevar a cabo revisiones presupuestarias. En algunos casos, es posible que las EFS tengan que recurrir a consultores mientras desarrollan su capacidad interna. Las medidas para mejorar las habilidades de los auditores, incluyendo las relativas a la evaluación de la credibilidad del presupuesto, son fundamentales para reforzar el papel de las EFS y mitigar los riesgos relacionados con una supervisión externa deficiente. Los informes de auditoría de alta calidad representan una importante oportunidad para reforzar la credibilidad presupuestaria y tener un poderoso impacto positivo en la vida de los ciudadanos, pero sólo si sus recomendaciones están bien formuladas, se comunican y estimulan las medidas correctoras adecuadas de todas las partes interesadas. (Véase el Capítulo 7.)

### 3.3. Indicadores de riesgos de credibilidad en todo el proceso presupuestario

Durante la planificación y ejecución de la auditoría, los auditores deben prestar atención a las señales de alarma habituales que indican que la credibilidad del presupuesto puede estar comprometida. En la Tabla 3.2. (y en el Anexo 2.1) se presentan numerosos ejemplos de estos indicadores. Cuando los auditores observen estos indicadores en el curso de su trabajo, deberán revisar la evidencia para evaluar y documentar la importancia de los riesgos para la credibilidad del presupuesto.

<sup>88</sup> IBP, 2022. Encuesta de Presupuesto Abierto 2021, disponible en <https://internationalbudget.org/open-budget-survey/>

<sup>89</sup> Ibid.



**Tabla 3.2. Ejemplos de indicadores comunes de riesgos de credibilidad presupuestaria**

<b>Fase Presupuestaria</b>	<b>Riesgos Para la Credibilidad del presupuesto</b>	<b>Indicadores Comunes</b>
Formulación del presupuesto	Previsiones de ingresos y gastos poco realistas. Desajuste de los planes anuales con los marcos de planificación a largo plazo y los ODS.	Procesos deficientes de planificación de los ingresos. Falta de competencias técnicas adecuadas en los departamentos encargados de elaborar las previsiones. Historial de recaudación insuficiente de ingresos por parte del ejecutivo, sin justificación. Historial de solicitudes de financiación suplementaria por parte del ejecutivo durante la ejecución del presupuesto. Historial de solicitudes de aprobación de nueva deuda por parte del ejecutivo durante la ejecución del presupuesto. Diferentes prioridades de inversión en los presupuestos anuales y en los marcos de planificación a largo plazo. Historial de recortes presupuestarios para programas y entidades.
Aprobación del presupuesto	Retraso en la aprobación del presupuesto.	Frecuentes solicitudes y concesión de autorizaciones de emergencia para el gasto público. Plazos breves para el examen legislativo de las propuestas presupuestarias antes de su aprobación.
Ejecución presupuestaria	Financiación no aprobada/ extra-presupuestaria.	El gasto real es a menudo significativamente superior al gasto consignado. Búsqueda regular de aprobaciones retrospectivas para gastos ya efectuados por el ejecutivo. Un número significativo de proyectos aprobados se encuentran sin financiación. Fondos no absorbidos en varios programas y subprogramas. Alto riesgo/prevalencia de corrupción e ineficiencias en los sistemas de gasto.
Informes presupuestarios	Sistemas de información y contabilidad ineficaces.	Variaciones significativas entre los indicadores y objetivos formales de rendimiento y las entregas reales a los ciudadanos. Indicadores de rendimiento poco fiables. Datos e informes de rendimiento incompletos y/o extemporáneos.
Supervisión y evaluación del presupuesto	Capacidad e incentivos para que el parlamento y la EFS realicen una evaluación y supervisión de la ejecución del presupuesto.	Las resoluciones del parlamento no son públicas. Debate público limitado sobre el presupuesto. Las evaluaciones se centran más en la exactitud de la información financiera que en evaluar el impacto de las inversiones gubernamentales en las comunidades.

### 3.4. Recapitulación

El presupuesto, como herramienta para la prestación de servicios y el cumplimiento de los objetivos políticos del gobierno, sólo puede ser eficaz si se realizan esfuerzos deliberados para mantener su credibilidad. A lo largo de todo el proceso presupuestario, existen riesgos para la credibilidad del presupuesto que deben

ser auditados desde la perspectiva de todo el gobierno. Las EFS necesitan reforzar su arsenal de habilidades y competencias para poder identificar y abordar los riesgos para la credibilidad presupuestaria al llevar a cabo sus auditorías. El Anexo 3.1 ofrece algunas preguntas orientativas para ayudar a los auditores a sondear los riesgos para la credibilidad presupuestaria en cada fase del proceso presupuestario.

## Capítulo 4: Auditorías del rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas

**Un sistema de gestión de las finanzas públicas sólido es esencial para garantizar un Estado eficaz que proporcione bienes y servicios a sus ciudadanos, reduzca la pobreza, apoye el crecimiento económico, grave de forma justa y eficaz y gaste de forma responsable.<sup>90</sup> Mejorar la eficacia del sistema de gestión de las finanzas públicas puede generar beneficios generalizados y duraderos y, a su vez, contribuir a reforzar cambios sociales más amplios hacia instituciones más inclusivas y eficaces.<sup>91</sup> ...[que] generan confianza, promueven energías innovadoras y permiten el florecimiento de las sociedades.<sup>92</sup>**

Las auditorías externas sobre el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas (GFP) pueden arrojar luz sobre si las disposiciones institucionales vigentes contribuyen a la credibilidad presupuestaria y de qué manera. Basándose en la experiencia de las EFS de Indonesia y Zambia, en particular, así como de las EFS de varios otros países, este capítulo analiza diferentes enfoques para auditar el sistema de GFP mediante técnicas de auditoría de desempeño y combinando la auditoría con otras herramientas de información. El capítulo analiza los retos y el impacto de estas auditorías e identifica oportunidades para mejorar aún más el sistema de gestión de las finanzas públicas.

### 4.1. Centrarse en el rendimiento del sistema de GFP

Las EFS desempeñan un papel importante en el sistema de gestión de las finanzas públicas (GFP). Auditar e informar sobre cómo los gobiernos movilizan los ingresos, asignan los fondos públicos, realizan el gasto público y rinden cuentas de los fondos gastados, son procesos críticos de la PFM.<sup>93</sup> Para garantizar una supervisión adecuada de la administración y el uso de los recursos públicos, las EFS deben ser independientes, eficaces y creíbles en la ejecución de sus mandatos.<sup>94</sup> Además, las EFS deben tener derechos de acceso sin restricciones a toda la información necesaria para el correcto cumplimiento de sus responsabilidades estatutarias.<sup>95</sup>

90 OCDE, 2011. "Supporting Capacity Development in PFM - A Practitioner's Guide," 4<sup>th</sup> Foro de Alto Nivel sobre la Eficacia de la Ayuda.

91 Lawson, 2015, citado en Albert Kasoma, 2018. *Análisis de la Ley de Gestión de las Finanzas Públicas de 2018*. Centro de Investigación y Seguimiento de Políticas. Lusaka, Zambia

92 Daron Acemoglu y James Robinson, 2012. *Por qué fracasan las naciones: Los orígenes del poder, la prosperidad y la pobreza*, NY: Crown; y Dani Rodrik, ed., 2003. *En busca de la prosperidad: Narrativas analíticas sobre el crecimiento económico*, citado en Lawson, 2015.

93 Lawson, 2015.

94 INTOSAI, 2019. INTOSAI P-12, *El valor y los beneficios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos*; INTOSAI P-1, *La Declaración de Lima*; e INTOSAI P-10, *La Declaración de México sobre la Independencia de las EFS*.

95 INTOSAI, 2019. INTOSAI P-12.

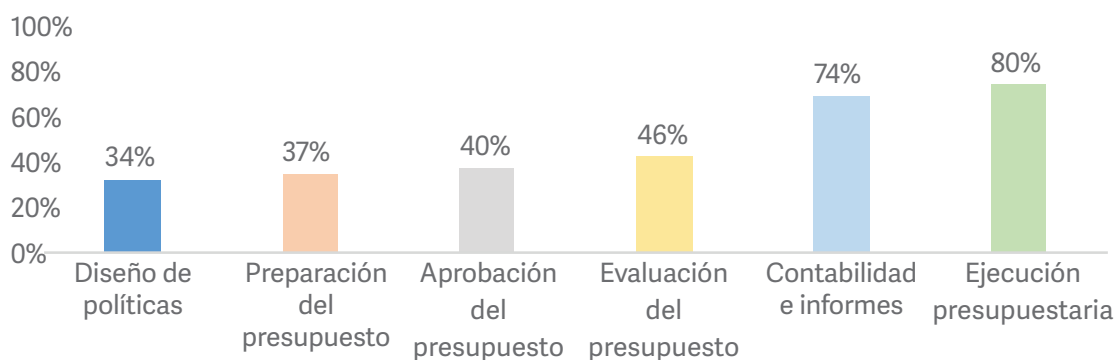
## Presentación del enfoque

Las auditorías externas pueden evaluar la credibilidad del presupuesto de diferentes maneras, incluso a través del escrutinio del rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas en sentido más amplio. Por ejemplo, las EFS pueden evaluar hasta qué punto los presupuestos son fiables y transparentes, cómo se gestionan los activos y los pasivos, si el presupuesto se basa en una evaluación de las tendencias fiscales o sólo en información ad hoc, si existe previsibilidad en la ejecución del presupuesto, las razones de cualquier gasto insuficiente o excesivo, y si la contabilidad y los informes informan y apoyan eficazmente a

los demás pilares del sistema de gestión de las finanzas públicas, entre otros aspectos.

Muchas EFS ya tienen experiencia en la auditoría del rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas, como indicaron dos tercios de los encuestados en la encuesta de las EFS de UNDESA/IBP en 2022.<sup>96</sup> Entre estos países encuestados, las EFS están auditando procesos específicos de la GFP del ciclo presupuestario, incluyendo la ejecución del presupuesto, la contabilidad y la presentación de informes, la aprobación del presupuesto y la evaluación del presupuesto y, en menor medida, la preparación del presupuesto y el diseño de políticas (presupuestación estratégica). (Figura 4.1.)

**Figura 4.1. Distribución por muestreo\* del trabajo de auditoría sobre el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas, por fase presupuestaria**



\*Porcentaje de encuestados (N 25) que realizan auditorías sobre aspectos del sistema de GFP

Fuente: Autores del capítulo, a partir de los datos de la encuesta UNDESA/IBP 2022 de las EFS.

En cuanto a la metodología, una EFS puede utilizar una auditoría de desempeño para evaluar el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas,<sup>97</sup> o dependiendo de su mandato, puede llevar a cabo auditorías combinadas que incorporen aspectos financieros, de cumplimiento y/o de desempeño. En tales casos, deberán cumplirse las normas pertinentes a cada tipo de auditoría. Así, una EFS puede considerar una combinación de auditorías financieras y de desempeño o de cumplimiento y de desempeño al evaluar el rendimiento del sistema de GFP.<sup>98</sup>

Además de las herramientas de auditoría, los auditores también pueden basarse en los marcos de diagnóstico e información disponibles para producir información que complemente su evaluación del rendimiento de los sistemas de gestión de las finanzas públicas. Las experiencias de las EFS con estos diferentes enfoques se presentarán en las siguientes secciones.

## Tener en cuenta las particularidades de los sistemas nacionales de gestión de las finanzas públicas

El funcionamiento práctico de la gestión de las finanzas públicas difiere de un país a otro.<sup>99</sup> Algunos países pueden experimentar limitaciones de la capacidad institucional que socavan el rendimiento del sistema. Por ejemplo, algunos experimentan retrasos en la aprobación del presupuesto, o la ejecución del presupuesto se rige por necesidades a corto plazo en lugar de por prioridades a largo plazo y objetivos nacionales.

Los auditores deben conocer tanto los procesos comunes que estructuran el sistema de GFP como las características y rasgos particulares del sistema en su propio contexto nacional, incluidos el marco normativo, los procesos, las actividades y las principales partes interesadas. A modo de ejemplo, la EFS de Indonesia relata su proceso específico de gestión de las finanzas públicas a través del ciclo presupuestario con diversas partes interesadas en el Cuadro 4.1.

<sup>97</sup> Las auditorías de desempeño examinan si un gobierno está utilizando los recursos públicos de forma eficaz, eficiente y económica. Estas auditorías identifican las razones de cualquier bajo rendimiento, qué está funcionando bien dentro de las entidades auditadas y/o miden cómo ha mejorado el rendimiento debido a cambios en la política o en las operaciones. Una auditoría de desempeño puede centrarse en un único programa, política, entidad o fondo, o puede centrarse en resultados o sistemas. Véase INTOSAI-IDI, 2021, Manual de aplicación de las ISSAI de auditoría de desempeño; INTOSAI 2019, INTOSAI-P 1, La Declaración de Lima, Sección 4.

<sup>98</sup> ISSAI 300 Principios de auditoría de rendimiento e ISSAI 400 Principios de auditoría de cumplimiento.

<sup>99</sup> El capítulo 1 presenta los procesos, actividades y partes interesadas comunes de los sistemas de gestión de las finanzas públicas, mientras que el capítulo 2 destaca la naturaleza contextual de la gestión de las finanzas públicas y la variedad de acuerdos institucionales en los distintos países.

## Cuadro 4.1. Una visión general del ciclo presupuestario y de las partes interesadas en Indonesia

El ciclo presupuestario en el nivel central de gobierno en Indonesia está regulado principalmente por las Leyes de Finanzas del Estado (Ley nº 17/2003, Ley nº 1/2014 y Ley nº 15/2004). A continuación, se describen los principales procesos presupuestarios/de GFP y las partes interesadas:

**Formulación del presupuesto:** El gobierno prepara sus políticas fiscales, los supuestos macroeconómicos básicos, los planes de trabajo anuales y asigna el presupuesto para cada plan de trabajo. Todos estos materiales se incluyen en el borrador de la ley de presupuestos del Estado que debe discutir y aprobar la legislatura.

**Aprobación del presupuesto:** La propuesta de ley de presupuestos del Estado se discute con la legislatura. Basándose en la discusión, la legislatura concretará la propuesta para que sea la ley de presupuestos del Estado. El proyecto de ley sobre el presupuesto del Estado presentado por el presidente debe ser votado por la legislatura en los dos meses anteriores al final del año fiscal (finales de octubre). Sin embargo, si el presupuesto no es aprobado por la legislatura, la Constitución prevé la nueva promulgación del presupuesto del Estado del año anterior.

**Ejecución del presupuesto:** El Presidente emite un Reglamento Presidencial relativo a los detalles del Presupuesto Anual (APBN). A partir del 1 de enero del nuevo año fiscal, los organismos/ministerios gubernamentales pueden realizar los ingresos y gastos relacionados con su mandato de acuerdo con el documento de ejecución presupuestaria. El Presidente, como jefe de gobierno, ostenta la responsabilidad general de la gestión financiera del Estado. El ministro de finanzas, como gestor fiscal, es responsable de la administración general de las finanzas públicas, incluida la consolidación del informe financiero del gobierno central que garantiza la rendición de cuentas sobre la ejecución del presupuesto anual del Estado. Los controles del gasto son ejecutados por los responsables financieros de los distintos niveles de gobierno e incluyen mecanismos como la separación de funciones, la autorización de aprobaciones y las restricciones de acceso a los recursos y a la información.

La supervisión de la aplicación de la Ley de Presupuestos del Estado la llevan a cabo internamente la Inspección General dentro de cada agencia/ministerio gubernamental y la Agencia de Supervisión Financiera y de Desarrollo. El inspector general supervisa las actividades de los ministerios y organismos financiados a través de la APBN. La Agencia de Supervisión Financiera y de Desarrollo supervisa las actividades intersectoriales, las actividades de la tesorería estatal realizadas a petición del ministro de finanzas como tesorero general y otras actividades a petición del Presidente.

**Evaluación del presupuesto:** Como forma de rendición de cuentas sobre la ejecución del presupuesto anual del Estado, el gobierno presentará el Informe Financiero del Gobierno Central a la Entidad Fiscalizadora Superior (BPK RI) para que sea auditado. La Ley nº 15 de 2004 sobre la Auditoría de la Responsabilidad y la Gestión Financiera del Estado otorga a la EFS independencia en la planificación de la auditoría, la ejecución y la comunicación de los resultados de la auditoría. La auditoría de los estados financieros considera el cumplimiento de la Norma de Contabilidad Gubernamental, la adecuación de la divulgación de información, el cumplimiento de la legislación y la eficacia de los controles internos. La EFS también lleva a cabo auditorías de desempeño y auditorías con fines especiales. A más tardar seis meses después del final del año fiscal, el Presidente presentará a la legislatura un proyecto de ley sobre la rendición de cuentas para la ejecución del presupuesto anual del Estado junto con los informes financieros del gobierno central que hayan sido auditados por la EFS.

## Evaluar los resultados en relación con los objetivos del sistema de gestión de las finanzas públicas

Los auditores deben conocer e identificar los objetivos últimos de los sistemas de gestión de las finanzas públicas con respecto a los cuales se puede evaluar y medir el rendimiento. En el Capítulo 1 se presentaron los objetivos que se espera que respalden los sistemas de gestión de las finanzas públicas: disciplina fiscal agregada, eficiencia asignativa, eficiencia operativa, transparencia y rendición de cuentas,<sup>100</sup> equidad e inclusión, así como otros cuatro objetivos que incluyen la credibilidad presupuestaria, la toma de decisiones prudente y la salud fiscal sostenida, los flujos y transacciones de recursos fiables y eficientes y la rendición de cuentas institucionalizada.

Idealmente, el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas se evalúa midiendo los resultados con respecto a estos objetivos. Por ejemplo, el logro de la disciplina fiscal agregada puede medirse a través de la evaluación PEFA (véase el Capítulo 1), que cuantifica en qué medida la recaudación de ingresos y el gasto se ajustan al presupuesto aprobado, y la transparencia y la rendición de cuentas pueden evaluarse mediante la Encuesta de Presupuesto Abierto (OBS), que proporciona una aproximación razonable a la transparencia, la supervisión y las oportunidades de participación pública en los asuntos fiscales.

Sin embargo, medir la asignación estratégica y la eficacia operativa requiere estudios en profundidad. Algunos países de la OCDE y de renta media (por ejemplo, Sudáfrica) los llevan a cabo con regularidad mediante evaluaciones de programas o auditorías de desempeño. Por ejemplo, dado que los procesos de contratación implican un gasto considerable y son un componente clave del sistema de gestión de las finanzas públicas, una auditoría periódica garantizaría que se consigue un buen valor económico, o que se informe de ello en caso contrario.

En la práctica, sin embargo, la evaluación de los sistemas de gestión de las finanzas públicas suele centrarse en el examen de las instituciones, las normas y los procedimientos que tienen más probabilidades de garantizar la consecución de los objetivos del sistema de gestión de las finanzas públicas.<sup>101</sup> Por lo tanto, las auditorías externas pueden evaluar la consecución de estos objetivos del sistema de gestión de las finanzas públicas, incluida la credibilidad presupuestaria, y/o examinar cómo los acuerdos institucionales vigentes contribuyen a su éxito. Es decir, los auditores pueden examinar directamente cómo funcionan los acuerdos institucionales de la gestión de las finanzas públicas para garantizar la credibilidad del presupuesto (basándose en los procesos definidos en el capítulo 1) y las causas del bajo rendimiento. Alternativamente, pueden centrarse en otros elementos importantes del sistema de gestión de las finanzas públicas, como la transparencia o la disciplina fiscal, y relacionar los resultados de la auditoría con los riesgos para la credibilidad presupuestaria.

100 Marco Cangiano, 2017. "¿Qué es la gestión de las finanzas públicas?" en [https://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Comunicazione/Workshop-e-convegno/Seminario\\_2017-02-6\\_8/01-What\\_is\\_PFM\\_-\\_Cangiano.pdf](https://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Comunicazione/Workshop-e-convegno/Seminario_2017-02-6_8/01-What_is_PFM_-_Cangiano.pdf); Lawson, 2015.

101 Allen Schick, 1998. "Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand's Reforms", *The World Bank Research Observer*, Volumen 13, Número 1, febrero de 1998, Páginas 123-131, <https://doi.org/10.1093/wbro/13.1.123> citado en Lawson, 2015.

## Utilización por las EFS de los marcos de evaluación e información de la gestión de las finanzas públicas

Además de las herramientas de auditoría, las EFS también pueden basarse en los marcos de información de la gestión de las finanzas públicas existentes para evaluar el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas en términos de credibilidad presupuestaria. Estos marcos pueden utilizarse por sí mismos, como fuentes de criterios de auditoría, y/o en combinación con metodologías y herramientas de auditoría.

## Marcos internacionales de evaluación de la gestión de las finanzas públicas

En el capítulo 1 se presentaron diversas formas de evaluar y comparar los sistemas nacionales de gestión de las finanzas públicas con las normas internacionales. Las EFS pueden utilizar estas herramientas analíticas, indicadores y marcos en su trabajo de auditoría sobre la credibilidad del presupuesto<sup>102</sup> y pueden combinarlos con el análisis en el país y la información de las auditorías para comprender mejor cómo funcionan los procesos de GFP existentes. (Véase el Cuadro 4.2.)

### Cuadro 4.2. La EFS de Perú aplica el marco PEFA para evaluar la credibilidad presupuestaria

La Contraloría General del Perú ha utilizado el marco PEFA para evaluar la credibilidad del gasto público en el Perú para el periodo 2019-2021. **La EFS del Perú** encontró que las desviaciones significativas del presupuesto originalmente aprobado (54 por ciento en promedio durante estos años) inhiben la programación adecuada de los procesos de contratación y ejecución, causando que el nivel de devengado sea una proporción significativamente menor del presupuesto modificado, particularmente en el caso de las inversiones, y desviando fondos de las prioridades previstas.

*Fuente:* Nelson Shack y Rogers Rivera, 2022. *Evaluación de la credibilidad presupuestal del gasto público en el Perú*. Documento de Política en Control Gubernamental. Contraloría General de la República. Lima, Perú. Disponible en <https://www.gob.pe/institucion/contraloria/informes-publicaciones/2781606-evaluacion-de-la-credibilidad-presupuestal-del-gasto-publico-en-el-peru>

## Directrices regionales y marcos de información de las EFS

AFROSAI-E y la GIZ han desarrollado el Marco de información sobre la gestión de las finanzas públicas, que permite a los auditores evaluar el rendimiento de los procesos de gestión de las finanzas públicas a lo largo de todo el ciclo presupuestario.<sup>103</sup> Esta herramienta basada en Excel abarca todas las fases del

ciclo presupuestario, empezando por la política macroeconómica, la política fiscal y la presupuestación estratégica; la preparación del presupuesto; la aprobación del presupuesto; la gestión financiera y la prestación de servicios; y la contabilidad, la elaboración de informes y la supervisión. La herramienta se centra en las instituciones centrales de la GFP: el ministerio de finanzas, la autoridad de ingresos y el parlamento. Además, la EFS selecciona los ministerios,

<sup>102</sup> Los auditores deben ser conscientes de que algunos marcos de evaluación sólo evalúan la credibilidad presupuestaria a nivel agregado.

<sup>103</sup> Disponible en: <https://pfmreporting-tool.com/>



departamentos y agencias competentes (MDA) que incluirá, basándose en las prioridades de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de su país y en su relevancia presupuestaria.

El marco de información de la GFP permite a los auditores verificar la preparación del sistema nacional de GFP para apoyar los ODS. La herramienta incluye procedimientos de auditoría centrados en la resiliencia y la preparación ante catástrofes del sistema de GFP y combina procedimientos de auditoría de auditorías financieras, de cumplimiento y de desempeño. Al reconocer la necesidad de situar los resultados de la auditoría dentro del sistema más amplio de GFP y al destacar las interrelaciones de las causas fundamentales de la falta de rendimiento en todas las entidades auditadas, el marco de información sobre la GFP pretende contribuir a la elaboración

de recomendaciones de auditoría significativas. Las características metodológicas únicas de la herramienta son la aplicación del análisis de las causas profundas (véase también el Capítulo 7, Cuadro 7.1) y el resumen de los resultados en un tablero de mando. Estas características tienen efectos indirectos positivos en otras áreas de auditoría y pueden integrarse en la auditoría reglamentaria anual.

Desde su creación en 2018, este marco se ha aplicado en 15 países de África, Europa y América Latina. Varias EFS han realizado la evaluación por segunda vez y aspiran a una aplicación anual. Algunas EFS, como la Oficina del Auditor General de Kenia, han integrado el Marco de Información sobre la GFP en su software estándar de auditoría. La figura 4.2 resume el marco.

Figura 4.2. Visión general del marco de información sobre la GFP de AFROSAI-E



Fuente: GIZ/AFROSAI-E.

## 4.2. Auditoría del desempeño del sistema de gestión de las finanzas públicas

Esta sección destaca algunos pasos específicos y proporciona ejemplos de cómo se relacionan con la credibilidad presupuestaria.

### Tipo de auditoría

Como se ha señalado anteriormente, algunas EFS se basan en técnicas de auditoría de desempeño para fiscalizar el rendimiento del sistema de GFP o algunos de sus procesos, mientras que otras utilizan otras metodologías de auditoría o una combinación de varias técnicas de auditoría. Algunas EFS evalúan el rendimiento del sistema de GFP con el fin de formar una opinión de auditoría sobre los estados financieros del gobierno o llevan a cabo auditorías de desempeño que se centran en aspectos específicos del sistema de GFP. Por ejemplo, la EFS de Nueva Zelanda señaló que "el Auditor General no evalúa el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas en sí mismo más que a efectos de formar una opinión de auditoría sobre los estados financieros del Gobierno de Nueva Zelanda, o en el caso de algunas auditorías de desempeño en las que se consideran aspectos del sistema de gestión de las finanzas públicas". Otras EFS, como la EFS de Indonesia, han realizado sistemáticamente varias auditorías de desempeño para evaluar el rendimiento de varios procesos y sistemas de gestión de las finanzas públicas en los últimos años.

### Normas de auditoría pertinentes

Como se señala en otros capítulos de este manual, para garantizar evaluaciones de alta calidad, las EFS deben observar las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) pertinentes cuando realicen auditorías de cumplimiento, financieras o de desempeño del presupuesto e informen sobre el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas y sus procesos. El capítulo 2 presenta las normas internacionales de auditoría en lo que respecta a la credibilidad del presupuesto.

Al auditar el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas, las EFS deben aplicar las normas de auditoría de acuerdo con el tipo de auditoría y los objetivos que se hayan fijado. Para facilitar la determinación de los criterios de auditoría, se recomienda que las EFS se remitan a las mejores prácticas existentes. Cada EFS tendrá también sus propias normas para la auditoría de rendimiento que deberán ser utilizadas en la evaluación del rendimiento del sistema de GFP.

Existen numerosos manuales para ayudar a los auditores a realizar cada tipo de auditoría, por ejemplo, el [Manual de aplicación de las ISSAI de auditoría financiera](#); el [Manual de aplicación de las ISSAI de auditoría del desempeño](#); y el [Manual de aplicación de las ISSAI de auditoría del cumplimiento](#).

### Seleccionar el área y el tema a auditar

A la hora de realizar una auditoría sobre el funcionamiento del sistema de gestión de las finanzas públicas, es prudente contar con una estrategia específica para seleccionar el área o áreas clave que se van a auditar, identificar el tema de la auditoría y desarrollar los criterios de auditoría.

## Pasos clave para seleccionar un tema de auditoría

- Comprender los intereses y prioridades del ministerio, el poder Legislativo, el gobierno y otras partes interesadas como las organizaciones de la sociedad civil y/o el público.
- Utilizar criterios de selección para garantizar que los temas de auditoría sean significativos, auditables y coherentes con el mandato de la EFS.
- Explorar el entorno de auditoría realizando análisis de riesgos, financieros y políticos.
- Priorizar los temas de auditoría y determinar las máximas prioridades de la EFS.

Los temas de fiscalización relacionados con la credibilidad presupuestaria pueden derivarse de dos fuentes principales: (1) de temas generales identificados mediante el escaneo del entorno de auditoría, incluyendo auditorías anteriores; opiniones del gobierno, documentos presupuestarios, etc.; informes y evaluaciones anuales de los organismos; informes de los medios de comunicación y externos; trabajo de campo de auditoría anterior; análisis de indicadores de rendimiento; discusión con organismos/ entidades; y revisión de las prioridades legislativas y gubernamentales; y (2) de peticiones o

sugerencias de las partes interesadas pertinentes, por ejemplo, del poder Legislativo; gobierno/ ejecutivos; partes interesadas internas; organizaciones no gubernamentales; y otros.

Si el sistema de gestión de las finanzas públicas del país ha sido evaluado utilizando los indicadores del PEFA u otro marco de evaluación internacional, la EFS puede tener en cuenta los resultados para identificar las áreas que necesitan mejoras y que pueden ser objeto de una auditoría. Los comentarios de los ciudadanos también podrían tenerse en cuenta a la hora de seleccionar los temas de auditoría. (Cuadro 4.3.)

### Cuadro 4.3. Los comentarios de los ciudadanos también pueden influir en la elección del tema de la auditoría

En 2013, la **Oficina Nacional de Auditoría de Australia (ANAO)** decidió abrir todas las auditorías de desempeño en curso a las aportaciones de los miembros del público a través de una plataforma web. A través de la página de contacto del sitio web de la ANAO y de las plataformas de los medios sociales (Twitter, LinkedIn), los miembros del público pueden aportar comentarios en cualquier momento y sobre cualquier asunto, por ejemplo, para plantear preocupaciones con un área de la administración o para solicitar que se estudie un posible tema de auditoría.

Fuente: <https://intosajournal.org/civil-society-participation-in-audit-the-australian-national-audit-offices-approach-to-citizen-engagement-in-performance-audits/>

A la hora de seleccionar las áreas a fiscalizar, la EFS de Indonesia utiliza con frecuencia un método cuantitativo denominado RIAS (riesgo, impacto, auditabilidad e importancia) en el que se puntúa cada uno de estos cuatro factores, y el área o áreas con las puntuaciones acumuladas más altas se proponen como áreas clave para la fiscalización detallada (véase el Anexo 4.1):

- **Riesgo:** a qué nivel de riesgo está sujeta la gestión al intentar alcanzar los objetivos.
- **Impacto:** hasta qué punto es probable que la acción correctiva que responda a la auditoría sea beneficiosa.
- **Auditabilidad:** hasta qué punto es factible la auditoría teniendo en cuenta el personal auditor disponible y la ubicación.
- **Importancia:** cuán importante es el programa/la actividad para los objetivos de la organización.

Al fiscalizar el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas, la EFS de Indonesia se remite a auditorías anteriores para seleccionar los temas de fiscalización. Por ejemplo, basándose en una auditoría de desempeño anterior sobre la preparación del presupuesto, la EFS descubrió que el proceso de planificación y presupuestación carecía de sincronización entre los dos ministerios separados que se encargan del proceso. Este hallazgo condujo a la selección de la sincronización de la planificación y presupuestación del desarrollo nacional como tema de fiscalización.

## Diseño de la auditoría

Diseñar la auditoría implica formular *objetivos de auditoría* claros y pertinentes, *preguntas clave* e identificar *criterios de auditoría* que se apoyarán en la documentación de los planes y la estrategia de auditoría.

## Pasos clave en el diseño de la auditoría

- Realizar un estudio previo para comprender mejor el tema de la auditoría.
- Determinar el enfoque de la auditoría.
- Desarrollar el objetivo u objetivos para establecer el motivo de la auditoría.
- Formular preguntas de auditoría para orientar las áreas específicas de la auditoría.
- Identificar los criterios de auditoría adecuados para medir el rendimiento de la entidad auditada con respecto a lo esperado.
- Desarrollar la metodología para guiar la recogida y el análisis de la información.
- Documentar el diseño, por ejemplo, con una matriz, y elaborar un calendario del proyecto.

## Objetivos de la auditoría

La formulación de los objetivos de la fiscalización es un paso clave a la hora de auditar el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas y está relacionada con la decisión de la EFS sobre el tipo de fiscalización y el enfoque de auditoría a seguir. En una auditoría financiera, los objetivos son de naturaleza más general y suelen consistir en verificar los estados financieros del gobierno y emitir una opinión al respecto. En cambio, las auditorías de desempeño y de cumplimiento suelen tener objetivos y preguntas específicos. La auditoría de desempeño trata de proporcionar nueva información, análisis o puntos de vista y, en su caso, recomendaciones de mejora de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia. Como ilustra el ejemplo de la EFS de Zambia más adelante en este capítulo, una evaluación del rendimiento del sistema de gestión

de las finanzas públicas puede complementar la auditoría de los estados financieros.

### Incorporación de la credibilidad presupuestaria:

Se anima a los auditores a formular objetivos y preguntas de auditoría específicos que se centren en la credibilidad presupuestaria como objetivo del sistema de GFP o que relacionen el rendimiento del sistema de GFP con la credibilidad presupuestaria. Como se indica en otros capítulos, en el caso de las auditorías que no se centran exclusivamente en la credibilidad presupuestaria, el objetivo de la auditoría debe ser lo suficientemente flexible como para permitir a los auditores relacionar los posibles hallazgos de la auditoría con la credibilidad presupuestaria en las conclusiones y recomendaciones de la auditoría. En la Tabla 4.1 y en el Cuadro 4.4 se presentan algunos ejemplos de objetivos de auditoría para fiscalizar el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas o algunos de sus procesos.

**Tabla 4.1. Ejemplos de objetivos para una auditoría del rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas**

EFS/País	Objetivo de la auditoría	PFM/proceso presupuestario	Conexión del objetivo de auditoría con la credibilidad del presupuesto
EFS Bosnia y Herzegovina	Evaluar en qué medida la planificación presupuestaria contribuyó a aumentar la eficiencia y la eficacia de los gastos presupuestarios.	Planificación presupuestaria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fiabilidad y transparencia de los presupuestos.</li> </ul>
EFS Bosnia y Herzegovina	Evaluar la eficacia y la eficiencia de la planificación y la ejecución del presupuesto.	Ejecución presupuestaria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fiabilidad y transparencia de los presupuestos.</li> </ul>
EFS Egipto	Evaluar si los fondos públicos se utilizan de forma económica, eficaz y eficiente en consonancia con el plan nacional para alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).	Ejecución presupuestaria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gestión de activos y pasivos.</li> <li>• Comprobación de las razones de los gastos inferiores y/o superiores a los previstos (indicadores de credibilidad presupuestaria).</li> </ul>

EFS/País	Objetivo de la auditoría	PFM/proceso presupuestario	Conexión del objetivo de auditoría con la credibilidad del presupuesto
EFS Letonia	Evaluar si el proceso de planificación presupuestaria fue eficaz.	Planificación presupuestaria	<ul style="list-style-type: none"> <li>Evaluación sistemática de las tendencias fiscales como base para la formulación del presupuesto.</li> </ul>
EFS Myanmar	Determinar si se alcanza el propósito u objetivo original del sistema de gestión de las finanzas públicas y si la ejecución del presupuesto es eficaz, eficiente y económica.	Ejecución presupuestaria	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comprobación de las razones de los gastos inferiores y/o superiores a los previstos (indicadores de credibilidad presupuestaria).</li> </ul>

#### Cuadro 4.4. Ejemplos de objetivos de auditoría para evaluar el rendimiento de los procesos de gestión de las finanzas públicas

La EFS de Indonesia ha realizado varias auditorías sobre el rendimiento de procesos específicos de la gestión de las finanzas públicas. Estas auditorías utilizan métodos de desempeño y cumplimiento. Los siguientes son ejemplos de los objetivos de auditoría formulados.

- i Evaluar la eficacia de la preparación y la provisión del presupuesto estatal para apoyar la aplicación del Plan de Trabajo de todo el Gobierno.
- ii Evaluar la eficacia y la calidad de la gestión del gasto del gobierno central en el marco de la presupuestación basada en los resultados.
- iii Evaluar la eficacia de las actividades de planificación y presupuestación como herramientas para la rendición de cuentas, la gestión y la política de los programas relacionados con COVID-19.
- iv Evaluar si la sincronización de la planificación y la presupuestación del desarrollo nacional en 2021 se llevó a cabo de acuerdo con las leyes y reglamentos, incluyendo (a) el proceso de sincronización de la planificación y la presupuestación del desarrollo nacional, especialmente en lo que respecta a los proyectos prioritarios del gobierno y los grandes proyectos; (b) si la planificación del desarrollo nacional se ha apoyado en un sistema integrado de información fiable.

## Preguntas y criterios de auditoría

La *pregunta de auditoría* es una descripción de los objetivos de auditoría que se han fijado previamente. A sus auditores, la EFS de Indonesia les recomienda organizar las preguntas de auditoría en al menos tres niveles de preguntas, de forma que las sub-preguntas del nivel más bajo se respondan mediante la realización de determinados procedimientos de auditoría. Las sub-preguntas de auditoría del nivel más bajo también harán referencia a los criterios específicos que se utilizarán y se convertirán en la base para la recopilación de la evidencia de la auditoría.

Los *criterios* en las auditorías de desempeño suelen derivarse de las preguntas de auditoría. Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos y centrarse en *"lo que debería ser"* según las leyes/ reglamentos/normas; *"lo que se espera"* según los

buenos principios, los conocimientos científicos, las mejores prácticas, o *"lo que podría ser, dadas unas condiciones mejores."* Tras desarrollar las preguntas y los criterios de auditoría, el auditor identifica la evidencia y los procedimientos necesarios para recopilar dichas pruebas. Las EFS pueden utilizar grupos de discusión y métodos de evaluación comparativa para diseñar los criterios y las preguntas de auditoría. (Véase el Cuadro 4.5.)

Toda la información anterior, que abarca desde los objetivos de la auditoría, las preguntas de auditoría, los criterios de auditoría, las pruebas de auditoría, las fuentes de pruebas de auditoría y los procedimientos de auditoría, está contenida en una matriz de diseño de auditoría. Esta matriz debe ser capaz de mostrar una relación lógica entre las columnas. En el Anexo 4.2 puede verse un ejemplo de matriz de diseño de auditoría utilizado por la EFS de Indonesia.

### Cuadro 4.5. Desarrollo de criterios de auditoría para evaluar la eficacia y la calidad de la gestión del gasto

En 2018, **la EFS de Indonesia** llevó a cabo una auditoría de desempeño para evaluar la eficacia y la calidad de la gestión del gasto del gobierno central en el marco de la presupuestación basada en el rendimiento.

Los objetivos de la fiscalización se centraron en la planificación del presupuesto de gastos; la ejecución del presupuesto de gastos; y el seguimiento y la evaluación del presupuesto de gastos. Los auditores se propusieron desarrollar los criterios de auditoría identificando en primer lugar las mejores prácticas de gestión para mejorar la gestión del gasto del gobierno central, incluyendo (1) la alineación de los procesos de planificación y presupuestación para garantizar la consecución de los objetivos nacionales; (2) una definición clara del gasto de calidad considerando el gasto eficaz y eficiente dentro de las limitaciones fiscales y las actividades nacionales prioritarias, así como el gasto productivo; (3) la eficacia de la presupuestación basada en el rendimiento de acuerdo con la política del programa "seguir la pista al dinero"; (4) la eficacia de la ejecución presupuestaria (cantidad correcta, en el momento adecuado y según los objetivos); y (5) la eficacia de las actividades de seguimiento y evaluación que fomentan el gasto de calidad.

Los criterios se elaboraron utilizando diversas fuentes, entre ellas la normativa, las mejores prácticas pertinentes, así como los resultados preliminares de las auditorías. Los auditores realizaron grupos de discusión con PROSPERA (Asociación Australia-Indonesia para el Desarrollo Económico), los auditores de los ODS de la EFS de Indonesia y la Secretaría de la EFS de Indonesia. Los principales criterios de auditoría se acordaron con el Ministerio de Planificación del Desarrollo Nacional y el Ministerio de Finanzas.

En última instancia, los *criterios de auditoría* se formularon del siguiente modo:

- Las actividades y los gastos de los ministerios/agencias se planifican y presupuestan de forma medible y adecuada.
- La ejecución del presupuesto de gastos es eficaz; y
- Las actividades de seguimiento y evaluación del gasto están integradas y son eficaces.

## Realización de la auditoría

Los auditores están obligados a realizar su trabajo de auditoría de forma profesional y de acuerdo con las normas establecidas. Una EFS puede

apoyar a sus auditores con herramientas de auditoría y desarrollo de habilidades/capacidades. En general, las herramientas de auditoría y las habilidades necesarias para las auditorías de GFP son similares a las de otras auditorías.

## Pasos clave en la realización de la auditoría

- Comprender la importancia de recopilar pruebas suficientes y adecuadas.
- Recopilar información y datos empleando la metodología aprobada.
- Analizar la información y los datos recopilados utilizando métodos cualitativos y cuantitativos.



Durante la auditoría, los auditores pueden utilizar técnicas de auditoría como los grupos de discusión (FGD) y la evaluación comparativa para apoyar su argumentación en áreas que no están claramente estipuladas en las normas/reglamentos. Los auditores también pueden contratar a expertos que les ayuden con conocimientos especializados como el cálculo y el análisis estadístico. Por ejemplo, la Oficina del Interventor y Auditor General de Nueva Zelanda (NZ OAG) suele recurrir a expertos externos independientes para ofrecer garantías al parlamento y a los ciudadanos de que la elaboración del presupuesto responde a los riesgos y desafíos que surgen en un periodo de aumento del gasto público (por ejemplo, durante la respuesta nacional a la pandemia y la aplicación del programa de reformas más amplio del gobierno).

Las herramientas, incluidas las directrices/manuales y los programas informáticos, también son esenciales en el proceso de auditoría. Las directrices/libros de auditoría guiarán a los auditores en el diseño, la planificación, la ejecución y la elaboración de informes de la auditoría para garantizar que el proceso de auditoría cumple los requisitos establecidos por las normas.

Auditar el sistema GFP implica procesar enormes cantidades de datos. Integrar el análisis de big data como parte del proceso de auditoría requiere un hardware suficiente. La posesión de ordenadores portátiles/PC de gama alta acelera el procesamiento de los datos. Para el análisis sobre el terreno, los auditores pueden considerar la posibilidad de utilizar drones para llegar a zonas remotas y comprobar si el gobierno ha construido infraestructuras (por ejemplo, puentes, carreteras,

regadíos) o edificios, tal y como se indica en los informes de ejecución/evaluación presupuestaria.

En cuanto a los programas informáticos en general, en el proceso de auditoría se utilizan herramientas informáticas de auditoría como ACL, SQL, programas ofimáticos y programas estadísticos. Además, el software del Sistema de Información Geográfica (SIG) y el GPS también serían útiles si los auditores necesitan evaluar algunos aspectos en un área determinada. Por ejemplo, el uso de datos y análisis geoespaciales para rastrear la escala de la luz estable en una zona durante determinados periodos más largos como indicador indirecto de la escala de las actividades económicas.

*El análisis de grandes archivos de datos (BDA)* es esencial para evaluar los datos de todo el gobierno. Puede utilizarse para analizar datos a nivel de todo el gobierno como parte de las auditorías sobre el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas. Por ejemplo, a través de BDA, los auditores pueden analizar el comportamiento del presupuesto gubernamental y discernir las tendencias de cada cuenta gubernamental a lo largo del tiempo, tanto a nivel de todo el gobierno como de los ministerios/agencias. El BDA se ha utilizado para analizar y comparar las bases de datos de los sistemas de planificación y presupuestación para determinar si estos procesos están sincronizados. Esto permite a los auditores reconocer anomalías en el ciclo presupuestario como, por ejemplo, si los indicadores de rendimiento presupuestario (productos/resultados) declarados en los documentos presupuestarios están alineados con los indicadores declarados en los documentos de planificación. El BDA también se ha utilizado para identificar anomalías en el proceso de contratación pública.

## Cuadro 4.6. Utilización del análisis de grandes archivos de datos en la auditoría de los resultados de la gestión de las finanzas públicas

La **EFS de Indonesia** ha utilizado el análisis de grandes archivos de datos para analizar y comparar:

- Los sistemas de planificación y presupuestación.
- Los datos de los beneficiarios de subvenciones sociales en el sistema de pago con la base de datos maestra de beneficiarios.
- Bases de datos de beneficiarios de diferentes programas y ministerios para determinar la elegibilidad de los programas gubernamentales de subvenciones sociales.
- Comportamiento del presupuesto gubernamental a lo largo del tiempo.

Las EFS pueden ayudar a desarrollar la competencia de los auditores para auditar el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas a través de la formación en temas como el pensamiento sistémico, el análisis de las causas raíz (ACR), la resolución de problemas, la comunicación eficaz, los conocimientos informáticos y el análisis de grandes datos, entre otros.<sup>104</sup> Los seminarios y los grupos de discusión (FGD) también pueden ayudar a desarrollar las capacidades de los auditores. Durante la auditoría, los auditores también pueden utilizar los FGD para identificar y abordar cuestiones relevantes relativas a la credibilidad del presupuesto, recopilar datos e información adicionales y confirmar las cuestiones identificadas. En caso necesario, los auditores pueden contratar a expertos para que les ayuden en varios aspectos durante la auditoría (por ejemplo, en el análisis estadístico).

### Desarrollo de los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría, y elaboración de informes

Cuando los procesos de gestión de las finanzas públicas muestran deficiencias o un rendimiento insuficiente, los auditores analizan las pruebas, desarrollan los resultados de la auditoría y elaboran recomendaciones que pueden poner de relieve las áreas que afectan a la credibilidad del presupuesto. Las EFS deben comunicar los resultados de la auditoría al auditado para recibir comentarios y aclaraciones adicionales sobre los mismos. La expectativa es que los principales problemas identificados en los hallazgos se resuelvan una vez que la entidad auditada aplique las recomendaciones de auditoría apropiadas.

<sup>104</sup> El pensamiento sistémico es un enfoque holístico del análisis que se centra en la forma en que se interrelacionan las partes constituyentes de un sistema y en cómo funcionan los sistemas a lo largo del tiempo y en el contexto de sistemas más amplios. El análisis de las causas raíz (ACR) es el proceso de descubrir las causas profundas de los problemas para identificar las soluciones adecuadas. Véase el Cuadro 7.1.

## Pasos clave en el desarrollo de las conclusiones de la auditoría, la formulación de recomendaciones y la elaboración de informes

- Identificar las conclusiones de la auditoría.
- Equilibrar los resultados positivos y negativos.
- Preparar el borrador de conclusiones y recomendaciones, si procede.
- Estructurar el informe para comunicar eficazmente los resultados de la auditoría.
- Redactar el informe de acuerdo con las directrices de la EFS.
- Obtener los comentarios de la entidad fiscalizadora sobre el borrador del informe.
- Tras recibir la aprobación de la dirección de la EFS, finalizar y publicar el informe.
- Comunicar los resultados de la auditoría a las partes pertinentes.

Al auditar el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas en lo que respecta a la credibilidad del presupuesto, los auditores siguen las normas y prácticas de auditoría adoptadas para la documentación y el análisis de los resultados de la auditoría. La comunicación es esencial para desarrollar los resultados de la

fiscalización; los auditores deben mantener una comunicación eficaz y adecuada con las partes interesadas relevantes dentro de la EFS y las entidades fiscalizadas. El Cuadro 4.7 ofrece una visión de los resultados de auditoría de la EFS de Indonesia sobre la gestión del gasto, un aspecto clave de la GFP.

### Cuadro 4.7. EFS de Indonesia: Hallazgos de auditoría sobre la gestión del gasto utilizando el marco de presupuestación basada en el rendimiento

#### Presupuesto de gastos - planificación

- *El gobierno no disponía de una política explícita para definir y establecer indicadores de calidad del gasto:* La calidad del gasto público es importante para gestionar las finanzas estatales de forma que apoyen el crecimiento económico y garanticen la sostenibilidad fiscal. Sin embargo, el gobierno indonesio no disponía de disposiciones específicas para definir y medir el gasto de calidad ni de una hoja de ruta para garantizar la calidad del gasto con el fin de apoyar la consecución de los objetivos incluidos en el plan nacional de desarrollo a medio plazo de forma sostenible y global.

- *Falta de un mecanismo para desglosar los indicadores de resultados de la presupuestación basada en los resultados:* El gobierno no disponía de una guía técnica para establecer la jerarquía y precisión de los indicadores de objetivos según la relación lógica entre ellos. Había problemas de alineación entre los objetivos y las actividades y subactividades, y los objetivos de rendimiento no se habían utilizado plenamente como base para la selección de programas/actividades. Además, los indicadores de los objetivos de desarrollo incluidos en el Plan Nacional de Desarrollo a Medio Plazo 2015-2019 no estaban desglosados a nivel de indicadores de resultados de las actividades. Algunos indicadores no estaban claros, no eran pertinentes o no podían medirse.
- *Los procesos de intercambio de datos entre los sistemas de información de planificación y presupuestación no eran óptimos.*

#### **Presupuesto de gastos - ejecución**

- Algunos presupuestos no se ejecutaron a su debido tiempo. El plan de retirada de efectivo no se utilizó de forma óptima como indicador de rendimiento en la evaluación de la ejecución presupuestaria debido a problemas de precisión. La absorción del gasto estatal se acumuló a finales de año. Algunos resultados de la ejecución del presupuesto de gastos no fueron los previstos.

#### **Presupuesto de gastos - seguimiento y evaluación**

- La existencia de tres sistemas de información de seguimiento y evaluación de la ejecución y presupuestación socavó la coherencia de los datos entre el techo presupuestario y la realización del presupuesto. No se informó sobre algunos objetivos prioritarios nacionales de 2017.

Se elaboran recomendaciones para corregir las deficiencias y otros hallazgos identificados durante la auditoría, según sea necesario. Los auditores deben comunicar sus recomendaciones lo antes posible y deben discutir y obtener los comentarios de la entidad auditada sobre las conclusiones y recomendaciones de la auditoría antes de publicar el informe y presentarlo al gobierno y al parlamento. Muchas EFS (incluida la EFS de Indonesia) exigen a la entidad auditada que prepare un plan de acción en el que se detallen las medidas que deben adoptarse para aplicar las recomendaciones de la auditoría, así como el calendario propuesto. El Capítulo 7 profundiza en esta práctica y en el seguimiento de las recomendaciones de auditoría.

Las conclusiones permiten a los auditores presentar un argumento conciso y persuasivo sobre la necesidad de tomar medidas para subsanar una deficiencia. Al redactar las conclusiones, el equipo de auditoría debe considerar críticamente cómo se relacionan con los resultados de la auditoría, la evidencia, los criterios de auditoría y el objetivo de la auditoría.

### **Seguimiento de los resultados de las auditorías**

Como se indica en otros capítulos, las auditorías que examinan el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas o algunos de sus procesos y actividades deben observar los

requisitos de información establecidos por la EFS, siguiendo la práctica internacional. El Capítulo 7 proporciona ejemplos e información práctica sobre cómo las EFS pueden abordar la credibilidad presupuestaria y mejorar el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas mediante recomendaciones de auditoría bien elaboradas, una supervisión y un seguimiento eficaces y el compromiso con las partes interesadas.

### 4.3. Combinar las herramientas de evaluación y la auditoría para evaluar la gestión de las finanzas públicas: la experiencia de Zambia

Algunas EFS han revisado el rendimiento de su sistema de GFP combinando los marcos de evaluación disponibles con la metodología de auditoría. Por ejemplo, la EFS de Zambia ha combinado el marco de información de la GFP desarrollado por AFROSAI-E con el proceso de auditorías financieras anuales para evaluar el rendimiento de las principales entidades del sistema de GFP. Esta sección presenta información detallada y pasos prácticos para utilizar este enfoque basado en la experiencia de la EFS de Zambia.

#### Zambia: Enfoque y metodología

La EFS de Zambia ha utilizado varias metodologías y procedimientos para llevar a cabo la evaluación en combinación con técnicas de auditoría. En primer lugar, para facilitar el cumplimiento de

los requisitos de la INTOSAI-P-12, la EFS utilizó la herramienta del marco de información de la gestión de las finanzas públicas (analizada anteriormente en este capítulo), una herramienta de evaluación con 112 preguntas.<sup>105</sup> En segundo lugar, las auditorías se llevaron a cabo utilizando la metodología de auditoría financiera. Los resultados de la auditoría se analizaron utilizando el “modelo de los 5 porqués” para comprender las causas profundas/deficiencias que condujeron a los resultados de la auditoría. Los hallazgos y las observaciones clave se vincularon a una o más de las cinco áreas de capacidad institucional: (i) política y marco jurídico; (ii) estructura organizativa y recursos humanos; (iii) sistemas de información; (iv) gobernanza y supervisión, y (v) comunicación y gestión de las partes interesadas.

En tercer lugar, las evaluaciones del rendimiento de los procesos y entidades de la GFP se realizaron utilizando los cuadros de mando del Marco de Información de la GFP. Los procesos se puntuaron de cero (ningún proceso implementado) a un máximo de cuatro (rendimiento funcionando en última instancia según lo diseñado). Una puntuación del rendimiento inferior a dos indicaba un área de riesgo. *En cuarto lugar*, se realizaron entrevistas con el personal clave y la dirección de las instituciones implicadas para conocer los procesos clave de la gestión de las finanzas públicas. Por último, la revisión de documentos ayudó a los auditores a obtener pruebas de auditoría suficientes y adecuadas. En el Cuadro 4.8 se presenta una lista de los documentos útiles revisados.

<sup>105</sup> Se puede acceder a la herramienta GFP desde la página web <https://pfmreporting-tool.com/>

## Cuadro 4.8. Documentos examinados para evaluar los resultados de la gestión de las finanzas públicas en Zambia

- Constitución de Zambia (Enmienda), Ley nº 2. de 2016.
- Ley de Apropiaciones de 2019.
- Informe económico anual 2020.
- Ley Nacional de Planificación y Presupuestos.
- Ley nº 1 de 2018 sobre la gestión de las finanzas públicas.
- Ley de la Comisión de Servicios.
- Examen Nacional Voluntario sobre los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).
- Séptimo Plan Nacional de Desarrollo (PND).
- Marco de gastos a medio plazo y Libro Verde.
- Proceso presupuestario en Zambia.
- Políticas contables del gobierno central.
- Orientaciones sobre el marco de gestión de riesgos.
- Informe de ejecución presupuestaria.
- Presupuesto basado en los resultados.
- Discurso presupuestario.
- Manual de gestión de las finanzas públicas para parlamentarios y personal.
- Boletín estadístico de la deuda.
- Análisis de la sostenibilidad de la deuda.
- Informe anual del Banco Central de Zambia sobre los sistemas nacionales de pago en Zambia. Central Bank of Zambia Annual Report on National Payments Systems in Zambia.

Los criterios aplicados para seleccionar las entidades a auditar incluían (i) las que recibían grandes asignaciones presupuestarias en relación con el presupuesto nacional global; (ii) las que tenían capacidad institucional para contribuir a la consecución de los ODS, tal y como se recoge en el Plan Nacional de Desarrollo (PND) del país.

### **Zambia: Conclusiones, recomendaciones y beneficios esperados en términos de credibilidad presupuestaria**

Hallazgos significativos. La combinación de diversas fuentes de información y metodologías de auditoría ayudó a los auditores de Zambia a identificar lo siguiente:

- Los ODS se incorporaron a los documentos políticos del gobierno, incluidos los documentos de planificación del PND, y las responsabilidades se distribuyeron entre varias instituciones a través de grupos consultivos. El país elabora un PND quinquenal que refleja la agenda gubernamental (y está alineado con el proceso electoral/político).
  - Aunque los planes estratégicos institucionales están alineados con el PND, la mayoría de estos planes no se actualizan regularmente debido a los retrasos en la preparación del PND y a la elevada rotación del personal clave.
  - Aunque el Ministerio de Finanzas consulta a diversas partes interesadas que deben presentar sus propuestas presupuestarias en materia de gastos e ingresos fiscales y no fiscales, la participación en el proceso de consulta de algunas partes interesadas fue limitada.
  - La mayoría de los documentos presupuestarios, como los planes estratégicos, no estaban presupuestados. En última instancia, los presupuestos elaborados por las instituciones solían sufrir recortes y las asignaciones finales de los presupuestos aprobados por el poder Legislativo eran inferiores a las solicitadas, en gran parte debido a los límites presupuestarios fijados por el Ministerio de Finanzas.
  - La EFS detectó deficiencias en varios ámbitos relacionados con la ejecución del presupuesto, como las adquisiciones, la gestión de nóminas, los controles internos y la auditoría, la gestión de tesorería y un seguimiento insuficiente de la implementación de los ODS y la prestación de servicios.
  - Otros hallazgos significativos fueron la falta de alineación entre la política de gestión de la deuda y la estrategia fiscal a medio plazo; la debilidad de los mecanismos de seguimiento y contabilidad de los recursos desembolsados a las instituciones (debido a la falta de integración de los Sistemas de Información de Gestión Financiera); y la inexactitud de las previsiones de ingresos, subvenciones y gastos, que estaban por debajo de los resultados reales.
- Recomendaciones.** Para abordar estos hallazgos, la EFS recomendó las siguientes acciones:
- Implementar programas de concienciación de las partes interesadas sobre la importancia de participar en el proceso presupuestario para garantizar que se tengan en cuenta las preocupaciones públicas durante la formulación del presupuesto.
  - Garantizar que las diversas instituciones centrales de gestión de las finanzas públicas actualicen sus planes estratégicos en consonancia con el PND vigente de manera oportuna.
  - Garantizar que la Autoridad Fiscal realice previsiones de ingresos realistas que reflejen la base impositiva y tome medidas para concienciar a los contribuyentes de la importancia de pagar sus obligaciones fiscales.
  - Establecer un sistema para gestionar la expansión de la deuda por parte del Ejecutivo de forma que la aprobación de cualquier nueva deuda deba ser aprobada por la legislatura.
  - El sistema de gestión de la deuda del Ministerio de Finanzas debería estar interconectado con el Banco Central para garantizar que la liquidación de la deuda se apoya en los recursos disponibles.
  - Durante la aprobación del presupuesto, el Ministerio de Finanzas debe asegurarse de que los límites presupuestarios fijados para los ministerios, departamentos y otras agencias de gasto (MDA) son suficientes para que



puedan llevar a cabo sus mandatos y cumplir los objetivos incluidos en el Plan Estratégico y el PND.

- Los documentos presupuestarios deben ser presupuestados con estimaciones adecuadas/realistas para permitir una financiación adecuada que permita a las instituciones cumplir con sus obligaciones y mandatos en el marco del PND.
- Los Sistemas de Información de Gestión Financiera (SIGF) deben integrarse y extenderse desde las oficinas centrales hasta las unidades de gasto de menor nivel para garantizar la preparación puntual de informes financieros y de otro tipo, el intercambio de información y la rendición de cuentas.
- El sistema de nóminas debe ser sólido e integrado. La información debe coincidir con la plantilla real y revisarse periódicamente.
- Mejorar la normativa sobre contratación pública.
- Los comités de auditoría deben desempeñar adecuadamente sus funciones de supervisión de los procesos de información financiera, revisando los entornos de control interno de las instituciones.
- Mejorar el uso de los controles de los compromisos para establecer eficazmente un sistema de control de los gastos y evitar que las entidades contraigan compromisos no autorizados.
- Los ministerios deben poner en marcha mecanismos de supervisión adecuados, incluida la formación del personal, para identificar las deficiencias en la prestación de servicios y adoptar las medidas correctivas necesarias.

**Beneficios para la credibilidad presupuestaria.** La aplicación de estas recomendaciones reforzaría la gestión de las finanzas públicas y aumentaría la credibilidad del presupuesto al incrementar la responsabilidad sobre la utilización de los recursos públicos y la probabilidad de que los fondos se utilicen, según lo previsto, en beneficio de los beneficiarios designados. La mejora del acceso a la información y los programas de participación de las partes interesadas contribuirían a un proceso presupuestario más inclusivo y a la participación informada de los ciudadanos en el proceso presupuestario. La mejora del flujo y el intercambio de información entre los diferentes sistemas financieros, los controles internos y las instituciones de supervisión también ayudaría a prevenir el fraude.

Unos documentos presupuestarios con estimaciones adecuadas/realistas, basadas en planes estratégicos actualizados, permitirían a los MDA negociar unos techos presupuestarios más adecuados (es decir, basados en el coste de cumplir sus objetivos sectoriales y su contribución relativa al PIB) durante las audiencias y negociaciones presupuestarias del proceso de elaboración del presupuesto. Esto podría transformar el proceso de audiencia/negociación del presupuesto, que dejaría de ser un ejercicio puramente formal. Más bien, los MDA podrían presentar presupuestos realistas, que reflejen sus necesidades reales de recursos para cumplir sus respectivos objetivos sectoriales esbozados en el PND. El Ministerio de Finanzas y el Parlamento deberían conocer esta información y proporcionar a los MDA los comentarios apropiados para informar su futura elaboración de presupuestos.

Una mayor concienciación y adhesión por parte de los contribuyentes sobre la necesidad de pagar sus obligaciones fiscales tendría como resultado



tanto la ampliación de la base impositiva como más ingresos para apoyar al Ministerio de Finanzas en su proceso de elaboración del presupuesto.

La vinculación de los sistemas de gestión de la deuda del Ministerio de Finanzas y del Banco Central facilitaría el establecimiento de una posición clara y global de la deuda del país y permitiría al Ministerio de Finanzas tomar decisiones informadas y coordinadas sobre la contratación y la gestión de la deuda.

El despliegue del Sistema Integrado de Información de Gestión Financiera (SIGIF) a todas las instituciones gubernamentales facilitaría la difusión de información financiera para permitir una elaboración eficaz de los estados financieros y apoyar el seguimiento de la ejecución presupuestaria. También ayudaría a la captación puntual y exhaustiva de las transacciones financieras por parte de las unidades dependientes de los MDA que no están conectadas al SIGIF a efectos de elaboración de informes. La flexibilización del SIGIF y la flexibilización de ciertos procedimientos para facilitar el desembolso rápido en caso de emergencias, al tiempo que se contabilizan adecuadamente esos recursos, aumentaría la preparación ante los desastres y la respuesta oportuna a las emergencias tanto a nivel nacional como institucional.

#### 4.4. Otras EFS comparten resultados de auditoría, recomendaciones e impactos significativos

En la encuesta de las EFS de UNDESA/IBP de 2022, varias EFS destacaron ejemplos de impactos significativos de su trabajo de auditoría en el

rendimiento del sistema de GFP. Esta sección presenta algunos de ellos, organizados por proceso de GFP.

### Diseño de políticas - Conclusiones, recomendaciones e impactos de la auditoría

Una constatación habitual en la fase de diseño de las políticas es que los modelos y los supuestos utilizados como base para su elaboración no están actualizados.

**La EFS de los Países Bajos** recomendó al gobierno que mejorara las disposiciones legales y el control, y que el parlamento verificara activamente los proyectos de estimaciones presupuestarias. Como resultado, el parlamento ha presionado con éxito al gobierno para que adopte el mismo régimen de rendición de cuentas que se aplica a las leyes presupuestarias ordinarias a varios fondos recién instalados que contribuyen a una importante expansión fiscal. La EFS de Letonia y la EFS de Indonesia también han detectado problemas similares, aunque más técnicos.

En una auditoría sobre la eficacia de la planificación presupuestaria, **la EFS de Letonia** reveló que no se había realizado ninguna evaluación sobre el nivel de deuda que Letonia podía permitirse. Tampoco se realizó una evaluación económicamente sólida del nivel óptimo de deuda que Letonia podría contraer a largo plazo teniendo en cuenta las pesimistas estimaciones de crecimiento demográfico. Los impactos identificados de esta fiscalización incluyeron el establecimiento de un procedimiento más claro y equitativo para la revisión del gasto base de las instituciones; el término "inversión presupuestaria" se definió con mayor claridad y los comentarios presupuestarios proporcionaron información

más completa sobre los proyectos de inversión pública previstos por sector; y las explicaciones presupuestarias revelaron información sobre el impacto de las desgravaciones fiscales más significativas (rebajas) en el presupuesto estatal para los años siguientes.

En cuanto a los ingresos, **la EFS de Indonesia** constató que el gobierno no había considerado plenamente todos los posibles impactos de las políticas en el sector fiscal a la hora de elaborar el presupuesto de ingresos fiscales. Además, en el sector no fiscal, el objetivo de ingresos por la venta de petróleo y gas no se basaba en los objetivos de elevación acordados por las autoridades y los contratistas. La EFS recomendó al Ministerio de Finanzas que estableciera un mecanismo para preparar los objetivos de ingresos que tuviera en cuenta el impacto de cada política fiscal o plan de política fiscal y que el gobierno determinara el mecanismo para calcular el presupuesto de ingresos no fiscales del petróleo y el gas en el presupuesto anual de acuerdo con el objetivo fiable de extracción de petróleo y gas. Basándose en estas recomendaciones, el gobierno ha tenido en cuenta las políticas fiscales a la hora de presupuestar los ingresos fiscales.

**La EFS de Portugal** descubrió que se habían emprendido vastas reformas de la gestión de las finanzas públicas, con calendarios muy ambiciosos, con una estrategia y una coordinación insuficientes, falta de recursos humanos y materiales y una capacitación y formación insuficientes en la administración pública. La fiscalización recomendó al Gobierno que definiera el liderazgo y la coordinación de las reformas y que actualizara la estrategia de aplicación estableciendo prioridades y procesos escalonados. Como resultado de la auditoría, se reforzaron

el liderazgo y la coordinación y se planificó la formación profesional para la aplicación del nuevo sistema de contabilidad de ejercicio. La mitad de las entidades públicas completaron su transición al nuevo sistema de contabilidad por el principio de devengo y presentaron sus cuentas de 2020 con arreglo a ese régimen. Las reformas de la gestión de las finanzas públicas se incluyeron en el Plan de Recuperación y Resistencia portugués, garantizando la asignación de la ayuda financiera necesaria en los años siguientes.

## Preparación del presupuesto: Conclusiones, recomendaciones e impactos de la auditoría

Un proceso de elaboración del presupuesto oportuno y transparente puede ser un indicador de un sistema de gestión de las finanzas públicas sólido y eficaz.

**La EFS de Bosnia y Herzegovina** descubrió que el proceso de preparación del presupuesto no era oportuno ni suficientemente transparente y que no siempre se establecían responsabilidades claras para la definición de objetivos, programas y fondos presupuestarios relacionados. La información actualizada y completa sobre el presupuesto no siempre estaba disponible para todas las partes interesadas. La EFS recomendó al gobierno que garantizara la finalización a tiempo de la preparación del presupuesto; que considerara la forma de establecer un proceso de revisión del presupuesto impulsado políticamente; y que aumentara el uso de la información sobre resultados en el proceso de preparación del presupuesto, con el objetivo último de convertir este último en el criterio principal para la toma de decisiones presupuestarias.

## Cuadro 4.9. EFS de Indonesia - Preparación del presupuesto: Conclusiones, recomendaciones e impactos de las auditorías de la gestión de las finanzas públicas

### Hallazgos

- En la fijación de los límites máximos indicativos no se había tenido en cuenta el rendimiento de los ministerios en años anteriores.
- El gobierno no disponía de una política específica y explícita para establecer definiciones o indicadores del gasto de calidad; y
- La gestión de la presupuestación basada en el rendimiento no contaba con un mecanismo de cascada de indicadores de rendimiento.

### Recomendaciones

- Al Gobierno: mejorar el mecanismo de preparación de los techos indicativos y tener en cuenta los resultados de los ministerios en años anteriores a la hora de asignar los presupuestos.
- Al ministro de finanzas: determinar la definición y los indicadores de los gastos de calidad.
- Al ministro de planificación del desarrollo nacional: establecer directrices sobre el mecanismo de cascada de indicadores de rendimiento.

### Impactos

- El Gobierno ha desarrollado un marco para definir y establecer indicadores de gasto de calidad.
- El indicador de rendimiento de la ejecución presupuestaria, así como la evaluación del rendimiento, han mejorado.

## Ejecución presupuestaria: Conclusiones, recomendaciones e impactos de la auditoría

Las cuestiones planteadas por las EFS en la fase de ejecución suelen girar en torno a la inexactitud de los ingresos y los gastos en comparación con el presupuesto aprobado.

**La EFS de Myanmar** observó que los ingresos no se recaudaban en su totalidad y los gastos no se utilizaban eficazmente según la propuesta

presupuestaria en la mayoría de los ministerios y organismos competentes. La EFS de Myanmar recomendó que estas instituciones recaudaran íntegramente los ingresos correspondientes y utilizaran los gastos de forma eficaz y eficiente conforme a la propuesta presupuestaria.

**La EFS de Mauricio** detectó problemas de provisiones presupuestarias no utilizadas como consecuencia de la no ejecución o del retraso en la ejecución de proyectos importantes. La auditoría aconsejó a la gestión que pusiera en marcha un mecanismo adecuado para la pronta ejecución de los proyectos.

**La EFS de Japón** observó una gran cantidad de presupuesto prorrogado y no utilizado. La auditoría recomendó que los ministerios y organismos analizaran las causas para acelerar la ejecución de las medidas relacionadas con COVID-19; se esforzaran por ejecutar los proyectos de forma oportuna y adecuada; y proporcionaran al público información sobre el estado de ejecución presupuestaria de los proyectos. Basándose en estas recomendaciones, el gobierno proporcionó más información sobre el estado de la ejecución presupuestaria relativa a las medidas e iniciativas del COVID-19 antes de los Juegos Olímpicos y Paralímpicos de Tokio.

**La EFS de Cuba** descubrió que los sistemas automatizados para el control presupuestario en todos los niveles presupuestarios no estaban interconectados con otros sistemas de la

administración financiera estatal, y existían debilidades en la implementación de los sistemas de control interno en las unidades presupuestarias. Para solucionar estos problemas, la EFS de Cuba recomendó priorizar acciones para acelerar el paso a la estrategia de informatización de los sistemas de la administración financiera estatal que permitan el control en tiempo real de la ejecución presupuestaria, con el uso de CAAT<sup>106</sup>, incorporando BIG-DATA y análisis de datos. Estas recomendaciones facilitarían mejoras en el sistema de tesorería; la implementación del sistema de contabilidad gubernamental y la aprobación de medidas para fortalecer la contabilidad general y la disciplina financiera de las entidades; y el fortalecimiento del control fiscal y la implementación de medidas para combatir la evasión fiscal.

#### **Cuadro 4.10. EFS Filipinas – Ejecución presupuestaria: Hallazgos, recomendaciones e impactos de las auditorías de GFP**

##### **Hallazgos:**

- **Infrautilización:** Las liberaciones de fondos en el marco de la Asistencia Financiera (AF) a las Unidades de Gobierno Local (UGL) y la Asistencia a las Ciudades (AC), administradas por el Departamento de Presupuesto y Gestión (DBM), sólo alcanzaron el 46,3 por ciento y el 5,7 por ciento, respectivamente, de los créditos totales para el Año Fiscal 2018; por tanto, se perdieron oportunidades de prestar los servicios destinados al público con cargo a dichos fondos.
- Se observaron retrasos de entre 2 y 132 días laborables en la tramitación de las órdenes especiales de asignación de fondos (SARO, por sus siglas en inglés) con cargo al Fondo de Apoyo a los Gobiernos Locales (LGSF, por sus siglas en inglés) para el ejercicio 2018, lo que dificultó la ejecución a tiempo de los proyectos y programas prioritarios financiados por el fondo.

<sup>106</sup> CAAT son herramientas de auditoría asistidas por ordenador.

### Recomendaciones

- Para las AF a las UGL: asignar a las Oficinas Regionales de la DBM las tareas de proporcionar asistencia técnica a las UGL, realizar una revisión inicial de las solicitudes de las UGL y de la exhaustividad de sus requisitos documentales, y remitir las solicitudes conformes al Oficial Central (OC) para su evaluación.
- Para la AC: considerar la posibilidad de proporcionar asistencia técnica a aquellas UGL que no tengan capacidad financiera para contratar consultores que conceptualicen el diseño de proyectos complejos. Asimismo, aumentar el número de seminarios y talleres que se celebren para informar a los funcionarios municipales afectados de los requisitos documentales que deben cumplir.
- Para la gestión: exigir a la Oficina de Coordinación Regional y del Gobierno Local (LGRCB por sus siglas en inglés) que garantice que todas las solicitudes/aprobaciones de las UGL/Departamento de Interior y Gobierno Local se tramiten y aprueben en un plazo de 15 días laborables, tal y como se comprometió en su Compromiso y Revisión del Rendimiento de la Oficina (OPCR por sus siglas en inglés).

### Impactos

- El DBM ha mejorado su gestión del LGSF en el año calendario 2019 y en los años siguientes. Por otra parte, la Oficina del Tesoro pudo supervisar adecuadamente su presupuesto frente a los gastos reales y mejorar la información en el Estado de Importes Presupuestados y Reales, gracias al cumplimiento de las recomendaciones de la auditoría.
- El gobierno ha desarrollado un marco sobre definiciones e indicadores del gasto de calidad.
- El gobierno ha mejorado el indicador de rendimiento de la ejecución presupuestaria, así como la evaluación del rendimiento.

## Contabilidad e informes: Conclusiones, recomendaciones e impactos de la auditoría

Los mecanismos de información y presentación de informes son fundamentales para evaluar el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas. Los mecanismos de contabilidad e información garantizan una cierta normalización de los elementos sobre los que hay que informar, a quién y cómo. Sin embargo, las EFS han identificado algunas cuestiones críticas en este ámbito.

**La EFS de Azerbaiyán** observó informes incorrectos de los componentes individuales de las finanzas públicas, el incumplimiento de las disposiciones legales y las mejores prácticas en la contabilidad y la presentación de informes, y la falta de conocimientos sobre la documentación presupuestaria. La EFS aconsejó al Gobierno que tuviera en cuenta las disposiciones de los actos jurídicos, introdujera nuevas instituciones fiscales, ampliara la aplicación de las mejores prácticas y preparara un Código Presupuestario. Esta orientación condujo a la puesta en marcha de nuevas instituciones fiscales, a mejoras en el

marco de gastos a medio plazo y en la normativa presupuestaria, y a la mejora de la documentación presupuestaria.

**La EFS de Bosnia-Herzegovina** observó que la disponibilidad de información sobre la consecución de los objetivos de los programas era limitada. Los informes y la información sobre la eficacia de los programas y las instituciones eran escasos, y a menudo no estaban a disposición del público ni de los responsables de la preparación y aprobación del presupuesto. Para la mayoría de los objetivos del presupuesto por programas, la información sobre su implementación no estaba incluida en los informes existentes. La EFS recomendó al Gobierno que garantizase que todas las partes interesadas tengan acceso inmediato a toda la información disponible sobre la implementación de los objetivos de los programas definidos de las instituciones y que el gobierno mejore el sistema de información y establezca informes financieros de acuerdo con la clasificación de los programas.

**La EFS de Egipto** señaló que con la promulgación de la Ley Unificada de Finanzas Públicas n° (6) para el año 2022, fue necesario realizar algunas modificaciones contables de las que se informó a la entidad fiscalizada. Esto dio lugar a una utilización adecuada de los fondos públicos, promovió el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas para alcanzar los ODS y facilitó la auditoría del grado de compromiso con la aplicación de la política financiera del Estado.

**La EFS de los Países Bajos** descubrió que el Gobierno no registra sistemáticamente sus activos y que la información sobre el rendimiento gubernamental está fragmentada y carece de una arquitectura común. Por lo tanto, recomendó adoptar normas de devengo para todo el gobierno con el fin de mejorar el registro y la gestión de los activos, y seleccionar un número limitado de indicadores nacionales clave que se supervisarán de forma independiente. A raíz de estas recomendaciones, el Gobierno anunció que integraría en su proceso presupuestario un conjunto de indicadores nacionales clave supervisados de forma independiente.

## **Cuadro 4.11. EFS de Yemen - Contabilidad e informes: Conclusiones, recomendaciones e impactos de las auditorías de la gestión de las finanzas públicas**

### **Hallazgos**

- Los datos de las cuentas finales no incluían los resultados de la ejecución real del presupuesto de la institución económica.
- La mayoría de las empresas/unidades del sector económico no completan sus estados financieros a tiempo, lo que provoca una discrepancia entre los estados financieros emitidos por las respectivas unidades económicas/empresas y los estados contables finales emitidos por el Ministerio de Finanzas.

- Los cálculos finales de los presupuestos de las unidades del sector económico no reflejaban de forma realista la retirada real de financiación externa en dichas unidades, donde los recursos conseguidos de préstamos externos según los datos de las cuentas finales ascendían a unos mil millones de riales yemeníes, mientras que la retirada real de los informes de préstamos y asistencia emitidos por los Ministerios de Finanzas y de Planificación y Cooperación Internacional era más de ocho veces superior a esa cantidad.

### **Recomendaciones**

- Exigir a las unidades económicas que completen sus estados financieros en los plazos establecidos por la Ley Financiera y sus reglamentos/estatutos pertinentes.
- El Ministerio de Finanzas no debe aceptar ninguna cuenta final de ninguna unidad económica a menos que sus datos financieros se obtengan de los estados financieros aprobados de esa entidad y para el mismo periodo.
- El Ministerio de Finanzas debe exigir al sector especializado en préstamos y ayuda exterior que coordine con el Ministerio de Planificación y Cooperación Internacional la conciliación de la información financiera de los centros de préstamos con las unidades económicas beneficiarias de esta financiación exterior, y que controle las estimaciones de las asignaciones en los presupuestos anuales y el uso real de las mismas en las cuentas finales para evitar las discrepancias y disparidades que aparecen anualmente.

### **Impactos**

- La mayoría de las unidades económicas completan sus cuentas y las presentan a la agencia y al Ministerio de Finanzas en las fechas legalmente establecidas.
- Finalización a tiempo de los estados financieros de la mayoría de las unidades económicas.
- Coordinación entre el sector de relaciones exteriores del Ministerio de Finanzas y los sectores respectivos del Ministerio de Planificación y Cooperación Internacional para determinar la retirada real de préstamos y ayuda exterior, lo que lleva a mostrar todas las cantidades retiradas en las cuentas finales de las unidades económicas.



## Evaluación del presupuesto: Conclusiones, recomendaciones e impactos de la auditoría

Se necesitan herramientas de gestión y evaluación adecuadas para llevar a cabo una evaluación presupuestaria eficaz en la última parte del ciclo de gestión de las finanzas públicas, antes de iniciar el siguiente.

**Las EFS de Bosnia-Herzegovina** informó de que no se había organizado una supervisión independiente para la mayoría de los objetivos de los programas de sus instituciones, y los informes de evaluación eran escasos. Los ministerios y los órganos del Consejo de Ministros (CdM) no disponían de supervisión para todas las áreas bajo su responsabilidad. Los informes de evaluación disponibles en algunas áreas no se adaptan a las necesidades de los responsables de elaborar los presupuestos. La escasa disponibilidad de información sobre la realización de los objetivos presupuestarios de los programas limita el impacto potencial de los resultados en las futuras asignaciones presupuestarias. Sin información sobre los objetivos del programa y su realización, es difícil preparar y aprobar un presupuesto que fomente la eficiencia y la eficacia de los gastos presupuestarios. La EFS de Bosnia y Herzegovina recomendó al Parlamento y al CdM que estudiaran cómo desarrollar un proceso de revisión del presupuesto impulsado políticamente.

**La EFS de Filipinas** observó que el Departamento de Presupuesto y Gestión (DBM) no disponía de un sistema completo de seguimiento y evaluación sobre la liberación de fondos en el marco del Fondo de Apoyo a los Gobiernos Locales (LGSF por sus siglas en inglés), en particular sobre la asistencia financiera (AF) a los componentes de

las unidades de gobierno local (UGL) y de ciudad asistida (CA). Por lo tanto, no se realizó una evaluación global para determinar si se alcanzaron los objetivos principales de los programas. La EFS de Filipinas recomendó al Director de la Oficina de Gobierno Local y Coordinación Regional (LGRCB por sus siglas en inglés) que estableciera un sistema completo de supervisión y evaluación mediante (a) la preparación de un informe consolidado sobre el estado de la ejecución de los proyectos y la utilización de los fondos de los ejercicios 2016 a 2018 y para los años posteriores a la espera del desarrollo del Sistema Unificado de Informes; (b) la redacción y publicación de directrices políticas para la supervisión y evaluación de los proyectos; y (c) la realización de una evaluación de los proyectos completados a nivel regional para validar el estado proporcionado en los informes presentados por las UGL. Además, la EFS de Filipinas recomendó imponer sanciones apropiadas a las UGL que no cumplieran con los requisitos de presentación de informes y con los plazos prescritos para los proyectos, tal y como se refleja en su Programa de Obras.<sup>107</sup>

## 4.5. Desafíos en la auditoría del funcionamiento del sistema de GFP

Las EFS experimentan algunos retos comunes, tanto internos como externos, cuando auditan el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas.

### Retos internos de las EFS

1. **Falta de experiencia en cuestiones de gestión de las finanzas públicas.**

<sup>107</sup> Este caso está relacionado con el presentado en el cuadro 4.10 sobre el Fondo de Apoyo a los Gobiernos Locales, pero aquí la atención se centra directamente en el sistema de seguimiento y evaluación del Fondo. En el Cuadro 6.2 (bajo el epígrafe Calendario de gastos), también se presenta una cuestión relacionada como ejemplo de factor de riesgo.



La auditoría de los resultados del sistema de gestión de las finanzas públicas es diferente de la auditoría de los estados financieros, que es el trabajo con el que los auditores están más familiarizados. Uno de los retos consiste en trazar un mapa de las áreas y procesos clave que deben examinarse y seleccionar/desarrollar los criterios adecuados. Unos recursos humanos inadecuados y unas aptitudes insuficientes (por ejemplo, la capacidad de extraer grandes datos) pueden limitar el alcance de la auditoría.

Las EFS pueden abordar estas deficiencias facilitando el intercambio de conocimientos, proporcionando programas de formación exhaustivos y organizando talleres para los auditores. Además, las EFS podrían diseñar las auditorías de forma gradual. Por ejemplo, para auditar cómo gestiona el gobierno la financiación de la deuda, los auditores necesitan comprender varios aspectos, empezando por la formulación del presupuesto, su ejecución y la gestión de la tesorería. Por lo tanto, la fiscalización podría diseñarse de forma incremental, empezando por auditar la formulación del presupuesto en el año  $x$ , luego la ejecución del presupuesto en el año  $x+1$  y  $x+2$ , la gestión de tesorería en el año  $x+3$  y la gestión de la deuda en el año  $x+4$ .

## **2. Recursos limitados.**

Es posible que las EFS hayan asignado la mayor parte de sus recursos a las auditorías obligatorias y/o prioritarias. Además, es posible que las EFS no dispongan de apoyo suficiente para adquirir equipos y programas informáticos o para la infraestructura informática necesaria para trabajar con las grandes bases de datos en las que se almacena la mayor parte de los datos utilizados para el sistema de gestión de las finanzas públicas.

## **3. Estructura organizativa y métodos de trabajo en silos.**

La realización de una auditoría de gestión del sistema de gestión de las finanzas públicas requiere la coordinación de varias unidades dentro de la EFS, ya que el sistema de gestión de las finanzas públicas implica a muchos organismos gubernamentales de todos los niveles. Diferentes unidades de la EFS son responsables de auditar al gobierno central, a los organismos de los gobiernos locales y a las empresas estatales y de propiedad de los gobiernos locales. Por lo tanto, es crucial coordinar todas las actividades de auditoría para elaborar informes de auditoría exhaustivos sobre el sistema de gestión de las finanzas públicas. Si los organismos fiscalizadores sólo se centran en sus respectivos deberes y funciones, será difícil obtener una imagen completa del sistema de gestión de las finanzas públicas. De ahí que las EFS deban adoptar un enfoque de "toda la EFS" y romper los "silos" dentro de la organización.

La EFS de Indonesia abordó este reto realizando una auditoría con un Enfoque de Auditoría de Temática Nacional. Este enfoque implicó a varias unidades de la EFS de Indonesia para llevar a cabo auditorías sobre temas específicos relacionados con los ODS. Por ejemplo, cinco unidades de auditoría diferentes trabajaron juntas para elaborar un informe de auditoría exhaustivo sobre la calidad de la educación en el que participaron varios organismos gubernamentales (por ejemplo, el Ministerio de Educación, los Organismos de Educación de los Gobiernos Locales, el Organismo Nacional de Estadística, el Ministerio de Asuntos Sociales, el Organismo Nacional de Planificación y el Ministerio de Asuntos Financieros).

Durante la pandemia, en un esfuerzo por romper los silos y ofrecer recomendaciones sólidas

coordinadas, la EFS de Indonesia puso en marcha el Universo de Auditoría, una estrategia de auditoría en la que participan todas las unidades de auditoría de la organización para garantizar la responsabilidad y la transparencia de los esfuerzos gubernamentales en la lucha contra el COVID-19 en todos los organismos gubernamentales vertical y horizontalmente.

#### **4. Falta de marcos de evaluación a medida.**

No todas las organizaciones regionales de las EFS o los grupos de la INTOSAI han publicado marcos de evaluación de la gestión de las finanzas públicas a medida que puedan ayudar a las EFS a realizar sus evaluaciones. Por lo tanto, es posible que las EFS tengan que diseñar y desarrollar sus propios enfoques, basándose en los marcos existentes.

## **Retos del proceso externo**

### **1. Los múltiples objetivos (potencialmente conflictivos) del sistema de gestión de las finanzas públicas (por ejemplo, la política presupuestaria expansiva frente a las normas fiscales) pueden dificultar la determinación de los objetivos de auditoría por parte de los auditores.**

En cuanto a los objetivos de la fiscalización, las EFS tienen que encontrar, evaluar, seleccionar y determinar las cuestiones o problemas más importantes de sus sistemas nacionales de gestión de las finanzas públicas.

### **2. Controles internos inadecuados.**

Es posible que el gobierno no haya implementado controles internos adecuados sobre los informes financieros y las actividades de gestión. En estos casos, la integridad, la fiabilidad e incluso la cantidad de datos y documentos procesados

por el gobierno se verán limitados y es posible que la EFS tenga que realizar un trabajo adicional en determinadas áreas. Los auditores pueden evaluar este problema como parte de su análisis de auditabilidad para determinar si la auditoría puede llevarse a cabo o no. Los auditores también pueden considerar la realización de una auditoría para mejorar el control interno.

### **3. Complejidad del sistema y de las entidades fiscalizadas, además de falta de sinergias y de colaboración entre las principales partes interesadas del sistema de gestión de las finanzas públicas.**

La gestión de las finanzas públicas es compleja. En primer lugar, los ciclos presupuestarios múltiples suelen tener lugar simultáneamente. La auditoría externa y el proceso de rendición de cuentas sobre el gasto del año anterior tienen lugar mientras están activos los procesos de gestión de recursos para el año en curso. Al mismo tiempo, ya ha comenzado el proceso de presupuestación estratégica para el año siguiente. En segundo lugar, cada proceso implica a una amplia gama de organismos, entidades y agencias gubernamentales, cada uno con sus propias características, prioridades e intereses. Por ejemplo, las entidades que realizan gastos quieren que aumente su asignación presupuestaria, pero los ministerios de finanzas tienen la tarea de mantener el gasto global bajo control. Estas tensiones hacen que el proceso de gestión de las finanzas públicas sea competitivo y polémico. Las organizaciones internacionales contribuyen a esta mezcla en muchos países, asesorando a los gobiernos sobre iniciativas de reforma y financiando a veces una parte sustancial del gasto público.

Por ejemplo, en Indonesia, las funciones de planificación y presupuestación corren a cargo

de dos ministerios diferentes (el Ministerio de Planificación del Desarrollo Nacional y el Ministerio de Finanzas). Esta separación de funciones revela varios problemas de sinergia y sincronización entre el proceso de planificación y presupuestación. Algunos programas planificados pueden no tener una asignación presupuestaria, algunos programas presupuestados no están incluidos en los documentos de planificación y se utilizan diferentes sistemas de información para cada proceso, lo que genera redundancia y desafíos para el seguimiento y la evaluación.

Además, cada agencia gubernamental puede tener sus propios datos recopilados y procesados para sus programas. Sin embargo, los datos de una agencia gubernamental pueden carecer de integridad e interoperabilidad con los datos de otras agencias gubernamentales. La falta de interoperabilidad de los datos entre los organismos gubernamentales sería el principal inconveniente de la aplicación de un programa de apoyo social, ya que se utilizan datos diferentes para programas diferentes, lo que da lugar a errores de inclusión y exclusión. Por lo tanto, una EFS necesita recopilar y analizar datos de muchos organismos gubernamentales diferentes.

#### **4. Acceso limitado a la información.**

Una EFS puede enfrentarse a retos relacionados con la disponibilidad de los datos, especialmente en el caso de los documentos confidenciales relacionados con la aprobación del presupuesto por parte del parlamento y los supuestos macroeconómicos aprobados. Los auditores pueden tener que dar varios pasos (que consumen tiempo de auditoría) para acceder a los datos. Las EFS deben evaluar la necesidad de información confidencial para la conclusión de la auditoría y garantizar el tiempo suficiente para obtener dicha información si se considera significativa para la auditoría.

## **4.6. Recomendaciones para las EFS**

- 1. Comprender el mandato de la EFS** – Los auditores deben familiarizarse con el mandato de su EFS a fin de identificar los puntos de entrada para auditar el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas.
- 2. Utilizar y desarrollar la analítica de grandes datos para apoyar las auditorías del sistema de gestión de las finanzas públicas** – Las EFS necesitan mejorar su capacidad de hardware y software informático, así como las habilidades informáticas del auditor para recopilar y analizar datos de diversas fuentes gubernamentales.
- 3. Cooperar con otras EFS en el desarrollo de capacidades** – Las EFS pueden mejorar conjuntamente su capacidad organizativa y su competencia profesional en algunas áreas, como la política fiscal y macroeconómica, la medición de la credibilidad presupuestaria utilizando el marco del Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas (PEFA), el Código de Transparencia Fiscal del FMI, la Evaluación de la Transparencia Fiscal, los datos analíticos económicos y financieros y la previsión de tendencias futuras, como el análisis de supuestos computacionales sobre el crecimiento económico, la inflación y la sostenibilidad fiscal a largo plazo.
- 4. Seleccionar el área de la GFP que más necesita una auditoría** – Identificar las áreas que más necesitan mejoras y para las que la auditoría podría tener impacto. Si se identifican varias áreas, la EFS puede considerar la realización de una serie de auditorías.
- 5. Garantizar la eficacia del seguimiento de las recomendaciones de auditoría** – Es necesario supervisar el seguimiento de las recomendaciones de auditoría por parte del Gobierno. Las EFS deben disponer de un mecanismo de seguimiento eficaz. En el capítulo 7 se profundiza en esta cuestión.

## Capítulo 5 : Fiscalización periódica del presupuesto del Estado

Muchas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) auditan las cuentas de cierre de ejercicio de sus gobiernos nacionales realizando un análisis retrospectivo de la ejecución del presupuesto al final del año fiscal. Las auditorías de las cuentas de cierre de ejercicio, así como otras auditorías del presupuesto realizadas de forma recurrente durante el año fiscal, son fundamentales para fomentar la credibilidad del presupuesto. Contribuyen a reforzar la expectativa de que las entidades del sector público y los funcionarios públicos desempeñarán sus funciones con eficacia, eficiencia, ética y de conformidad con las leyes y reglamentos aplicables. Aunque el mandato legal de una EFS y el contexto particular de cada país influyen en este trabajo de fiscalización, existe una creciente convergencia global en la combinación de herramientas de auditoría de rendimiento, de cumplimiento y financiera a la hora de llevar a cabo estas auditorías. Este capítulo examina las auditorías regulares sobre la ejecución del presupuesto estatal o las cuentas de fin de año, destaca su valor y proporciona orientación sobre cómo llevar a cabo estas auditorías y vincularlas con la credibilidad del presupuesto.

### 5.1. Comprender el enfoque

La fiscalización del estado de las finanzas públicas ha sido una función clave de las EFS desde el establecimiento de entidades de control

estructuradas en Europa Occidental. Esto se refleja en el preámbulo de la Declaración de Lima (1977), que destaca que “la utilización ordenada y eficaz de los fondos públicos constituye uno de los requisitos esenciales para el buen manejo de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones de las autoridades responsables”<sup>108</sup>.

Las transacciones asociadas al mantenimiento de las operaciones financieras del Estado-nación moderno -a saber, las relativas a la recaudación de ingresos públicos y al desembolso de fondos públicos- tienen lugar de forma regular. Por lo tanto, es de esperar que los auditores encargados de verificar la regularidad de estas transacciones también lleven a cabo auditorías del presupuesto estatal de forma periódica o recurrente.

En consecuencia, las auditorías *recurrentes* del presupuesto del Estado, incluidas las auditorías de las cuentas de fin de año, se refieren al trabajo de auditoría que realizan las EFS de forma regular, ya sea cada año o en diferentes intervalos de tiempo (por ejemplo, cada seis o tres meses). Las auditorías recurrentes del presupuesto suelen tener un alcance amplio y adoptar un enfoque consolidado, de todo el gobierno. Esto no excluye la posibilidad de que las auditorías recurrentes encuentren y aborden las conclusiones y recomendaciones de auditoría a nivel de programa o entidad. (Cuadro 5.1.)

108 INTOSAI P-1, *La Declaración de Lima* <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>

## Cuadro 5.1. Definición de las características de las auditorías recurrentes del presupuesto del Estado o de las cuentas de fin de año

**Realizadas de forma recurrente:** Estas auditorías se llevan a cabo cada año, cada seis meses, cada tres meses, etc., dependiendo del mandato de la EFS y del contexto del país. Las auditorías anuales (que abarcan todo el año fiscal) tienen características diferentes de las auditorías de mitad de año.

**Metodologías de auditoría y formatos de informe variados:** Estas auditorías pueden presentarse y publicarse de diferentes formas, como la auditoría de las cuentas del gobierno; la auditoría de los estados financieros de fin de año; la auditoría de los gastos e ingresos del Estado; y la auditoría de la ejecución del presupuesto, entre otras. Estas auditorías pueden basarse en auditorías anteriores llevadas a cabo durante el plazo previsto. Pueden dar prioridad a la auditoría financiera, de cumplimiento o de desempeño, o a una combinación de las mismas.

**Exhaustivas:** Estas auditorías tienen un amplio alcance y adoptan un enfoque integral. Por el contrario, otros informes de las EFS -por ejemplo, el informe institucional anual de la EFS; la recopilación de los resultados de las auditorías de las EFS; la auditoría anual de un departamento/programa gubernamental individual- no constituyen una evaluación recurrente del presupuesto porque no proporcionan un análisis exhaustivo.

### Beneficios de las auditorías recurrentes del presupuesto

La buena gestión de las finanzas públicas está positivamente correlacionada con la credibilidad presupuestaria.<sup>109</sup> Una evaluación basada en la metodología del Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas (PEFA)<sup>110</sup> puede ser un indicador fiable para medir y supervisar la evolución inter-temporal de la credibilidad presupuestaria (véase el Capítulo 1). Un sistema de gestión de las finanzas públicas sólido hace posible que un país avance en la disciplina fiscal a nivel agregado, la asignación estratégica de recursos y la prestación eficaz de servicios.

Las auditorías recurrentes del presupuesto, a través de los informes de fin de año y otras auditorías realizadas durante el ejercicio fiscal, proporcionan un importante diagnóstico de las limitaciones del sistema de gestión de las finanzas públicas. Las conclusiones de las auditorías se refieren específicamente a los procedimientos de prorrateo del presupuesto, así como a cuestiones más amplias del sistema. Además de contribuir directamente a la credibilidad del presupuesto a través de sus hallazgos y recomendaciones, las EFS también pueden utilizar los hallazgos de las auditorías recurrentes para planificar un trabajo adicional con el fin de seguir evaluando y abordando la credibilidad del presupuesto. Por ejemplo, en la auditoría de fin de año de los estados consolidados de 2017, el Auditor General

109 Jens Kromann Kristensen, Martin Bowen, Cathal Long, Shakira Mustapha y Urška Zrinski, eds., 2019. PEFA, *Gestión de las finanzas públicas y buena gobernanza*, Washington DC, Banco Mundial. Disponible en <https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/9781464814662.pdf>

110 Secretaría del PEFA, 2019. *Marco para la evaluación de la gestión de las finanzas públicas*. Disponible en <https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-framework>

de Canadá descubrió que el sistema federal de gestión de pagos presentaba incoherencias significativas. Esto dio lugar a una auditoría de seguimiento específica en 2020, que indicó que era necesario un trabajo posterior para aplicar plenamente las recomendaciones del Auditor General.<sup>111</sup>

Una ventaja clave de las auditorías recurrentes del presupuesto es que permiten a las partes interesadas (incluidos el público en general, el

poder Legislativo, los funcionarios públicos, los medios de comunicación, los inversores locales y extranjeros, los académicos, los empresarios, la comunidad internacional de donantes y las organizaciones multilaterales) comprender claramente la evolución de las finanzas públicas a lo largo del tiempo. Además, las auditorías recurrentes permiten responder a tiempo a la evolución de las tendencias de las cuentas públicas, generando así incentivos para una gestión presupuestaria responsable. (Cuadro 5.2.)

## Cuadro 5.2. Ventajas de las auditorías recurrentes del presupuesto

Estas auditorías contribuyen a la credibilidad del presupuesto ya que:

- Proporcionan un análisis coherente y exhaustivo del presupuesto de la nación.
- Rastread e identificar a tiempo las incoherencias en todo el ciclo presupuestario.
- Proporcionan información útil a legisladores, ciudadanos y otras partes interesadas.
- Mejoran el cumplimiento espontáneo de las normas y reglamentos fiscales.
- Demuestran el valor institucional de la EFS y su trabajo profesional para verificar y hacer recomendaciones sobre las finanzas de la nación.

Además de promover la transparencia y concienciar sobre las desviaciones presupuestarias y otros riesgos para la credibilidad detectados durante el trabajo de auditoría, una EFS puede contribuir directamente a mejorar la credibilidad presupuestaria y el marco de las finanzas públicas del país emitiendo recomendaciones a partir de estas auditorías y realizando un seguimiento de las mismas.<sup>112</sup> Estas recomendaciones de auditoría se dirigen normalmente al poder ejecutivo. Por este motivo, la realización de auditorías recurrentes del presupuesto suele reforzar el estatus y el valor de una EFS como guardiana de la estabilidad

financiera nacional y de una sólida gestión de las finanzas públicas.

### Frecuencia de las auditorías recurrentes del presupuesto

La mayoría de las EFS llevan a cabo al menos una auditoría anual, basada principalmente en las cuentas de fin de año del gobierno, pero sin limitarse a ellas. Además, los gobiernos publican cada vez más informes de mitad de año, para proporcionar información actualizada sobre la ejecución del presupuesto durante el ejercicio fiscal. Tanto los informes de fin de año como los

de mitad de año deberían ser publicados por los gobiernos, en línea con las Mejores Prácticas para la Transparencia Presupuestaria publicadas por la OCDE.<sup>113</sup>

La frecuencia de los informes de mitad de año varía, y pueden presentarse múltiples informes de transparencia presupuestaria dentro de un año fiscal. Los informes de transparencia presupuestaria de mitad de año también pueden estar sujetos a la supervisión de la EFS. La frecuencia de las auditorías recurrentes de mitad de año depende de la frecuencia de los informes presupuestarios parciales del gobierno. En las auditorías de mitad de año, las EFS pueden comprobar la coherencia de la recaudación efectiva de ingresos y el gasto, en comparación con las previsiones establecidas en el presupuesto. Por ejemplo, la EFS puede señalar que un gasto excesivo a principios de año hará improbable el cumplimiento de los objetivos fiscales. Durante la ejecución del presupuesto, la EFS también puede

detectar incumplimientos de la ley dentro de un plazo que permita corregir el rumbo y hacer más eficaces las recomendaciones de la EFS.

En cambio, en las auditorías recurrentes de final de año, las EFS se benefician de una perspectiva más amplia de las prácticas de ejecución presupuestaria del año. Las EFS pueden emitir una opinión sobre los estados financieros anuales del gobierno. Los auditores gubernamentales también pueden llevar a cabo un trabajo de cumplimiento, a menudo en combinación con el análisis financiero, verificando si la ejecución del presupuesto siguió las normas y reglamentos fiscales pertinentes. Por ejemplo, en el informe de fin de año del ejercicio fiscal 2019, la EFS de Sierra Leona descubrió que altos funcionarios del gobierno habían incurrido en gastos públicos "sin justificación política o legal".<sup>114</sup> Las auditorías recurrentes del presupuesto proporcionan un lugar importante para dar a conocer los fallos detectados en el cumplimiento de las leyes y reglamentos por parte del gobierno, apoyando la aplicación de medidas correctivas.

### Cuadro 5.3. Periodicidad de las auditorías recurrentes del presupuesto por parte de las EFS

Las EFS realizan auditorías recurrentes del presupuesto en diversos momentos del año fiscal y con distinta periodicidad (cada tres meses; cada cuatro meses; cada seis meses, según las circunstancias). A continuación se ofrecen algunos ejemplos:

- **Sólo cuando se auditen las cuentas de fin de año:** Argelia, Australia, Bahréin, Bulgaria, Cuba, Chipre, Eritrea, Francia, Irlanda, Kuwait, Letonia, Madagascar, Mauricio, Myanmar, Países Bajos, Portugal, Puerto Rico, Rumanía, Sudán del Sur, Vietnam.
- **Al auditar las cuentas de fin de año y en otras auditorías durante el ejercicio fiscal (auditorías recurrentes a mitad de año):** Argentina, Bosnia y Herzegovina, Egipto, Estados Unidos, Filipinas, Grecia, Guatemala, Indonesia, República Dominicana, Sudáfrica y Yemen.
- **Sólo auditorías a mitad de año:** Croacia, Paraguay.

Fuente: Encuesta a las EFS realizada en 2022 en preparación de este manual (N=38 encuestados).

113 OCDE, 2002. *Mejores prácticas para la transparencia presupuestaria*. p. 10.

114 Véase: <https://www.audit-service.gov.sl/wp-content/uploads/2020/12/Annual-Report-on-the-Account-of-Sierra-Leone-2019.pdf>



## 5.2. Implicaciones del mandato de la EFS para la fiscalización del presupuesto estatal o las cuentas de fin de año

Las instituciones de control externo se suelen clasificar en tres modelos en función de sus mandatos: modelo judicial o napoleónico (Tribunal de Cuentas), modelo Westminster o parlamentario (Auditor General), y Consejo de Auditoría o modelo colegiado. El mandato legal y el modelo institucional de una EFS es una consideración crítica a la hora de definir el ciclo de auditorías recurrentes del presupuesto.

El modelo institucional de una EFS tiene implicaciones sobre la conveniencia y el modo de realizar auditorías recurrentes del presupuesto. Las EFS que se adhieren al modelo del Tribunal de Cuentas suelen especializarse en la auditoría de cumplimiento, centrándose en la detección de desviaciones entre los actos administrativos y las disposiciones que regulan dichos actos en las leyes y reglamentos. Dada su condición de órganos de decisión administrativa o jurisdiccional, los Tribunales de Cuentas pueden dictar resoluciones que impongan sanciones, como multas pecuniarias, al personal de la Administración. Las EFS de los modelos Auditor General y Consejo de Auditoría realizan tradicionalmente auditorías financieras de los balances del Estado y también pueden llevar a cabo auditorías de desempeño (también conocidas como de rentabilidad) para proporcionar al parlamento información relevante para la toma de decisiones.

Una auditoría de las cuentas consolidadas de fin de ejercicio y/o de mitad de ejercicio por parte de un Tribunal de Cuentas puede constituir la base

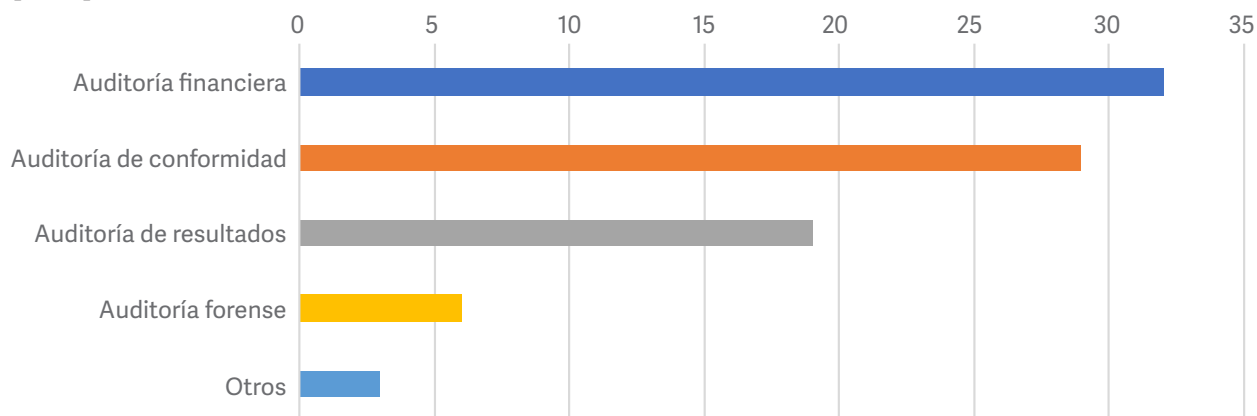
de una resolución de la EFS o podría informar la resolución de otra entidad. Una sentencia de este tipo puede atribuir responsabilidades y dar lugar a sanciones a personal de alto nivel, incluidos ministros del gobierno. Por lo tanto, dada la complejidad del proceso presupuestario, que está más allá del dominio de una sola entidad, las EFS con poderes jurisdiccionales pueden tomar precauciones adicionales. Estas precauciones incluyen la realización de un análisis cuidadoso de las relaciones causa-efecto, la consideración de los actores concurrentes, la comprensión del marco legal y el escrutinio de todas las acciones relevantes en el marco temporal relacionado con la infracción potencial. Otra precaución importante es proporcionar a todos los actores implicados la oportunidad de presentar una defensa, que deberá ser tenida en cuenta en la resolución de la EFS.

En los últimos años, se ha producido una convergencia en la naturaleza del trabajo de auditoría realizado por las EFS pertenecientes a diferentes modelos institucionales.<sup>115</sup> Las EFS que siguen el modelo del Tribunal de Cuentas dirigen más esfuerzos a la auditoría financiera y de desempeño, mientras que las EFS del modelo de Auditor General realizan cada vez más trabajos de cumplimiento. Evidentes en la encuesta que respalda este estudio, estas tendencias también se reflejan en la mayor calidad y exhaustividad de la supervisión presupuestaria a partir de las auditorías recurrentes del presupuesto. De los 35 encuestados, el 89 por ciento de las EFS informaron que realizan auditorías financieras de las cuentas consolidadas de fin de año, el 80 por ciento auditorías de cumplimiento y el 52 por ciento auditorías de desempeño. Quince EFS (43 por ciento) realizan los tres tipos de trabajo de auditoría.

<sup>115</sup> Banco Mundial, 2020. *Aumentar la eficacia y la transparencia del gobierno: La lucha contra la corrupción*. p. 306. Disponible en [https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/235541600116631094/enhancing-government-effectiveness-and-transparency-the-fight-against-corruption?cid=gov\\_tt\\_gov\\_en\\_ext](https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/235541600116631094/enhancing-government-effectiveness-and-transparency-the-fight-against-corruption?cid=gov_tt_gov_en_ext)



**Figura 5.1. Tipo de trabajo de auditoría realizado por las EFS en las auditorías de fin de año del presupuesto**



Nota: Por número de encuestados (de un total de 35). Los encuestados podían seleccionar varias opciones.

Fuente: Autores del capítulo a partir de los datos proporcionados por la encuesta de las EFS de 2022 de UNDESA/IBP.

El mandato de una EFS también afecta a la naturaleza de los procedimientos de auditoría que siguen los auditores como parte de las auditorías recurrentes del presupuesto. Puede impedir que los auditores realicen ciertos tipos de auditorías y excluir a algunos departamentos o entidades gubernamentales de la supervisión de la EFS. Por ejemplo, el Manual de Auditoría de la EFS australiana indica que los equipos de auditoría no investigarán los casos de posibles fraudes u otras irregularidades, salvo en circunstancias excepcionales decididas por el Auditor General.<sup>116</sup>

El mandato de una EFS también determinará su capacidad para llevar a cabo auditorías prospectivas, es decir, para examinar documentos preparatorios antes de que concluya un procedimiento administrativo. En el contexto de las auditorías recurrentes del presupuesto, esto podría referirse a la emisión de una opinión de

auditoría de los supuestos macroeconómicos del presupuesto, las estimaciones previas al proyecto y otros proyectos de documentos presupuestarios, antes de que el proyecto de presupuesto sea aprobado por el poder Legislativo. Algunos auditores y EFS rechazan el control prospectivo, argumentando que las recomendaciones realizadas en la fase de preparación del presupuesto limitarían a una EFS y socavarían su capacidad de ejercer libremente su juicio profesional sobre la ley presupuestaria final. Sin embargo, según la experiencia de algunas EFS con el control prospectivo, como la EFS de Brasil, este tipo de control es valioso, ya que permite detectar y corregir a tiempo las incoherencias en el proceso presupuestario. Los auditores no estarían necesariamente vinculados por las conclusiones alcanzadas en la fase prospectiva si se explican adecuadamente los motivos que llevan a conclusiones aparentemente contradictorias.

<sup>116</sup> Disponible en <https://www.anao.gov.au/work/audit-manual>

### 5.3. Combinación de procedimientos de fiscalización en auditorías recurrentes del presupuesto

El tipo de trabajo de auditoría realizado para examinar las cuentas de fin de año se ve afectado por el mandato de una EFS y por la naturaleza y el alcance del informe de fin de año del gobierno.

Como se señala en la sección 5.2, las EFS están cada vez más abiertas a realizar trabajos de auditoría que *a priori* no serían típicos de su modelo institucional. Es aconsejable que todas las EFS que realicen auditorías recurrentes lleven a cabo una auditoría financiera de los balances contables nacionales, expresando así una opinión sobre la idoneidad de los informes. Una auditoría financiera proporciona información extremadamente valiosa sobre la solidez de la gestión de las finanzas públicas de un país, y las EFS se encuentran en una posición única para realizar este trabajo, ya que los auditores gubernamentales no están sujetos a las mismas presiones e incentivos que pueden obstaculizar a

las empresas contables privadas. Incluso aquellas EFS que se adhieren al modelo de los Tribunales de Cuentas están adoptando gradualmente las auditorías financieras. Una revisión de las EFS de los países francófonos descubrió que los Tribunales de Cuentas de Bélgica y Francia han adoptado recientemente auditorías financieras anuales de los estados financieros nacionales basados en el principio de devengo.<sup>117</sup>

Siempre que lo permita su mandato, las EFS también deberían utilizar técnicas de auditoría de cumplimiento y de desempeño en sus auditorías recurrentes del presupuesto. A través de auditorías recurrentes que incluyan trabajos de cumplimiento, las EFS bajo los modelos del Auditor General y del Tribunal de Cuentas podrían mejorar su asesoramiento a los legisladores recomendando cambios legislativos para cerrar las lagunas que permiten conductas impropias en el gobierno. Del mismo modo, las auditorías de desempeño permitirían a las EFS del Tribunal de Cuentas obtener conclusiones que no habrían sido posibles en una auditoría de cumplimiento y emitir recomendaciones que pueden mejorar la prestación de los servicios públicos.

#### Cuadro 5.4. EFS de Marruecos: Mandato para realizar una auditoría global anual

El Tribunal de Cuentas del **Reino de Marruecos** tiene el mandato legal de llevar a cabo una auditoría exhaustiva del presupuesto gubernamental al final del año fiscal. En su informe de fin de año, el Tribunal de Cuentas emplea un amplio conjunto de procedimientos de auditoría, centrándose en el trabajo de auditoría de cumplimiento y de desempeño, así como en una auditoría financiera del informe financiero consolidado del gobierno.

117 Rémi Frentz, 2022 (inérito). *Entidades fiscalizadoras superiores y credibilidad presupuestaria en los países francófonos*. p. 14-15.

Las auditorías recurrentes del presupuesto que incluyen la auditoría financiera además de la supervisión de las operaciones del gobierno utilizando tanto procedimientos de auditoría de cumplimiento como de desempeño requieren un amplio alcance de auditoría, un amplio marco temporal y recursos suficientes. Las auditorías recurrentes de final de año con un enfoque de todo el gobierno que abarque todos los ingresos y gastos públicos constituyen el mejor escenario para alcanzar este objetivo. Las auditorías recurrentes de mitad de año tienden a tener una duración y un alcance más limitados, por lo que deben centrarse principalmente en la auditoría financiera y/o de cumplimiento de documentos y estados financieros clave.

La naturaleza y el alcance de los informes de fin de año y de mitad de año también influyen en el trabajo de una EFS en las auditorías recurrentes del presupuesto. El informe de fin de año del gobierno ofrece un enfoque más profundo y

global de las políticas de gestión presupuestaria y financiera del gobierno, ya que abarca un período de tiempo más largo. marco temporal. Aunque el contenido específico de los informes de cuentas de fin de año puede variar considerablemente de un país a otro, según el mandato legal y constitucional aplicable, por lo general, informan sobre la situación de los estados financieros de la nación y, a la luz de este hecho, las EFS deben realizar un trabajo de auditoría financiera.

Además, el marco normativo del país puede exigir que las cuentas de fin de año abarquen otros temas. En estas cuentas, el gobierno puede detallar la situación del sistema de gestión de las finanzas públicas en un año concreto. Por ejemplo, pueden incluir una justificación de las medidas adoptadas en las distintas fases del proceso presupuestario y permitir una evaluación de cerca. En primer lugar, en la fase de elaboración del presupuesto, si las proyecciones razonables de las variables macroeconómicas

### Cuadro 5.5. Tipo de trabajo de auditoría realizado por las EFS encuestadas en las auditorías anuales del presupuesto

- **Auditoría financiera:** Australia, Chipre, Kuwait, Letonia, Nueva Zelanda, Vietnam.
- **Auditoría financiera y de cumplimiento:** Argentina, Azerbaiyán, Bosnia y Herzegovina, Croacia, Eritrea, Filipinas, Grecia, Guatemala, Guinea-Bissau y Rumanía.
- **Auditoría financiera, de cumplimiento y de desempeño:** Argelia, Bahrein, Cuba, Egipto, Francia, Indonesia, Irlanda, Japón, Mauricio, Myanmar, Países Bajos, Paraguay, Portugal, República Dominicana y Yemen.\*.
- **Otros:** Bulgaria (*auditoría de cumplimiento*), Madagascar (*auditoría de desempeño y de cumplimiento*), Sudáfrica (*auditoría de objetivos predeterminados*), Sudán del Sur (*auditoría de desempeño, de cumplimiento y forense*), Estados Unidos (*auditoría de desempeño*).

\*Algunas EFS de este grupo también informaron de la realización de auditorías forenses.

Fuente: Encuesta UNDESA/IBP EFS, 2022 (38 encuestados).

informaban la toma de decisiones sobre las asignaciones presupuestarias. En segundo lugar, si el presupuesto se formuló de acuerdo con las normas fiscales del país. En la fase de ejecución del presupuesto, si los desembolsos realizados durante el año fiscal siguieron las normas fiscales y las buenas prácticas y cómo se gestionaron las desviaciones presupuestarias, los gastos adicionales o imprevistos y otras cuestiones dignas de mención. Finalmente, en este contexto, la última etapa de la revisión presupuestaria consiste en informar de los estados agregados finales sobre la recaudación de ingresos y la

asignación de desembolsos, que comprenden la totalidad del presupuesto durante el año fiscal. La revisión presupuestaria en las cuentas de fin de año también puede implicar una proyección del presupuesto consolidado hacia el futuro, en términos de su impacto sobre la solvencia fiscal, sobre los escenarios macroeconómicos previstos, así como consideraciones sobre los pasivos contingentes y los riesgos pendientes.

Estas consideraciones suplementarias pueden exigir un enfoque diferente por parte de una EFS. Además de la auditoría de los estados

## Cuadro 5.6. Auditoría de los estados financieros anuales en Argentina

El gobierno de **Argentina** publica un informe anual en el que se dan a conocer los estados financieros de la nación, además de otros informes anuales sobre la ejecución del presupuesto, la deuda nacional y otra información sobre las finanzas públicas. La Auditoría General de la Nación (AGN) realiza una auditoría de fin de año de las cuentas de todo el gobierno (*cuenta de inversión*).

En la fiscalización de los Estados Financieros Consolidados (EFC), la AGN tiene en cuenta los aspectos presupuestarios, contables y físicos de la acción del Estado. En consecuencia, el informe puede incluir resultados de auditorías anuales específicas sobre:

- servicio de la deuda pública.
- Administración Nacional de la Seguridad Social.
- administración federal de los ingresos públicos.

Los EFC deben ir acompañados de varios documentos legales relacionados con:

- Estado de ejecución del presupuesto.
- Estados que muestran los movimientos y la situación de la Tesorería de la Administración Central.
- El estado actualizado de la deuda pública interna, externa, directa e indirecta.
- Los estados contables-financieros de la Administración Central.
- Informe que presenta la gestión financiera consolidada del sector público durante el año y muestra los resultados operativos, económicos y financieros correspondientes.
- Un informe sobre el grado de cumplimiento de los objetivos y "metas físicas" previstos inicialmente.
- El comportamiento de los costes y los indicadores de eficiencia de la producción pública.
- Gestión financiera del Sector Público Nacional (SPN).

En esta fiscalización, la EFS emplea técnicas de auditoría financiera y de cumplimiento para proporcionar al Congreso una opinión de auditoría sobre la regularidad de la ejecución del presupuesto y de los informes financieros.

financieros, los auditores también pueden utilizar herramientas de auditoría de cumplimiento para comprobar la legalidad y la corrección de los procedimientos comunicados.

Por último, aunque menos habitual, las cuentas de fin de año también pueden informar sobre los resultados y el impacto de las políticas públicas ejecutadas durante el ejercicio. En este caso, la EFS también utilizará un conjunto de herramientas de auditoría de desempeño. Los auditores presentarían sus conclusiones en cuanto a la eficiencia, eficacia y economía de los programas gubernamentales. Este enfoque es empleado por la EFS de Brasil, cuyo informe de fin de año contiene una sección sobre los resultados de las políticas públicas; por la EFS de la Unión Europea, que elabora un informe de fin de año separado sobre el rendimiento del presupuesto de la UE; y por la EFS de Suecia, que incluye una recopilación de las principales conclusiones de las auditorías de desempeño publicadas durante el año, además de un seguimiento adicional y un análisis de los retos pendientes. Naturalmente, a menudo se dispone de un tiempo limitado para llevar a cabo

este tipo de trabajo de auditoría dentro de un informe recurrente más amplio, y los equipos de auditoría deben tenerlo en cuenta.

Dependiendo de las prácticas y normativas de cada país, la información general sobre el sistema de gestión de las finanzas públicas puede publicarse en diversos documentos, como en informes auxiliares de la ley presupuestaria. En Estados Unidos, por ejemplo, algunos documentos auxiliares se publican en el volumen anual "Perspectivas Analíticas" y en el Apéndice del Presupuesto Federal, mientras que en Nueva Zelanda existe la obligación de que el gobierno publique una Declaración de Política Presupuestaria, una Actualización Económica y Fiscal del Presupuesto e informes adicionales sobre la Estrategia Fiscal y sobre la Pobreza Infantil. Aunque la información pertinente no forme parte de las cuentas anuales del gobierno, sigue siendo competencia de los auditores externos, y la EFS puede tenerla en cuenta en sus auditorías recurrentes del presupuesto. (Véase el Cuadro 5.7.)

### **Cuadro 5.7. Fuentes potenciales de información sobre el sistema de GFP**

- Bases de datos gubernamentales.
- Informes preparatorios y auxiliares del proyecto de presupuesto y de las deliberaciones, elaborados por los poderes ejecutivo y legislativo.
- Otros informes oficiales sobre la ejecución presupuestaria y la política fiscal (como los informes sobre la deuda pública, la gestión fiscal, las remuneraciones administrativas y las empresas estatales).
- Informes anteriores de auditores internos y externos, incluidos los informes de auditoría de la EFS.
- Evaluaciones e informes de investigadores del sector privado e internacionales.
- Informes de los medios de comunicación.

Además de las auditorías de las cuentas de fin de año, las auditorías recurrentes del presupuesto durante el ejercicio fiscal podrían desempeñar un papel importante en el control presupuestario de un país. Además de lo que registra en las cuentas de fin de año, el gobierno puede emitir otros documentos oficiales sobre la ejecución del presupuesto durante el año fiscal.

Según la Declaración de Lima de 1977,<sup>118</sup> la Declaración de México sobre la Independencia de las EFS de 2007,<sup>119</sup> y la Resolución A/66/209 de las Naciones Unidas,<sup>120</sup> los gobiernos deben poner la información de interés público a disposición de los auditores externos que la soliciten. Si el gobierno no divulga los informes de mitad de año sobre la ejecución, las EFS deben solicitar y recopilar los datos necesarios de fuentes

oficiales. En la encuesta realizada en 2022 para apoyar el desarrollo de este manual, el 95 por ciento de los encuestados indicó que, por ley, la EFS tiene acceso sin restricciones a los registros, documentos y otra información relevante.

Los informes de mitad de año ofrecen a las EFS la oportunidad de seguir y analizar la evolución de los ingresos y desembolsos públicos, con un intervalo de tiempo menor entre la toma de decisiones y la fiscalización. Ejercer la supervisión del presupuesto durante el año fiscal permite a la EFS formular conclusiones y recomendaciones a tiempo. Las opiniones del auditor pueden ser decisivas para corregir el rumbo y evitar desequilibrios que, de otro modo, podrían quedar sin control durante períodos más largos y obstaculizar los controles administrativos.

**Tabla 5.1. Auditorías recurrentes y tareas de las EFS a lo largo del ciclo presupuestario**

Formulación del presupuesto	<p>La EFS puede recopilar informes pre-presupuestarios y otros datos que apoyen la formulación inicial del presupuesto, normalmente elaborada por el poder ejecutivo. Las pruebas recogidas en esta fase revelan la intención de los responsables políticos cuando se formuló el presupuesto. Puede subrayar si las proyecciones presupuestarias se hicieron de buena fe y si se siguieron los reglamentos y las buenas prácticas.</p> <p>Dependiendo de su mandato, la EFS podrá publicar un informe de auditoría anticipado en la fase de formulación del presupuesto. La información de esta etapa será útil para que la EFS llegue a conclusiones asociadas a la propuesta presupuestaria..</p>
Aprobación del presupuesto	<p>La aprobación del proyecto de presupuesto corresponde generalmente al poder legislativo. La EFS puede ser llamada a ayudar a los legisladores en esta tarea realizando una auditoría relacionada con el presupuesto. Dada la naturaleza cíclica del presupuesto, este trabajo puede traducirse en una auditoría recurrente del presupuesto a mediados de año por parte de la EFS.</p>

<sup>118</sup> *La Declaración de Lima* <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>

<sup>119</sup> [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/INT\\_P\\_1\\_u\\_P\\_10/INTOSAI\\_P\\_10\\_en\\_2019.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_10_en_2019.pdf)

<sup>120</sup> <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N11/471/36/PDF/N1147136.pdf?OpenElement>

Ejecución presupuestaria	<p>Durante el ejercicio presupuestario, la ejecución del presupuesto implica el desempeño de las funciones gubernamentales de acuerdo con los créditos presupuestarios aprobados por el poder legislativo, así como con otras normativas pertinentes.</p> <p>La información relacionada con la ejecución del presupuesto es crucial para las EFS en sus auditorías del presupuesto. Las EFS pueden llevar a cabo una o varias auditorías del presupuesto a mitad de año en esta fase para hacer un seguimiento de la ejecución del presupuesto.</p>
Evaluación y supervisión del presupuesto	<p>Al final del año fiscal, el gobierno generalmente debe publicar información consolidada relacionada con la ejecución del presupuesto, los estados financieros y los resultados de las políticas públicas.</p> <p>En esta fase, la EFS puede llevar a cabo una auditoría integral del presupuesto a final de año, que abarque la ejecución del presupuesto y la gestión de las finanzas públicas de todo el año. Los equipos de auditoría se beneficiarán de una mayor disponibilidad de datos y dispondrán de más tiempo y recursos para llevar a cabo la auditoría. Podrá utilizarse una mayor variedad de técnicas de auditoría. La auditoría de fin de año suele atraer más la atención de las partes interesadas sobre el trabajo de la EFS.</p>

## 5.4. Normas de auditoría pertinentes

Las auditorías recurrentes tienen puntos en común con otras auditorías. Por lo tanto, los fundamentos esbozados en las normas de auditoría, como las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI por sus siglas en inglés), constituyen el punto de partida para llevar a cabo auditorías recurrentes del presupuesto. Las etapas del proceso de fiscalización (planificación, ejecución, elaboración de informes y seguimiento) también se aplican, con algunas peculiaridades, como se describe en las demás secciones de este capítulo. De acuerdo con el alcance y los objetivos específicos de cada auditoría, el auditor debe seleccionar y aplicar las normas de auditoría más adecuadas recomendadas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en inglés), expresadas en las distintas ISSAI, o la combinación de distintas normas cuando la fiscalización incluya más de un objetivo. También debe prestarse atención a las normas existentes relacionadas con

la fiscalización de un tema específico, como los sistemas de información (ISSAI 5100); la auditoría de la deuda pública (ISSAI 5250); y la auditoría del sistema de información de la deuda pública (ISSAI 5259), entre otras. (Véase el capítulo 1, sección 1.4.) En función de los objetivos de la auditoría, también pueden ser útiles otros manuales, normas u orientaciones. Para la información no financiera, el auditor puede utilizar la Norma Internacional sobre Encargos de Aseguramiento (ISAE) 3000 (revisada) y los Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica, emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB por sus siglas en inglés).

En el caso de las auditorías de los estados financieros públicos, resultan útiles el Manual de Transparencia Fiscal (2018) del FMI y su Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (MEFP) (2014). El MEFP ofrece un amplio marco conceptual y de información adecuado para analizar y evaluar la política fiscal, especialmente el rendimiento del sector de las administraciones públicas y del sector



público en general, proporcionando directrices para presentar las estadísticas fiscales dentro de un marco analítico. El Manual de Transparencia Fiscal (2018) abarca los Pilares I a III del Código de Transparencia Fiscal y ofrece orientaciones detalladas sobre la aplicación de los principios y prácticas del Código, con ejemplos de distintos países. Para los encargos de revisión, con garantía limitada, un recurso pertinente es la Norma Internacional sobre Encargos de Revisión (ISRE por sus siglas en inglés) 2400 (revisada) (2013).

## 5.5. Realización de auditorías recurrentes para evaluar y abordar la credibilidad del presupuesto

Las auditorías recurrentes del presupuesto pueden llevarse a cabo como auditorías de final de año o de mitad de año. La distinción entre estos dos tipos de auditorías debe tenerse en cuenta para cada fase del ciclo de auditoría. Teniendo esto en cuenta, esta sección proporciona orientación para llevar a cabo auditorías recurrentes (de final de año y de mitad de año) para evaluar la credibilidad del presupuesto.

Las auditorías recurrentes del presupuesto deben ajustarse a la estrategia de fiscalización de una EFS. Las auditorías recurrentes pueden centrarse en muchas áreas posibles, dependiendo del mandato legal de la EFS, que estipula el trabajo a realizar en cada ejercicio fiscal, y de las propias sugerencias de la EFS sobre el trabajo específico a incluir en su plan de auditoría. Por lo tanto, para aumentar la credibilidad presupuestaria y supervisarla a lo largo del tiempo, una EFS podría promover una evaluación integrada del sistema de gestión de las finanzas públicas para identificar las debilidades potenciales y los riesgos para la credibilidad.

Basándose en su diagnóstico, una EFS podría incluir en su plan de auditoría trabajos recurrentes anuales o auditorías puntuales ad hoc para supervisar los puntos relevantes. (Véase el capítulo 3 sobre los riesgos para la credibilidad presupuestaria).

### Auditorías de fin de año frente a otras auditorías recurrentes del presupuesto

Las auditorías recurrentes siguen y verifican la ejecución del presupuesto durante un periodo determinado, comprobando la aplicación regular de los criterios de auditoría financiera y de cumplimiento. Las EFS también pueden emplear técnicas de auditoría de desempeño para obtener una visión general de los resultados de la aplicación de programas y políticas públicas.

Dado que el ciclo presupuestario suele estructurarse en torno a un ejercicio fiscal, las auditorías recurrentes de la ejecución del presupuesto tienden a producirse anualmente. Esto tiene algunas ventajas. A lo largo de un año, los auditores disponen de más tiempo para recopilar pruebas que documenten cómo se elaboró el presupuesto de ese año; si la ejecución presupuestaria fue regular y adecuada (véase la ISSAI 4000/24); si los registros financieros se mantuvieron de acuerdo con la normativa vigente; y en qué medida el incumplimiento fue material o justificable, entre otros criterios relevantes. Los equipos de auditoría disponen de más tiempo para recopilar datos, asignar recursos y elaborar su informe. Algunas entidades fiscalizadoras pueden optar por un periodo más largo, realizando auditorías presupuestarias recurrentes cada dos o tres años, aunque esto es menos habitual. Por ejemplo, la EFS de Marruecos emite un informe anual sobre la ejecución del presupuesto, pero también un informe general de dos años en el que



se analizan otras cuestiones macroeconómicas que, por lo general, formarían parte del informe global de fin de año de una EFS.

Las EFS también pueden establecer un ciclo de auditoría que incluya la realización de varias auditorías de la ejecución del presupuesto durante un mismo año. Estas auditorías a mitad de año permiten a las EFS reaccionar rápidamente ante las incoherencias en la ejecución del presupuesto y sugerir formas de solucionarlas. Si las auditorías de la ejecución presupuestaria se realizan cada dos, tres o cuatro meses, los auditores no tienen que esperar a que transcurra todo un año para publicar un informe de auditoría que pueda señalar los riesgos para la credibilidad del presupuesto e influir favorablemente la ejecución presupuestaria, contribuyendo en última instancia a una mejor asignación de los recursos y a aumentar la credibilidad del presupuesto. La comprobación frecuente de la ejecución del presupuesto mediante auditorías a mitad de año también tiende a mejorar el cumplimiento espontáneo por parte de los funcionarios públicos.

Las auditorías de mitad de año difieren de las auditorías más amplias de todo el año. Dado que se refieren a un marco temporal más corto y se llevan a cabo con menos tiempo y recursos, los equipos de auditoría deben centrar las auditorías de mitad de año en determinados elementos que deben verificarse, normalmente relacionados con las principales normas fiscales y áreas de riesgo crítico. Los procedimientos de auditoría de desempeño no suelen ser adecuados para las auditorías de mitad de año.

La realización de varias auditorías más pequeñas a mitad de año es compatible con una auditoría anual más amplia del presupuesto. De hecho, las auditorías de mitad de año pueden arrojar hallazgos relevantes que informen la auditoría más amplia de final de año. Esto hace que el informe de fin de

año sea más sólido, ya que los auditores habrán examinado la ejecución presupuestaria a principios de año y tendrán más tiempo para descubrir e investigar incoherencias. Esto también contribuye a una mayor eficacia del trabajo de auditoría, ya que la dirección puede estar mejor preparada para aplicar las recomendaciones derivadas de los informes de mitad de año ya publicados. Por ejemplo, la EFS de Alemania realiza una auditoría de mitad de año relacionada con cada ministerio gubernamental, además de la auditoría de fin de año del presupuesto. Las auditorías de mitad de año evalúan la ejecución del presupuesto durante el año, examinando parámetros como las desviaciones presupuestarias y los cambios de personal, junto con información de los últimos años, para ayudar a los legisladores en sus debates en torno al nuevo proyecto de presupuesto.

La EFS de Brasil ha desarrollado un ciclo de auditoría recurrente que combina algunas auditorías a mitad de año con una auditoría más amplia del presupuesto a final de año. En las auditorías de mitad de año, la EFS realiza proyecciones para verificar si las principales normas fiscales se observarán a lo largo de todo el año fiscal. La EFS también hace recomendaciones para corregir el rumbo.

## Planificación de la auditoría

La planificación de las auditorías recurrentes del presupuesto debe tener en cuenta la amplitud del tema. Las auditorías recurrentes deben presentar un análisis global, de todo el gobierno, de la ejecución del presupuesto, aunque las conclusiones puedan requerir la auditoría de temas individuales relevantes. Por lo tanto, no se espera que los procedimientos y resultados de una auditoría recurrente sean tan detallados como los de una auditoría independiente. Por ejemplo, en el caso de los resultados de las políticas públicas, se

utilizan herramientas de auditoría de desempeño, pero una auditoría de desempeño completa de la ejecución presupuestaria no es factible en la mayoría de los contextos.

**Recursos y competencias de las EFS:** Las auditorías recurrentes plantean un reto en términos de recursos. Una EFS debe disponer de suficiente personal para procesar y examinar continuamente grandes conjuntos de datos relacionados con las normas fiscales, los ingresos públicos y el gasto. La auditoría presupuestaria también exige un conjunto único de habilidades, en la confluencia de varias disciplinas, incluyendo el derecho, la contabilidad y la economía. Debido a la naturaleza recurrente de los procesos presupuestarios y a la constante necesidad de auditarlos, es aconsejable que una EFS cuente con un equipo especializado dedicado a realizar auditorías recurrentes al final y a lo largo del año fiscal. Es fundamental contar con recursos humanos suficientes y especializados. Los auditores deben disponer de tiempo suficiente para analizar

los informes presupuestarios de final y mitad de año, los estados financieros y otros documentos.

Las EFS con un mandato más amplio deberían reunir un equipo diverso para llevar a cabo las auditorías recurrentes, en el que participe personal experimentado capaz de realizar trabajos de auditoría que requieran conocimientos contables, económicos y jurídicos. Cierta formación en derecho es especialmente relevante para los equipos de auditoría de las EFS con competencias jurisdiccionales, ya que las auditorías recurrentes pueden tener repercusiones legales.

Lo ideal sería que las auditorías recurrentes del presupuesto fueran responsabilidad de un departamento específico dentro de la EFS. La fiscalización del presupuesto exige un conjunto único de capacidades para llevar a cabo repetidamente técnicas de fiscalización en las auditorías de final de año y de mitad de año. Contar con personal especializado para llevar a

## Cuadro 5.8. Factores críticos a considerar en la planificación de una auditoría recurrente del presupuesto

**Alcance:** Los auditores deben definir el alcance de su trabajo sobre la ejecución del presupuesto de acuerdo con su mandato legal. Por ejemplo, si incluye la revisión de las previsiones pre-presupuestarias, la sostenibilidad de la deuda pública y los resultados de las políticas públicas. El mandato de la EFS también influye en su capacidad para formular recomendaciones de auditoría. Dado que el alcance de las auditorías recurrentes del presupuesto puede ampliarse rápidamente, los equipos de auditoría deben planificar cuidadosamente la auditoría, teniendo en cuenta los recursos disponibles y los resultados esperados.

**Recursos, información y metodología:** Las auditorías de fin de año requieren más recursos e información dado su mayor plazo. También brindan la oportunidad de realizar diferentes actividades de auditoría, combinando procedimientos de auditoría financiera, de cumplimiento y de rendimiento.

**Nivel y profundidad del análisis:** Las auditorías recurrentes no son tan detalladas sobre todos los aspectos de la ejecución del presupuesto como los encargos de auditoría individuales. Por ejemplo, el nivel de información sobre la evaluación de los resultados políticos en una auditoría recurrente del presupuesto no es tan profundo como en una auditoría de gestión independiente.

cabo auditorías recurrentes del presupuesto es preferible a los encargos *ad hoc* de auditores que generalmente desempeñan otras funciones en la entidad fiscalizadora y aumentaría la productividad y ayudaría a garantizar que se siguen las rutinas adecuadas.

El enfoque más limitado de otras auditorías recurrentes del presupuesto realizadas durante el año fiscal permite cierta flexibilidad en términos de recursos humanos. Un equipo permanente más pequeño podría llevar a cabo estas auditorías recurrentes, con personal adicional para la auditoría más amplia de final de año.

**Objeto de auditoría:** Al planificar auditorías recurrentes del presupuesto, las EFS deben discernir qué objetos se seleccionarán para el análisis con el fin de proporcionar una visión global de la ejecución presupuestaria. Normalmente, esto conllevará una cuidadosa selección de temas de ejecución presupuestaria basada en la materialidad, la relevancia y el riesgo. Las normas fiscales generales, los requisitos legales generales para los créditos y desembolsos presupuestarios, los principales objetivos de la política nacional y los resultados consolidados de la deuda, son algunos de los principales objetos de auditoría relacionados con el presupuesto en el ámbito de una auditoría recurrente del presupuesto.

Otra consideración relevante para la selección de los objetos de análisis es si la auditoría recurrente es una auditoría de final de año o de mitad de año. (Cuadro 5.8) Dado que las auditorías de final de año abarcan la ejecución del presupuesto durante todo el año, examinan más objetos de fiscalización, se basan en un conjunto más amplio de procedimientos de auditoría y sus conclusiones son más amplias. Otras auditorías recurrentes realizadas en periodos más cortos durante el ejercicio fiscal tienen un enfoque más limitado y centrado.

Los auditores deben presentar una visión general y preliminar del objeto de la auditoría a la entidad auditada para garantizar la comprensión mutua del objeto y de su entorno organizativo. Los auditores deben considerar la legislación vigente y las normas específicas aplicables, el organigrama de la entidad y el flujo de trabajo de los procesos, operaciones, proyectos, programas, actividades, así como sus rutinas y manuales, y los planes estratégicos y operativos. También puede ser útil leer los resultados, conclusiones y recomendaciones de auditorías anteriores. Además, los auditores deben llevar a cabo una evaluación de riesgos tal y como se describe en el Capítulo 3.

**Entorno de control:** Por regla general, los auditores deben tener en cuenta el entorno de control a la hora de planificar nuevas auditorías. En entornos operativos con controles internos débiles y escaso cumplimiento, se espera que los auditores lleven a cabo pruebas y procedimientos más exhaustivos para minimizar los riesgos de auditoría. Por lo tanto, en países con indicadores de un entorno de control frágil (por ejemplo, altos niveles de corrupción, investigaciones de delitos cometidos por funcionarios públicos), las auditorías recurrentes de final de año de la ejecución presupuestaria deben utilizar un conjunto más amplio de procedimientos de auditoría, que incluya al menos la auditoría financiera y de cumplimiento: los procedimientos no difieren significativamente de los utilizados en la auditoría gubernamental en general, como la confirmación, la inspección y el recálculo.

Además, todos los términos de la auditoría deben definirse durante la fase de planificación, incluidas las funciones y responsabilidades específicas tanto del auditor como de la dirección de la entidad auditada.

Las EFS también deben asegurarse de que tendrán acceso oportuno a la información relevante para llevar a cabo auditorías recurrentes, es decir, acceso a los documentos del gobierno, especialmente a los informes presupuestarios y estados financieros de fin y mitad de año, y a grandes conjuntos de datos relacionados con la planificación presupuestaria, la ejecución y los resultados de las políticas a nivel de todo el gobierno.

**Objetivos de la auditoría:** La planificación de la auditoría requiere identificar los objetivos de la misma. En general, el principal objetivo de fiscalización en las auditorías recurrentes del presupuesto es expresar una opinión sobre la adecuación de los estados financieros y presupuestarios del país. Los objetivos secundarios

de la fiscalización incluyen el examen de la adecuación de los estados financieros, la solidez de la política fiscal, la solvencia del Estado a través de un endeudamiento público sostenible, el cumplimiento de las leyes y reglamentos en la gestión presupuestaria y la ejecución eficaz de las políticas públicas.

Al relacionar los objetivos de fiscalización de la auditoría recurrente con la credibilidad presupuestaria, el trabajo de fiscalización contribuirá al cumplimiento de la credibilidad presupuestaria en el sistema de gestión de las finanzas públicas. Para hacerse una idea de cómo pueden relacionarse directamente los objetivos de fiscalización de las cuentas anuales con la credibilidad presupuestaria, véase la Tabla 5.2.

**Tabla 5.2. Cuentas de fin de ejercicio: Relacionar los objetivos de auditoría con la credibilidad del presupuesto, un ejemplo de la EFS de Filipinas<sup>121</sup>**

Objetivo de la auditoría	Implicaciones para la credibilidad presupuestaria
Obtener garantías razonables de que los saldos contables de los estados financieros se presentan fielmente y están libres de incorrecciones materiales (estado de comparación de los importes presupuestados y reales).	Este trabajo conduce a reforzar la credibilidad en el sistema de gestión de las finanzas públicas del país, proporcionando un apoyo independiente y credibilidad a los datos de la contabilidad nacional.
Determinar si las reclamaciones contra fondos gubernamentales están autorizadas, son válidas y están respaldadas con documentación completa.	De este modo se respalda la credibilidad de la ejecución presupuestaria al supervisar el cumplimiento de los requisitos legales para la asignación y el desembolso de fondos.
Determinar que los saldos de las cuentas a pagar, tal y como se presentan en los estados financieros, son obligaciones válidas y están respaldadas con pruebas suficientes.	El análisis de la regularidad de las obligaciones favorece la credibilidad de los créditos pendientes contra el Estado.
Determinar si los ingresos y cobros registrados se producen durante el periodo al que se refieren.	Este objetivo refuerza la credibilidad de la ejecución presupuestaria en coherencia con el principio de anualidad presupuestaria.
Determinar si la información presupuestaria se divulga adecuadamente en las Notas a los Estados Financieros, tal como exige la norma IPSAS 24.	La verificación de la estructura informativa del presupuesto de acuerdo con las normas internacionales aporta credibilidad en cuanto a la transparencia y regularidad presupuestarias adecuadas.

121 Encuesta UNDESA/IBP EFS, 2022.

**Alcance de la auditoría:** A continuación, los auditores deben definir el alcance de la auditoría, que está relacionado con la materia controlada, y los criterios que se utilizarán para evaluarla e informar sobre ella. El alcance de la auditoría debe definirse de forma que permita responder a los objetivos de la misma. Definir el alcance de la auditoría implica: (i) articular las preguntas de auditoría; (ii) establecer la profundidad de los procedimientos de auditoría que se llevarán a cabo durante la fase de ejecución; (iii) describir la naturaleza y el alcance de estos procedimientos; (iv) delimitar el universo auditable, y (v) definir las muestras de auditoría que se obtendrán.

**Preguntas de auditoría:** Las preguntas de fiscalización se basarán en el mandato de la EFS y en la naturaleza y las circunstancias del proceso presupuestario del país, tal y como se desprende de la visión general del auditor sobre el objeto de la fiscalización. Las preguntas de auditoría se formulan para obtener conclusiones pertinentes sobre los objetivos de la auditoría. En el caso de las auditorías recurrentes, las preguntas de auditoría deben tener en cuenta la naturaleza del trabajo y si éste se refiere a las cuentas de mitad de año o de final de año.

**Matriz de planificación:** Una matriz de planificación puede ser una herramienta útil para ayudar al equipo de auditoría durante la fase de planificación. En las auditorías recurrentes, la planificación de la auditoría se beneficia de la naturaleza cíclica del trabajo de auditoría, y el equipo puede repetir y mejorar las herramientas de planificación establecidas en encargos anteriores. Una vez elaborada una matriz de planificación, puede servir como base inicial para la planificación de la auditoría en ciclos presupuestarios posteriores.

Para cada pregunta de auditoría, la matriz pregunta

- Qué información se necesita para responder a la pregunta de auditoría.
- Qué criterios pueden utilizarse como referencia para evaluar la información
- Cuáles son las fuentes de información.
- Qué procedimientos se llevarán a cabo para obtener los datos.
- Qué procedimientos se llevarán a cabo en relación con los análisis de datos.
- Cuáles son las posibles limitaciones de los análisis.
- Qué conclusiones pueden extraerse de los análisis.

La matriz de planificación destaca la importancia de los sistemas de acceso a la información utilizados por el gobierno en el trabajo relacionado con el presupuesto, que proporcionarán la mayor parte de la información en una auditoría recurrente del presupuesto. El Anexo 5.1 ofrece un ejemplo de esta herramienta.

## Ejecución de la auditoría

Al realizar la auditoría, los auditores deben aplicar los procedimientos de auditoría descritos en la matriz de planificación para obtener pruebas de auditoría suficientes y apropiadas. La ISSAI 100 define la evidencia de auditoría como cualquier elemento de información utilizado por el auditor para determinar si la materia controlada cumple los criterios de auditoría aplicables.

**Hallazgos de auditoría:** Cualquier hecho que no cumpla con los criterios de auditoría es un *hallazgo de auditoría*. Un hallazgo de auditoría es el resultado de la comparación entre la situación encontrada y los criterios aplicables y debe ser atestiguado por pruebas de auditoría. El hallazgo

## Cuadro 5.9. Factores críticos a tener en cuenta en la ejecución de una auditoría recurrente del presupuesto

**Equipo especializado:** Debido a la complejidad del objeto de la fiscalización y a la naturaleza cíclica tanto del presupuesto gubernamental como de las auditorías recurrentes, se recomienda que se encomiende a un equipo especializado la realización de estas auditorías de forma permanente en la EFS, en lugar de una colaboración ad hoc entre auditores.

**Conjunto de competencias:** La realización de auditorías recurrentes del presupuesto requiere un conjunto específico de aptitudes y conocimientos relacionados con el sistema de gestión de las finanzas públicas, el proceso presupuestario y la aplicación de políticas. Es importante proporcionar una formación adecuada para reforzar las habilidades de los auditores en estas áreas.

**Comprensión del trabajo de auditoría anterior:** En las auditorías recurrentes, existe un fuerte elemento incremental en los informes de auditoría. Los exámenes y las conclusiones se basan a menudo en los resultados de auditorías anteriores, ya sean recurrentes o regulares. Con el tiempo, los auditores podrán identificar mejor los objetos de auditoría y los retos adecuados.

**Acceso a la información:** La medida en que el equipo de auditoría podrá obtener información, incluidos los informes pre-presupuestarios y las proyecciones económicas, y llevar a cabo procedimientos de auditoría financiera, de cumplimiento y/o de rendimiento, dependerá del marco jurídico de la EFS, así como del alcance de la auditoría definido en la fase de planificación.

tiene cuatro atributos principales: la situación encontrada (o condición), los criterios aplicables, la causa y la consecuencia.

Un hallazgo de auditoría puede clasificarse como una *incorrección* o como una *irregularidad*, según la naturaleza del hallazgo. Una incorrección comprende defectos de naturaleza formal, que no suponen un perjuicio material o financiero para el erario público. Las constataciones de incorrecciones relacionadas con la credibilidad del presupuesto pueden referirse, por ejemplo, a una divulgación incompleta de los datos presupuestarios al público, en violación de la legislación nacional o de las buenas prácticas internacionales en materia de transparencia. Una irregularidad se refiere a la realización de

una gestión ilegítima, antieconómica o ilegal, a la violación de la legislación y al perjuicio para los fondos públicos. Por ejemplo, pueden referirse a recursos públicos gastados en áreas no autorizadas por el presupuesto, o a la incapacidad del gobierno para rendir cuentas de los fondos gastados en términos de los resultados correspondientes.

Las pruebas que corroboran los resultados de la auditoría deben ser suficientes y completas para que terceras partes que no hayan participado en el proceso de auditoría puedan llegar a las mismas conclusiones que las alcanzadas por el equipo auditor.

**Documentación:** Las auditorías recurrentes del presupuesto requieren que las EFS recopilen

documentación con datos e información relevantes sobre los ingresos y gastos del gobierno. Esto incluye la propia ley presupuestaria nacional, además de otros documentos oficiales publicados durante el ciclo presupuestario.

Durante la fase de preparación del presupuesto, además de la propuesta presupuestaria, el gobierno también puede publicar una declaración previa al presupuesto que contenga información macroeconómica relevante que sirva de guía para la aprobación de la legislación presupuestaria. Si la EFS tiene el mandato legal, puede revisar la información contenida en la declaración previa al presupuesto o en documentos preparatorios similares, como las previsiones macroeconómicas de crecimiento del producto interior bruto y de la inflación; las previsiones de crecimiento de ingresos y gastos; la alineación de la propuesta presupuestaria con los planes nacionales; la estrategia para alcanzar los objetivos fiscales, el dimensionamiento de las metas de resultados fiscales, así como la existencia de riesgos fiscales que puedan afectar a la consecución de los objetivos; la sostenibilidad a largo plazo y la credibilidad de la deuda pública; la verificación de las reglas fiscales, como la asignación de gastos obligatorios mínimos y/o máximos, el gasto máximo en personal, y otras situaciones específicas de cada país.

Las auditorías recurrentes destinadas únicamente a evaluar la preparación del presupuesto son poco frecuentes. Sin embargo, cada año las EFS de Brasil y Alemania ejecutan auditorías recurrentes del proyecto de presupuesto y analizan su contenido para informar las discusiones y deliberaciones en la legislatura.

**Fuentes de información:** Durante el año fiscal, las pruebas de todas las transacciones presupuestarias deben estar a disposición de

la EFS. Los informes parciales de ejecución presupuestaria son una importante fuente de información para las auditorías recurrentes de mitad de año. Normalmente, esto implica almacenar la información en enormes bases de datos electrónicas. Esto puede suponer un reto para los auditores, debido a las limitadas capacidades tecnológicas de los organismos gubernamentales y/o de la EFS, a las múltiples fuentes de información, a los retrasos en la disponibilidad de los datos y a la denegación de acceso a algunos conjuntos de datos. La EFS debe considerar la necesidad de disponer de competencia tecnológica desde la fase de planificación de la auditoría y utilizar sus poderes generales para recopilar dichos datos. Si la EFS no tiene acceso a información oportuna y completa, esto puede limitar el alcance de la auditoría y debe mencionarse en el informe de auditoría. El gobierno también puede preparar con regularidad estados completos de ejecución presupuestaria a mitad de año, que muestren el estado de la recaudación efectiva de ingresos y las obligaciones y desembolsos realizados.

Al final del ejercicio fiscal, el gobierno puede rendir cuentas al público en un informe específico. El informe de fin de año puede contener estados financieros y notas complementarias, además de otros datos relacionados con la situación fiscal del país y el rendimiento de los programas gubernamentales, así como previsiones para el siguiente ejercicio fiscal. En resumen, estos informes gubernamentales de fin de año son fuentes de información clave y útiles. Por ejemplo, el Contralor y Auditor General de la India (C&AG) lleva a cabo una auditoría financiera recurrente de fin de año del gobierno nacional, así como una auditoría de cumplimiento de fin de año sobre diversas cuestiones detectadas en las cuentas anuales del gobierno (por ejemplo, violación



de leyes y estatutos, mala gestión de proyectos, lagunas en los controles internos). Del mismo modo, la EFS de Georgia lleva a cabo auditorías financieras y de cumplimiento recurrentes del informe anual de ejecución del presupuesto estatal del gobierno.

En sus auditorías recurrentes de final de año, las EFS también pueden fiscalizar el rendimiento de los resultados de las políticas públicas observados durante el ejercicio fiscal. Esto implica examinar la eficacia de los programas gubernamentales en áreas como la educación o la sanidad. Estas áreas pueden seleccionarse en función de criterios como la relevancia, el tamaño del presupuesto y la evaluación previa del riesgo. Por ejemplo, la EFS de Brasil realiza verificaciones específicas de auditoría de desempeño en su informe de fin de año, examinando la coherencia y adecuación de los indicadores de rendimiento, y evaluando los resultados de las políticas observados en el ejercicio fiscal, en comparación con los objetivos del gobierno y los puntos de referencia externos.

Las EFS también pueden recopilar las principales conclusiones de las auditorías de desempeño realizadas durante el ejercicio fiscal para incluirlas en la auditoría de fin de año. La EFS de Suecia incluye las conclusiones de las auditorías de desempeño en su informe de cierre del ejercicio basándose en su relevancia y en consideraciones de riesgo. En su informe de cierre del ejercicio presupuestario de 2021 la EFS subrayó una auditoría de desempeño realizada a principios del mismo año, en la que descubrió que las subvenciones gubernamentales para infraestructuras de carreteras en zonas remotas habían tenido un

impacto limitado en el desarrollo regional.<sup>122</sup> La EFS de Japón ofrece un resumen de las principales conclusiones de la auditoría de desempeño, basadas en las auditorías realizadas durante el año, además del trabajo de auditoría financiera y de cumplimiento.<sup>123</sup>

La inclusión del trabajo relacionado con el desempeño en las auditorías recurrentes del presupuesto contribuye a evaluar la credibilidad del presupuesto. El rendimiento del sector público es un factor importante para la credibilidad del presupuesto, ya que un sistema de gestión de las finanzas públicas que no consiga suministrar bienes y servicios de forma eficaz no puede considerarse creíble.<sup>124</sup>

Tanto las auditorías recurrentes de mitad de año como las de final de año (sobre todo estas últimas) pueden contener recomendaciones para la corrección de las incorrecciones detectadas por la EFS, además del seguimiento de las recomendaciones realizadas en informes de auditoría recurrentes anteriores. En las auditorías recurrentes, las EFS también pueden reproducir hallazgos de auditorías realizadas durante el año, lo que pone de relieve que estos hallazgos se consideran relevantes y merecen figurar en la auditoría recurrente del presupuesto general.

## Informes y seguimiento<sup>125</sup>

La elaboración de informes consiste en la preparación de un documento formal y técnico en el que el auditor comunica toda la información pertinente a las partes interesadas, que puede incluir los objetivos de la auditoría, las preguntas de auditoría, el alcance, la metodología empleada, las conclusiones y los resultados.

122 Riksrevisionen, 2021. *Informe anual del Auditor General 2021*. p. 9. Disponible en <https://www.riksrevisionen.se/en.html>

123 <https://www.jbaudit.go.jp/english/effort/procedure5.html>

124 OCDE, 2014. *Principios de gobernanza presupuestaria*.

125 Véase el capítulo 7 para más información sobre la presentación de informes y el seguimiento de las recomendaciones de auditoría.



Un buen informe de auditoría debe utilizar un lenguaje claro y directo, ser fácil de entender, estar libre de vaguedades o ambigüedades y ser completo. Debe ser objetivo y equilibrado, presentar información respaldada por pruebas de auditoría suficientes y adecuadas, y situar las conclusiones en perspectiva y contexto. La forma y el contenido de un informe pueden variar según la naturaleza de la auditoría, los usuarios previstos, las normas aplicables y los requisitos legales.

Las EFS tienen un papel en el seguimiento de las acciones tomadas por la parte responsable en respuesta a los asuntos planteados en un informe de auditoría. Como buena práctica, la EFS podría solicitar a la entidad auditada que prepare un *plan de acción*, en el que el responsable de la entidad describa las acciones que se pondrán en marcha para abordar los hallazgos y recomendaciones. Para cada hallazgo, este documento debería contener las acciones a implementar; el personal de la entidad responsable de la acción; y el calendario de implementación. El plan de acción también puede incluir elementos adicionales como los objetivos, los indicadores y los beneficios derivados de la aplicación de cada recomendación.

## 5.6. Auditorías regulares del presupuesto - dos experiencias de las EFS

Brasil y la República de Corea auditan las cuentas de fin de año del presupuesto estatal a través de auditorías anuales, así como de otras auditorías periódicas realizadas a lo largo del año fiscal.

### Brasil

El mandato constitucional del Tribunal Federal de Cuentas de Brasil (TCU) incluye la ejecución

de auditorías de fin de año de los informes presupuestarios nacionales anuales globales. El Tribunal goza de un amplio mandato para realizar auditorías financieras, de cumplimiento, de desempeño y patrimoniales. El Tribunal desempeña estas funciones en sus auditorías recurrentes de fin de año. El informe y el dictamen de auditoría del TCU se presentan al Congreso para que adopte una decisión final sobre las cuentas del Presidente.

Tradicionalmente, los informes de auditoría recurrentes del TCU se centraban en la fiscalización del cumplimiento de las operaciones presupuestarias durante el ejercicio. Se seleccionaban algunas operaciones presupuestarias para someterlas a análisis, teniendo en cuenta la normativa de las finanzas públicas. Los auditores también comprobaban si se cumplían las normas fiscales generales.

En una revisión por pares de 2012, la OCDE recomendó al TCU ser más conciso, adoptar una postura más crítica en el análisis de la información proporcionada por el gobierno, mejorar sus capacidades de auditoría financiera y comunicar mejor su opinión de auditoría. Con el tiempo, el desarrollo de soluciones informáticas también ha agilizado el proceso de auditoría, aunque la auditoría de cumplimiento sigue representando el núcleo de los informes de auditoría de fin de año y de mitad de año. Existe una unidad especializada en el TCU para realizar auditorías recurrentes del presupuesto.

El informe recurrente de fin de año del TCU presenta un esbozo de la situación macroeconómica del país y los escenarios probables; el marco político expresado por el gobierno en la propuesta presupuestaria, y las consideraciones realizadas por el Congreso tras la aprobación del presupuesto en comparación con las expectativas de consenso del mercado.

Además, en el informe de fin de año, los auditores verifican si el gobierno respetó las normas fiscales clave, como el techo de gasto constitucional y la "regla de oro" del endeudamiento.

El informe de fin de año del Tribunal también contiene una sección sobre los resultados de las políticas públicas. El Tribunal examina una muestra rotativa de indicadores de rendimiento y analiza los resultados comunicados de las políticas gubernamentales en comparación con el rendimiento esperado, así como la idoneidad de los propios indicadores. Por último, el TCU también realiza una auditoría financiera del balance nacional. Con respecto a los ejercicios fiscales 2018, 2019 y 2020, el TCU no pudo expresar una opinión sobre los estados financieros nacionales.

En su informe de fin de año, el TCU puede basarse o ampliar las conclusiones de otras auditorías realizadas por el Tribunal. Por ejemplo, puede incluir las conclusiones identificadas cuando el TCU emite sus dictámenes anuales sobre la idoneidad de la permanencia en el cargo de los distintos gestores públicos. Los resultados de las auditorías recurrentes de mitad de año también pueden incorporarse al informe consolidado de final de año.

Además, el TCU evalúa anualmente los proyectos de ley de asignación presupuestaria ("*lei orçamentária*") y de ley de directrices presupuestarias ("*diretrizes orçamentárias*") presentados por el gobierno al Congreso. Al examinar los proyectos de ley, el TCU puede emitir recomendaciones para apoyar los debates del Congreso y poner de relieve los riesgos para la consecución de las normas fiscales, los objetivos previstos y el mantenimiento de las políticas públicas.

El Tribunal también realiza auditorías presupuestarias a mitad de año basándose en los informes bimensuales del gobierno sobre la ejecución del presupuesto. En estas auditorías, el TCU comprueba si el gobierno ha seguido los procedimientos presupuestarios regulares para el desembolso de los créditos y si es probable que se cumplan los objetivos fiscales.

En todas las auditorías, el TCU puede emitir recomendaciones al gobierno. Estas recomendaciones son objeto de seguimiento por parte del Tribunal, que puede restablecerlas o modificarlas. La negativa reiterada a cumplir las recomendaciones del Tribunal puede dar lugar a una opinión adversa de la EFS. Este fue el caso de los informes de fin de ejercicio de los años fiscales 2014 y 2015.

## República de Corea

El Consejo de Auditoría e Inspección (BAI) de la República de Corea lleva a cabo auditorías recurrentes con exámenes de la liquidación de cuentas y actividades de auditoría, relativas a cada ejercicio fiscal, de conformidad con la Ley de Finanzas Nacionales.<sup>126</sup> Por ejemplo, en su auditoría del ejercicio fiscal 2016, la BAI identificó 99 discrepancias en los estados financieros declarados de activos y pasivos nacionales, relacionadas con la subrepresentación y la sobrerrepresentación de cifras.<sup>127</sup>

La auditoría anual incluye una visión general del estado de las finanzas públicas y de las variables macroeconómicas. La BAI describe la trayectoria de los ingresos y gastos públicos, el saldo presupuestario consolidado y operativo, la deuda nacional y los fondos especiales del Estado.

<sup>126</sup> Ley Nacional de Finanzas de Corea de 2006, artículo 60.

<sup>127</sup> Consejo de Auditoría e Inspección de Corea, Examen de las Cuentas Finales de 2016.

En su auditoría recurrente de final de año, la BAI también examina el rendimiento del gobierno y el cumplimiento de los estatutos legales. La EFS no se limita a analizar los indicadores tal y como los comunica el gobierno, sino que también examina la idoneidad de la planificación del rendimiento y la fiabilidad de los informes de rendimiento. Por lo tanto, puede llegar a la conclusión de que los indicadores de rendimiento están mal comunicados, debido a incoherencias y falta de fiabilidad. En términos de rendimiento las políticas públicas, por ejemplo, la BAI informó de 62 discrepancias en 2016.

En cuanto a la auditoría de cumplimiento, en su informe anual, la BAI recopila los resultados de las auditorías realizadas durante el ejercicio. Puede recomendar que los funcionarios del gobierno sean reprendidos, que los particulares compensen al Estado por los desembolsos no contabilizados y que los organismos gubernamentales rectifiquen la legislación y los reglamentos administrativos erróneos. La BAI también formula recomendaciones sobre medidas correctivas.

## 5.7. Principales retos

La ejecución de auditorías recurrentes del presupuesto implica varios retos. Uno de los principales es el amplio alcance de una auditoría general del presupuesto. Las auditorías recurrentes, sobre todo en el caso de la auditoría de fin de ejercicio de las cuentas públicas, suelen tener un amplio alcance, abarcando una gran parte, o incluso la totalidad, del presupuesto del Estado. Por lo tanto, los auditores deben tratar con una variedad de temas, numerosas fuentes de información, diversos gestores gubernamentales y otras partes interesadas. Para hacer frente a este reto, la EFS debe definir cuidadosamente el alcance de este trabajo, tratar de asignar los recursos necesarios y dotar a los auditores de las herramientas y habilidades necesarias para obtener información relevante que respalde una opinión de auditoría sólida.

Otro reto importante se deriva de la necesidad de considerar todas las fuentes de ingresos y gastos del gobierno, dado que los ingresos y obligaciones relevantes pueden producirse fuera

### Principales retos para la realización de auditorías recurrentes del presupuesto

- Abordar la amplitud de las operaciones presupuestarias del Estado, de acuerdo con el mandato de la EFS.
- Establecer un equipo de auditoría especializado para realizar auditorías recurrentes, preferiblemente de forma permanente.
- Trabajar con diferentes tipos de técnicas de auditoría, relacionadas con la auditoría financiera, de cumplimiento y/o de desempeño.
- Garantizar la puntualidad de las auditorías y la comunicación de los resultados a otras instituciones estatales y al público en general.

del marco presupuestario. Las EFS deben ser diligentes en su indagación sobre las transacciones extrapresupuestarias que repercuten en la situación fiscal y la credibilidad presupuestaria del Estado.

El proceso institucional de estas auditorías también puede presentar algunos desafíos. Por ejemplo, cuando la auditoría de fin de año realizada por la EFS es un dictamen preliminar sujeto a la aprobación del poder Legislativo, pueden producirse retrasos significativos o incluso la omisión por parte del poder Legislativo a la hora de debatir y aprobar el informe de la EFS sobre la ejecución del presupuesto. Otro desafío en este caso se refiere al cumplimiento de los plazos legales por parte de la EFS para finalizar su informe de auditoría. Estos desafíos se aplican también a otros tipos de auditorías y, en general, pueden socavar la supervisión presupuestaria. Sin embargo, tienen un *impacto particular* en las auditorías recurrentes del presupuesto, ya que se espera que éstas se lleven a cabo dentro de un plazo específico, alineado con el ciclo presupuestario/ejercicio fiscal. Cualquier retraso socava el potencial de estas auditorías para proporcionar un diagnóstico regular del sistema de gestión de las finanzas públicas y la capacidad

de abordar cualquier problema potencial a tiempo.

Otro reto importante gira en torno a la comunicación de las auditorías recurrentes del presupuesto con las partes interesadas. En general, la comunicación eficaz es una cuestión clave que las EFS se esfuerzan por abordar - véanse, por ejemplo, los esfuerzos de la INTOSAI en la creación de un Grupo de Trabajo sobre Comunicación, y la visión general que se ofrece en el documento de EUROSAI "Hoja de ruta para alcanzar los objetivos de comunicación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores".<sup>128</sup>

Sin embargo, la comunicación con las partes interesadas es *especialmente importante* en el caso de las auditorías recurrentes del presupuesto. Dichas auditorías se encuentran entre las actividades de mayor impacto realizadas por una EFS. Los resultados de las auditorías recurrentes transmiten información significativa al poder Legislativo y Judicial, al público en general, a las organizaciones de la sociedad civil, al mundo académico, a los inversores, a los medios de comunicación, así como a los responsables políticos y a los auditores internos de las entidades gubernamentales. Una

## Cuadro 5.10. Estrategia de comunicación de la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de EE.UU.

La EFS de los **Estados Unidos** se basa en un enfoque de comunicación múltiple a través de varios recursos mediáticos, destacando los aspectos más notables de cada auditoría, comunicando información al Congreso a través de un sitio web específico y comprometiéndose con el público en general a través del *blog* de la GAO. Todos estos diversos recursos se utilizan para comunicar las conclusiones de la auditoría de los estados financieros consolidados, además de otros trabajos recurrentes de supervisión fiscal, como el informe anual sobre la sostenibilidad de la deuda.

<sup>128</sup> EUROSAI, 2017. *Una hoja de ruta para alcanzar los objetivos de comunicación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*. <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/strategic-plan/goal-team-1/Roadmap-for-Reaching-SAI-Communication-Goals.pdf>

comunicación eficaz con un abanico tan amplio de actores sociales es fundamental. Por un lado, las EFS deben ser conscientes de las posibles repercusiones de una auditoría recurrente en la esfera pública del país y en la toma de decisiones a todos los niveles. Por otro lado, las auditorías recurrentes son capaces de aumentar el perfil institucional de la EFS debido a su amplio atractivo, y son una poderosa herramienta para comunicar el valor y los beneficios de la auditoría en el sector público.

## 5.8. Conclusión y recomendaciones

Las auditorías recurrentes del presupuesto pueden tener un impacto positivo en el aumento de la credibilidad presupuestaria, ya que contribuyen a una mayor racionalidad y previsibilidad en la asignación y ejecución del presupuesto. Dado que se realizan con regularidad, generan expectativas positivas tanto para el público como para los organismos auditados y pueden convertirse en un producto "emblemático" de la EFS, lo que conduce a una mayor comprensión por parte del público del valor y los beneficios promovidos por la institución fiscalizadora.

A pesar del modelo institucional de la EFS, se sugiere que las auditorías recurrentes de fin de año del presupuesto incluyan la auditoría financiera de los estados financieros nacionales, así como algunas técnicas de auditoría de cumplimiento y desempeño para establecer el grado de regularidad y eficacia de los actos y políticas del gobierno. En las auditorías recurrentes de final de año, la selección basada en el riesgo puede llevar a las EFS a examinar las amenazas críticas a las normas fiscales y las

decisiones políticas que tienen mayor impacto en la vida de los ciudadanos.

Dada la naturaleza recurrente de estas auditorías y el análisis que implica grandes cantidades de información compleja, las EFS podrían considerar las siguientes recomendaciones:

- a La credibilidad presupuestaria debe ocupar un lugar central durante el trabajo de las EFS en las auditorías recurrentes del presupuesto. Empezando por una preparación adecuada que garantice recursos humanos y tecnológicos suficientes, una planificación adecuada de la auditoría, la ejecución de los procedimientos de auditoría financiera, de cumplimiento y/o de desempeño, y el seguimiento de las recomendaciones y la comunicación de los resultados, las auditorías recurrentes no deben perder de vista la credibilidad del presupuesto, en medio de la abundancia de información recopilada por el equipo.
- b La planificación de auditorías recurrentes debe incluirse en el plan estratégico de la EFS para garantizar los recursos materiales y humanos necesarios.
- c Es importante la creación de una unidad técnica dedicada a estas auditorías, así como a la definición de estatutos internos o normas de auditoría específicas para orientar este tipo de trabajo. La creación de una unidad técnica específica contribuiría a la especialización y formación del equipo auditor, con repercusiones positivas en la previsibilidad de los procedimientos de auditoría.
- d Indicar y comunicar claramente qué normas se utilizarán como referencia en las auditorías recurrentes del presupuesto, para que el poder Ejecutivo pueda comprender mejor las auditorías y beneficiarse de ellas.

- e Establecer objetivos de auditoría claros y precisos para potenciar el análisis crítico e identificar oportunidades de mejora y correcciones (en lugar de limitarse a reproducir la información presentada por el Ejecutivo).
- f Realizar el trabajo de auditoría en un plazo razonable para garantizar la pertinencia de los resultados de la auditoría y el impacto de las recomendaciones.
- g Las recomendaciones de auditoría, en los casos en que los mandatos de las EFS lo permitan, deben articularse de forma clara y directa, indicando cómo su cumplimiento puede contribuir a la credibilidad presupuestaria.
- h Desarrollar una estrategia de comunicación para aumentar el impacto positivo de las auditorías recurrentes del presupuesto. La estrategia debe dirigirse a las principales partes interesadas (por ejemplo, el poder Ejecutivo, el parlamento, los medios de comunicación y la sociedad civil) para transmitir los objetivos generales y específicos y el valor de las auditorías recurrentes y sus resultados.
- i De acuerdo con el plan de comunicación, elaborar documentos adaptados a las distintas partes interesadas para informarles de las principales conclusiones de la auditoría, las recomendaciones y el modo en que las medidas correctoras indicadas repercutirán en la credibilidad del presupuesto. Considere el uso de un lenguaje no técnico, en función del público destinatario.

## Capítulo 6: Evaluar los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad

Al examinar los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programas y entidades, este capítulo orienta a los auditores para que identifiquen y analicen cómo surgen dichos riesgos, cómo los gestionan los funcionarios responsables y cómo pueden mitigarse mediante recomendaciones de auditoría. El capítulo hace hincapié en la fase de planificación de la auditoría porque la atención a los riesgos de credibilidad presupuestaria debe estar clara desde el principio y a lo largo de todo el proceso de auditoría. Se adjuntan a este capítulo una guía de referencia resumida sobre la selección de criterios para una auditoría de credibilidad presupuestaria y una lista de autocomprobación del auditor (Anexos 6.1 y 6.2).

### 6.1 Centrarse en los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad

Las EFS realizan regularmente auditorías de la ejecución presupuestaria a nivel de programa/entidad como parte de sus planes de auditoría.<sup>129</sup> Se anima a los auditores a revisar sus prácticas de auditoría actuales, su mandato y el contexto de gobernanza del país y a considerar la realización de evaluaciones de los riesgos de credibilidad a nivel de programa/entidad. Además de las actividades habituales en torno a la ejecución del

presupuesto a nivel de programa/entidad, también se anima a los auditores a que examinen la financiación extrapresupuestaria y otras prácticas en las que la financiación procede de fuera del proceso presupuestario ordinario (por ejemplo, la generación de ingresos de los gobiernos locales y las corporaciones gubernamentales, las transferencias fiscales intergubernamentales/la asignación de impuestos nacionales a los gobiernos subnacionales/locales). Las áreas tratadas en este capítulo se ilustran en la Figura 6.1.

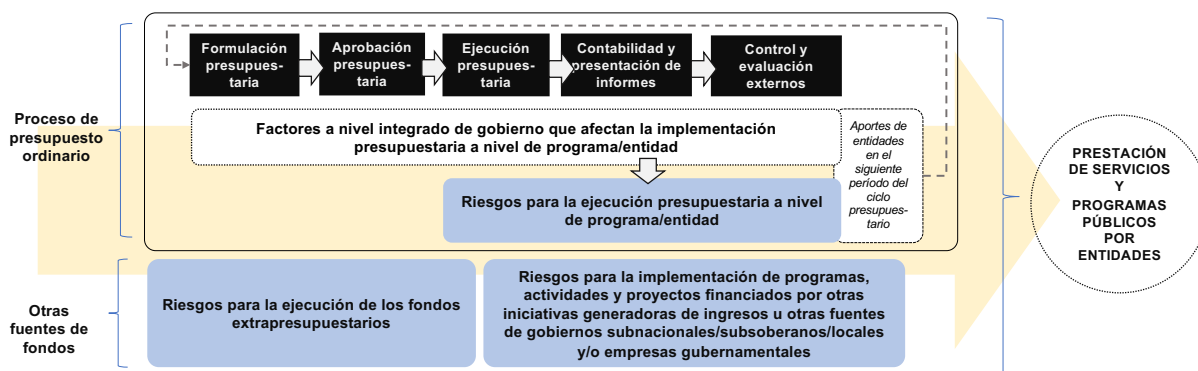
La ejecución e implementación del presupuesto a nivel de programa/entidad puede verse afectada por riesgos a nivel de todo el gobierno.<sup>130</sup> Para algunas cuestiones evaluadas a nivel de programa/entidad, las EFS están descubriendo causas profundas que emanan de riesgos a nivel de todo el gobierno. (Por ejemplo, véase el Cuadro 6.1.)

Así, los riesgos a ambos niveles (todo el gobierno y programa/entidad) están interrelacionados y pueden no ser mutuamente excluyentes entre sí. Por ejemplo, la información procedente de los programas y entidades (por ejemplo, a través de los informes obligatorios sobre su ejecución presupuestaria) sirve de base a la preparación del presupuesto para el siguiente ejercicio fiscal a nivel de todo el gobierno. Del mismo modo, como señalaron las EFS en sus auditorías, las cuestiones relacionadas con la generación y la gestión de la

<sup>129</sup> Las auditorías de los presupuestos del gobierno y de las cuentas de fin de año, que se llevan a cabo según un calendario regular y cíclico, son el tema principal del capítulo 5.

<sup>130</sup> Así, este capítulo está estrechamente relacionado con el capítulo 3 sobre la evaluación de los riesgos de credibilidad para el conjunto del gobierno.

Figura 6.1. Alcance de los temas tratados en el capítulo 6



Fuente: Autores del capítulo. EFS Filipinas.

información sobre el rendimiento desde el nivel de programa/entidad también pueden contribuir a la preparación y previsión del presupuesto para el conjunto del gobierno.

## Ejecución del presupuesto y utilización de los fondos a nivel de programa o entidad

Comprender cómo se desembolsan y utilizan los fondos a nivel de programa o de entidad ayudará

al auditor a señalar los riesgos potenciales para la credibilidad del presupuesto.

## Ejecución presupuestaria

La ejecución del presupuesto se refiere al proceso mediante el cual los recursos financieros se ponen a disposición de una entidad, que tiene el mandato de dirigir, planificar y controlar el uso de dichos recursos con el fin de alcanzar el propósito y los objetivos identificados en los presupuestos

## Cuadro 6.1. Los factores de riesgo a nivel de todo el gobierno pueden afectar a la ejecución de los programas

En su dictamen anual sobre el Estado General de las Cuentas, **la EFS de Portugal** incluye recomendaciones al parlamento o al gobierno para superar las deficiencias de la gestión presupuestaria, la tesorería, la deuda nacional y el patrimonio del Estado, así como la organización y el funcionamiento de los servicios. Estas deficiencias están estrechamente vinculadas a los riesgos de credibilidad presupuestaria y algunas de ellas se derivan del funcionamiento de los programas presupuestarios. De hecho, un ejemplo reciente de hallazgo de auditoría relevante a nivel de programa es el incumplimiento de los límites presupuestarios de los programas de Educación Básica y Secundaria y Sanidad del gobierno portugués. La EFS constató que ésta ha sido una situación recurrente y revela "problemas estructurales en el proceso de previsión presupuestaria, cuyo enfoque debe ser más realista, y representa un riesgo para la credibilidad del presupuesto en su conjunto".

Fuente: EFS Portugal



aprobados. Este proceso tiene varios parámetros, como el cumplimiento de los requisitos legales y administrativos, así como la conformidad con las descripciones de los programas basadas en las leyes, normas y reglamentos pertinentes. En muchos sistemas presupuestarios de todo el mundo, la ejecución del presupuesto se produce cuando las entidades preparan su plan financiero

y ejecutan individualmente su plan anual y sus objetivos, basándose en el presupuesto aprobado a nivel de todo el gobierno.

Las actividades comunes de ejecución presupuestaria seguidas por los gobiernos en relación con los gastos a nivel de programa/entidad se resumen en la Tabla 6.1.

**Tabla 6.1. Cómo se libera, cómo se gasta y cómo se informa sobre el presupuesto por parte de un programa/entidad**

Actividad	Partes interesadas	Descripción
Programación/determinación del presupuesto - es decir, preparación del plan resumido final de cómo se distribuirán los fondos entre los ministerios.	Ministerio de Finanzas (MdF) o Presupuesto  Comité interinstitucional  Gabinete nacional encargado de la elaboración y coordinación del presupuesto	<p>Budget La determinación/programación del presupuesto a nivel de entidad/programa suele tener lugar una vez que los objetivos económicos generales, los niveles de gasto, la previsión de ingresos y el plan de financiación han sido determinados por el Ministerio de Finanzas o Presupuesto, el comité interinstitucional o el gabinete nacional encargado de la elaboración y coordinación del presupuesto. (Véanse ejemplos en el Cuadro 6.2.)</p> <p>El MdF, el Departamento/Ministerio del Presupuesto u otra institución gubernamental equivalente prepara el programa presupuestario basándose en los créditos aprobados por el órgano legislativo y en los planes, objetivos financieros y físicos y calendarios de las entidades para el año.<sup>131</sup> Este proceso pone en marcha la fase de ejecución del presupuesto en los últimos meses del año anterior al ejercicio fiscal en cuestión.</p> <p>En los casos en los que el órgano legislativo no haya aprobado el presupuesto antes de que comience el ejercicio fiscal en cuestión, el gobierno puede estar autorizado a gastar sobre la base del "voto a cuenta"<sup>132</sup> en el que puede obtener un anticipo sobre el dinero necesario para el próximo ejercicio financiero<sup>133</sup> que debería ser suficiente para unos meses hasta que comience el nuevo ejercicio.<sup>134</sup></p>

131 En la mayoría de los países, el MdF es responsable de formular y ejecutar las funciones financieras básicas del gobierno que, entre otras, incluyen la formulación del presupuesto, las previsiones macroeconómicas, las proyecciones fiscales a largo plazo y la política fiscal. Véase [The Evolving Functions and Organization of Finance Ministries](#) (Richard Allen, Yasemin Hurcan, Peter Murphy, Maximilien Queyranne y Sami Yläoutinen, Documento de trabajo del FMI WP/15/232, noviembre de 2015). En otros países, las funciones de formulación y ejecución del presupuesto son responsabilidad de un ministerio o departamento de presupuesto independiente: [Directrices para la gestión del gasto público—Sección 3—Preparación del presupuesto \(imf.org\)](#).

132 Directrices para la gestión del gasto público—Sección 4—Ejecución presupuestaria, IMF.

133 Votaciones a cuenta - Guía de procedimiento parlamentario - Parlamento británico.

134 El "voto a cuenta" se practica en el Reino Unido y en la India.

Actividad	Partes interesadas	Descripción
Liberación de la asignación / autorización de la obligación	Programa/entidad Ministerio de Finanzas Ministerios competentes, agencias, principales unidades de gasto	Tras la presentación de los documentos de ejecución presupuestaria de las entidades, en los que se exponen sus planes financieros y sus objetivos de rendimiento para el año, se procederá a la asignación de créditos o a la liberación de fondos mediante límites de tesorería, transferencias de fondos, etc.  El Mdf libera los créditos designados a los ministerios competentes (trimestral o mensualmente). A su vez, los ministerios competentes asignan sus créditos prorrateados a sus unidades de gasto subordinadas <sup>135</sup> y autorizan a los organismos a contraer obligaciones con cargo a sus respectivos presupuestos.
Obligación de gastos para la compra de bienes y servicios y otros procesos	Programa/entidad	Posteriormente, las entidades de gasto entran en la fase de compromiso u obligación de que el gobierno pagará, a medida que se ejecutan los programas, actividades y proyectos de las entidades. Las entidades de gasto contraen obligaciones cuando firman contratos con los proveedores de bienes y servicios; éstos están sujetos a las normas y reglamentos (en particular durante el proceso de adquisición) de sus respectivos gobiernos. Las entidades pagadoras llevan a cabo procesos de adquisición y de otro tipo antes de “obligar” fondos.
Desembolso/pago de la obligación	Ministerios competentes, otras agencias de gasto o Ministerio de Finanzas	Dependiendo del proceso de gestión de las finanzas públicas del país, la autorización de los pagos de los compromisos de las entidades correrá a cargo de funcionarios de los ministerios competentes, de otros organismos de gasto o incluso del Mdf. <sup>136</sup>
Informes de rendición de cuentas	Programa/entidad	La dirección de la entidad revisa el rendimiento de los programas/proyectos y presenta los informes de rendición de cuentas requeridos a las autoridades de supervisión y/o control apropiadas. (Véase el Cuadro 6.3)

<sup>135</sup> FMI, 2016. Control del gasto: Características clave, etapas y actores.

<sup>136</sup> Ibid.

## Cuadro 6.2. Ejemplos de programación presupuestaria

Los proyectos de ley de presupuestos del Estado de **Marruecos, Rumanía y Filipinas** van acompañados de un informe sobre la situación macroeconómica para el ejercicio presupuestario, a partir del cual se elabora el proyecto de presupuesto, incluida la proyección para los próximos años. A partir de ahí, se determinan los límites presupuestarios para cada programa o entidad y se difunden mediante la emisión de circulares y calendarios presupuestarios por parte del Ministerio de Finanzas o instituciones equivalentes.

En **Australia**, los presupuestos de las entidades se publican en la “Declaración presupuestaria de la cartera” en el mes de mayo de cada año para informar al parlamento de la propuesta de asignación de recursos a los resultados del gobierno por parte de las entidades de la cartera correspondiente.

Fuentes: UNDESA/IBP 2022, Encuesta de las EFS y autores del capítulo; <https://www.finance.gov.au/government/federal-budget/budget-process>

Las entidades pagadoras desembolsan fondos de la tesorería del gobierno para liquidar las obligaciones que contrajeron por la entrega de bienes y servicios a los ciudadanos. (Para agilizar el proceso de pago, el departamento presupuestario de algunos países, entre ellos

Filipinas, ha introducido un mecanismo de desembolso sin cheques ni efectivo por el que las entidades/organismos liquidan el pago de los bienes y servicios que adquirieron mediante transacciones de banco a banco en lugar de cheques y anticipos en efectivo).

## Cuadro 6.3. Un ejemplo de reglamento sobre la gestión financiera del presupuesto de una entidad

En **Sudáfrica**, el Reglamento del Tesoro 2.1.3 prevé que el contable (de una entidad/departamento) ejecute las tareas relacionadas con la gestión financiera eficaz del departamento, incluido el ejercicio de prácticas de control presupuestario sólidas, el funcionamiento de los controles internos y la elaboración puntual de informes financieros. El mismo reglamento también responsabiliza al responsable financiero de una entidad/departamento de la presentación de los documentos finales a su Oficina de Finanzas Públicas/Presupuesto.

## Financiación y gastos extrapresupuestarios

Los tres principios de universalidad, unidad y especificidad para el cumplimiento de las funciones presupuestarias guían a los gobiernos a elaborar los presupuestos de forma que los gastos financiados por impuestos/tasas y todos los ingresos recaudados (universalidad) se indiquen en el documento presupuestario; todos los gastos previstos y los ingresos que se recaudarán se presenten para orientar a las autoridades a decidir sobre la aprobación del presupuesto (unidad); y los gastos e ingresos se especifiquen por separado con el detalle necesario (especificidad).<sup>137</sup>

A pesar de los esfuerzos por elaborar un presupuesto que cumpla estas normas, las instituciones presupuestarias suelen encontrar dificultades a la hora de consolidar otras formas de gastos que amenazan el funcionamiento y la credibilidad del presupuesto. Son los

denominados “gastos extrapresupuestarios”, “partidas por debajo de la línea” y gastos “por la puerta de atrás”. Los fondos extrapresupuestarios son fondos de la entidad, autorizados por ley y depositados en los bancos depositarios gubernamentales, que se utilizan para gastos que no forman parte del presupuesto ni se mencionan en el documento presupuestario.<sup>138</sup> Con esta configuración común de los fondos extrapresupuestarios, los gastos o la información presupuestaria tienden a ocultar el alcance real del gasto público, los empréstitos, la deuda y la carga de intereses.<sup>139</sup> (Véase el Capítulo 3.)

Los auditores pueden utilizar las mismas orientaciones y referencias de este capítulo al evaluar los riesgos de credibilidad en la utilización de fondos procedentes de la financiación extrapresupuestaria, considerando el impacto de estas operaciones sobre la deuda pública y los pasivos contingentes (en concreto, los derivados de garantías).

## Cuadro 6.4. EFS India: La financiación extrapresupuestaria y la necesidad de su transparencia

En enero de 2021, en una presentación ante la Comisión de Finanzas de la India, el Contralor y Auditor General señaló que las cifras de déficit del gobierno central podrían ser considerablemente más elevadas que las comunicadas en el presupuesto de su gobierno. **La EFS de India** sugirió un marco político para la financiación extrapresupuestaria que debería incluir la transparencia sobre el importe, la justificación y la finalidad de la financiación.

*Fuente:* [The Economic Times \(indiatimes.com\) | La hora de la verdad - Qué es la financiación extrapresupuestaria y por qué todo el mundo quiere saberlo esta vez](https://www.economictimes.com/news/economy/finance/what-is-off-budget-financing-and-why-everyone-wants-to-know-about-it-this-time/what-is-it/slideshow/80478104.cms)

<sup>137</sup> OCDE, 2004. *OECD Journal on Budgeting, Volume 4 Issue 1*, OECD Publishing, París, <https://doi.org/10.1787/budget-v4-1-en>

<sup>138</sup> <https://www.dbm.gov.ph/wp-content/uploads/BESF/BESF2019/GLOSSARY.pdf>

<sup>139</sup> *The Economic Times (indiatimes.com)*, 2021. *Qué es la financiación extrapresupuestaria y por qué todo el mundo quiere saberlo esta vez - ¿Qué es?* <https://economictimes.com/news/economy/finance/what-is-off-budget-financing-and-why-everyone-wants-to-know-about-it-this-time/what-is-it/slideshow/80478104.cms>

## Fuentes de financiación y utilización de unidades gubernamentales subnacionales/sub-soberanas/locales y/o corporaciones gubernamentales/empresas estatales (SOE)

En muchos países, la creciente descentralización de la gobernanza significa que se asignan mayores responsabilidades y funciones a los gobiernos locales. Por ejemplo, algunos países asignan hasta la mitad de sus presupuestos nacionales a los niveles inferiores de gobierno.<sup>140</sup> La descentralización de programas sectoriales, como los de sanidad, educación y bienestar social, se considera una forma más eficaz de garantizar que los beneficiarios previstos reciban las prestaciones previstas en dichos programas. (Véase el Capítulo 1) Discernir en qué medida esto es así debería considerarse entre las prioridades de auditoría de las EFS para reforzar la credibilidad presupuestaria tanto a nivel de la ejecución del programa o del gasto de la entidad como del conjunto del gobierno.

También se anima a los auditores responsables de fiscalizar los niveles inferiores de gobierno (subnacional/local) y otros tipos de entidades gubernamentales (por ejemplo, corporaciones gubernamentales) a que utilicen esta guía para evaluar los riesgos de credibilidad de dichas entidades. Sin embargo, muchas EFS sólo tienen un mandato limitado -si es que tienen alguno- para auditar el nivel subnacional de gobierno y las corporaciones gubernamentales. Por lo tanto, en estos países con una supervisión limitada en los niveles inferiores de gobierno, el uso de los fondos por parte de las entidades podría escapar a un nivel suficiente de escrutinio y rendición de cuentas.

En la mayoría de las jurisdicciones, los accionistas de las corporaciones gubernamentales o de las empresas públicas tienen la responsabilidad principal de nombrar y/o aprobar al auditor externo, y sólo algunos gobiernos confían en las EFS para auditar las corporaciones gubernamentales/empresas públicas con el fin de evaluar el uso de los activos y las finanzas públicas y la observancia de las normativas legales.<sup>141</sup>

No obstante, los auditores que tienen autoridad para investigar los gastos de estas instituciones desempeñan un papel importante en el fomento de la credibilidad presupuestaria. Los debates y las orientaciones que se ofrecen en este capítulo hablan de la universalidad de investigar los riesgos para la credibilidad sean cuales sean las fuentes de financiación, el proceso de ejecución del presupuesto/fondo y el nivel de gobierno (entidades, instituciones o ministerios) que prestan servicios y ofrecen programas a las partes interesadas.

## Factores adicionales que afectan a la ejecución del presupuesto a nivel de programa/entidad

Entre los factores adicionales que influyen en la ejecución del presupuesto a nivel de programa/entidad se encuentran la traslación de las prioridades estratégicas del gobierno central a las entidades individuales; la adecuación y claridad de las normativas y leyes presupuestarias; y la viabilidad de los programas que se aprueban mediante enmiendas legislativas/del Congreso. Estos factores, que varían de un país a otro, suelen reflejar los poderes e intereses relativos del Ejecutivo y el Legislativo en la planificación, priorización y aprobación de los programas, así

140 Arturo Herrera Gutiérrez, 2015. "¿De qué hablamos cuando hablamos de gobiernos "subnacionales"? Blog del Banco Mundial, <https://blogs.worldbank.org/en/governance/what-are-we-talking-about-when-we-talk-about-subnational-governments>

141 OCDE, 2022. *Supervisión de los resultados de las empresas estatales: Guía de buenas prácticas para la elaboración de informes anuales agregados*, <https://web-archiv.oecd.org/temp/2022-01-28/622294-monitoring-performance-state-owned-enterprises.htm>

como las consideraciones políticas que influyen en las relaciones entre ambos poderes. Al auditar entidades y/o programas, los auditores deben tener en cuenta el marco jurídico presupuestario

y el poder y la capacidad relativos del Ejecutivo y el Legislativo para comprender mejor los diversos factores que influyen en los riesgos para la credibilidad presupuestaria en su país.

## Cuadro 6.5. Ejemplos de influencia ejecutiva y legislativa en la preparación del presupuesto y la planificación de programas

**Nigeria:** Una investigación reciente del International Budget Partnership (IBP) señala al poder Legislativo como uno de los principales impulsores de los problemas de credibilidad presupuestaria en Nigeria. El poder Legislativo tiene un poder considerable para enmendar el presupuesto y lo utiliza para modificarlo cada año. En los últimos años, los datos mostraron que el poder Legislativo contribuyó a la infrutilización del presupuesto al introducir proyectos adicionales que no pudieron llevarse a cabo.

**Filipinas:** En 2011, el Ejecutivo introdujo el Programa de Aceleración de Desembolsos (DAP, por sus siglas en inglés) como un programa de reforma destinado a agilizar el gasto público e impulsar el crecimiento económico permitiendo al Gobierno aplicar procesos racionalizados en la ejecución del presupuesto. El DAP no era un fondo, sino un mecanismo “para apoyar programas y proyectos prioritarios y de alto impacto utilizando ahorros y fondos no programados”. Dada la preocupación pública e institucional sobre la legitimidad y constitucionalidad del programa, se llevaron a cabo auditorías de los programas y proyectos financiados por el DAP y el alto tribunal celebró audiencias sobre el asunto. En julio de 2014, el alto tribunal declaró inconstitucionales tres programas del DAP.

**Brasil:** Aunque algunos cambios constitucionales han mejorado la objetividad, la transparencia y el carácter inclusivo de las enmiendas presupuestarias (sobre todo con vistas a la redistribución de recursos a las regiones más pobres), el proceso de enmienda del presupuesto también se ha vuelto más complejo y oneroso en términos de asignación de recursos. El presupuesto propuesto por el Ejecutivo puede ser enmendado por la legislatura de cuatro formas diferentes: a través de enmiendas de diputados individuales, delegaciones estatales, comisiones del Congreso y ponentes. Los actores políticos suelen aprovechar las debilidades del proceso para promover sus intereses políticos y personales, lo que a su vez afecta la viabilidad técnica y la implementación exitosa de programas y proyectos.

**Costa Rica:** El Parlamento incorpora todo un capítulo en la Ley de Presupuesto sobre ejecución presupuestaria que establece reglas de subejecución presupuestaria y condiciones para la ejecución de ciertos gastos, lo que afecta el cumplimiento de las metas anuales y la eficiencia y flexibilidad del gasto.

*Fuentes:* Nigeria: S. Atiku y J. Lakin, 2019. *¡Es increíble! Los contornos de la credibilidad presupuestaria en Nigeria*, Washington DC, IBP, <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/the-contours-of-budget-credibility-in-nigeria-ibp-2019.pdf>; Filipinas: “The Disbursement Acceleration Program” <https://www.dbm.gov.ph/wp-content/uploads/DAP/Dap%20Page/%5bSlides%5d%20Secretary%20Abad%27s%20DAP%20Presentation%20to%20the%20Senate.pdf>; COA checking Palace's spending booster program ([rappler.com](http://rappler.com)); Brasil y Costa Rica: Contribución de la EFS de Brasil y la EFS de Costa Rica para la elaboración de este capítulo.

## Factores comunes de riesgo para la credibilidad en la ejecución del presupuesto y de programas

El sistema tradicional de ejecución presupuestaria se centra en el cumplimiento, que puede lograrse cuando existen controles de entrada detallados para disminuir o evitar los excesos y las desviaciones presupuestarias.<sup>142</sup> Las desviaciones presupuestarias (exceso de gasto e infrutilización del presupuesto) pueden producirse por el incumplimiento por parte de las entidades de los límites de gasto definidos por el propio presupuesto o de las normas y reglamentos aplicables.

Los principales riesgos para la ejecución del presupuesto se refieren a si es probable que se cumplan los objetivos de déficit y si los ajustes presupuestarios determinados en la fase de elaboración del presupuesto se están aplicando según lo previsto. En el lado de los gastos del presupuesto, los riesgos se refieren a si es probable que el gasto presupuestario real se mantenga

dentro del presupuesto establecido, si se aplican cambios incidentales en las prioridades de gasto en áreas o programas específicos según lo previsto, y si se produce algún problema, como la acumulación de obligaciones de pago o la sobreestimación de los ingresos, durante la ejecución del presupuesto.<sup>143</sup>

Cualquier análisis o evaluación de la ejecución y los controles presupuestarios debe abarcar también las cuestiones relacionadas con la preparación del presupuesto, y considerar tanto los riesgos de una presupuestación repetitiva y disruptiva, como los requisitos de los controles de tesorería y los controles de cumplimiento.<sup>144</sup> Estos riesgos de credibilidad pueden producirse a pesar de contar con sistemas de ejecución presupuestaria que garanticen que los recursos utilizados para implementar las políticas se incorporan al presupuesto previsto.

Para los auditores, el punto de partida habitual para analizar los riesgos de credibilidad presupuestaria es familiarizarse con los factores de riesgo del entorno del programa/entidad fiscalizado. Un

### Cuadro 6.6. Una nota sobre la presupuestación basada en los resultados

La falta de alineación entre los gastos y los objetivos estratégicos del gobierno supone un riesgo para la credibilidad. Para abordar este problema, cuando es factible, algunos países están avanzando hacia una *presupuestación basada en los resultados*, que alinea los gastos con los objetivos y prioridades estratégicos del gobierno y constituye una herramienta importante para mejorar la orientación del rendimiento, incluida la evaluación de programas y la revisión del gasto. El presupuesto basado en los resultados, además de alinear los gastos con la estrategia, los objetivos y las prioridades del gobierno, constituye una herramienta importante para mejorar la orientación de los resultados, incluida la evaluación de programas y la revisión del gasto. (Véanse [las mejores prácticas de la OCDE para la elaboración de presupuestos basados en los resultados](#) y el Capítulo 3.)

142 Banco Asiático de Desarrollo, 1999. *Gestión del gasto público*, <https://www.adb.org/publications/managing-government-expenditure>

143 FMI (s.f.). Directrices para la gestión del gasto público—Sección 4—Ejecución presupuestaria <https://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide4.htm>

144 Banco Asiático de Desarrollo, 1999.

análisis reciente de 80 informes de auditoría de 20 países indicó que los problemas comunes de ejecución presupuestaria suelen estar relacionados con las capacidades y los procedimientos de gestión, la documentación de los gastos, la estimación de los costes/gastos, el calendario de los gastos y la generación, captura y gestión de la información sobre el rendimiento.<sup>145</sup>

Otros tipos de problemas de ejecución que pueden crear riesgos para la credibilidad del

presupuesto son la documentación deficiente de los gastos, los gastos injustificados y su utilización para fines no previstos, el incumplimiento de las leyes, normas y reglamentos, y las deficiencias de control interno. (Véase el Capítulo 2.)

Los factores clave de riesgo para la credibilidad comúnmente evaluados por los auditores sobre la ejecución del presupuesto a nivel de programa/entidad se describen en la Tabla 6.2 junto con algunas conclusiones relevantes de las EFS.

**Tabla 6.2. Factores comunes de riesgo de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad (y observaciones de la muestra)**

Factores de riesgo comunes	Muestra de observaciones de las EFS sobre los factores de riesgo
<p><b>Capacidad y procedimientos de gestión</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Incoherencias entre los sistemas de información y los marcos jurídicos.</li> <li>Procedimientos administrativos deficientes que provocan excesos o infrautilizaciones de recursos con repercusiones en la prestación de servicios.<sup>146</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La falta de reglamentos, instalaciones y mecanismos para aplicar los programas sociales contribuye a que se produzcan desviaciones durante la ejecución que conducen a un gasto insuficiente (<i>Indonesia</i>).</li> <li>Para los programas y proyectos con beneficiarios intersectoriales que son ejecutados por múltiples instituciones, la coordinación de los organismos de ejecución es fundamental para minimizar los lapsus en la planificación de los programas y la consecución de los resultados determinados (<i>Filipinas</i>).</li> </ul>
<p><b>Documentación de gastos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Falta de integración, consolidación y referencias cruzadas de todas las actividades relativas a las medidas adoptadas en materia de gasto.</li> <li>Escasa integración de la documentación en los sistemas financieros del gobierno.</li> <li>Falta de documentación (es decir, falta de informes, registros, pruebas justificativas, etc.).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Los funcionarios responsables de la ejecución de un presupuesto confundieron las clasificaciones de la información presupuestaria, lo que provocó que su declaración presupuestaria no fuera real o verdadera (<i>Egipto</i>).</li> <li>La ejecución del presupuesto no está totalmente respaldada por datos fiables y válidos sobre los beneficiarios de los programas gubernamentales (<i>Indonesia</i>).</li> </ul>

<sup>145</sup> A. Guillán Montero, 2021.

<sup>146</sup> Ibid. (A. Guillán Montero, 2021.)



Factores de riesgo comunes	Muestra de observaciones de las EFS sobre los factores de riesgo
<p><b>Estimación de costes y gastos</b></p> <p>Mala estimación de los costes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Significa que los presupuestos son inexactos, lo que puede impedir la capacidad de gasto</li> <li>Hace imposible comprobar el gasto para gestionar y prevenir los excesos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>El Ministerio de Finanzas intentó controlar los gastos globales infra-presupuestando los programas de educación y sanidad, y mediante créditos centralizados que requerían la aprobación del Ministerio de Finanzas para ser reasignados y utilizados. El resultado ha sido un mayor volumen de reasignaciones, el aumento de la burocracia, el impago de los gastos a su debido tiempo y el problema recurrente de los atrasos (Portugal).</li> </ul>
<p><b>Calendario del gasto</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>El lapso de tiempo entre la autorización y el gasto real puede facilitar un gasto no autorizado que provoque una desviación del presupuesto aprobado.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Se han producido retrasos significativos, de hasta 132 días laborables, en la tramitación de las autorizaciones específicas<sup>147</sup> que se expiden a las entidades de gasto para contraer obligaciones en su fondo de apoyo al gobierno local, que ayuda a los municipios a prestar servicios básicos a sus electores. Estos retrasos dificultan la ejecución puntual de proyectos y programas prioritarios financiados con dichos fondos, que podrían haber beneficiado a la población de las localidades (Filipinas).</li> </ul>
<p><b>Generación, captura y gestión de la información sobre el rendimiento</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>La debilidad de los sistemas de captación o recopilación de información sobre el rendimiento afecta a la suficiencia y adecuación de los indicadores de rendimiento y los objetivos de los programas y proyectos gubernamentales.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La distribución de fondos a algunos programas sociales no se realizó a tiempo, ni en la cantidad adecuada, ni a los beneficiarios previstos. Como consecuencia, se han producido desviaciones con respecto al presupuesto previsto, lo que podría socavar la eficacia del programa a la hora de cumplir las metas y los objetivos. Estos problemas se han debido a la falta de datos fiables y válidos sobre los beneficiarios, así como a un sistema de información que no está totalmente optimizado para apoyar la planificación gubernamental y la ejecución del programa (Indonesia).</li> </ul>

Fuentes: Los factores de riesgo comunes sobre la ejecución y aplicación del presupuesto se basan en el informe de A. Guillán Montero 2021. Los ejemplos de EFS se seleccionaron a partir de las respuestas a la encuesta de UNDESA/IBP a los miembros de INTOSAI realizada en 2022.

<sup>147</sup> En Filipinas, la autorización especial se denomina *Orden Especial de Autorización de Adjudicación (SARO, por sus siglas en inglés)*.

Varios de estos riesgos pueden detectarse simultáneamente al examinar la ejecución presupuestaria de programas o por entidades y pueden aparecer en combinación con riesgos de todo el gobierno. Los riesgos pueden solaparse debido a las áreas de gestión presupuestaria y de programas que atraviesan la ejecución del presupuesto y la implementación de los programas.

## 6.2. Evaluar los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad

Esta sección ofrece orientación sobre cómo pueden tenerse en cuenta los riesgos para la credibilidad presupuestaria en el trabajo de auditoría a nivel de programa/entidad -planificación de la auditoría, realización de los procedimientos de auditoría/respuestas a los riesgos, evaluación de la evidencia y formación de conclusiones y recomendaciones- y teniendo en cuenta el mandato, las capacidades y los recursos de la EFS. A la hora de evaluar los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad, los auditores pueden seguir el proceso de auditoría típico que implementan la mayoría de las EFS y aplicar las normas de auditoría pertinentes, tal y como se ha presentado anteriormente en el Capítulo 2.

### Planificación

La planificación de una auditoría que examine los riesgos para la credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad es necesaria tanto en la fase estratégica como en la de encargo de auditoría. Estas actividades de planificación pueden dar lugar a la identificación de áreas y programas críticos de auditoría (tema/s de auditoría) que probablemente afecten a la credibilidad presupuestaria.

### Planificación estratégica

Como parte del proceso de planificación estratégica, una EFS puede proporcionar instrucciones claras de auditoría a sus auditores sobre cómo determinar, formular y aplicar planes y procedimientos de auditoría que tengan en cuenta los riesgos de credibilidad desde el principio del año fiscalizado. El plan estratégico de auditoría o un plan similar de alto nivel de una EFS debería convertirse en el documento guía a nivel institucional que conduzca en esta dirección.

A través del enfoque de auditoría estratégica en la planificación, las EFS pueden examinar hasta qué punto las entidades han articulado sus metas y objetivos que contribuyen al desarrollo sostenible a nivel nacional.<sup>148</sup> Además, las EFS pueden examinar si las entidades han desarrollado estrategias para alcanzar los objetivos y si se utilizan pruebas sobre los resultados y la planificación estratégica, la asignación de recursos públicos, el seguimiento, la evaluación y la elaboración de informes.<sup>149</sup> Una forma de hacerlo es detallando el número de auditorías objetivo de programas y entidades, así como las necesidades de formación y los recursos que se requieren en el plan estratégico de la EFS, que será apoyado, supervisado e implementado por los planes operativos anuales de la EFS. Con esta articulación vertical de las prioridades a auditar, los auditores que evalúen la credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad estarán debidamente comprometidos con el/los tema/s de auditoría seleccionado/s.

Las EFS pueden tener diferentes enfoques para identificar el universo de áreas críticas a fiscalizar. A modo de ejemplo, en el Cuadro 6.7 se presenta la práctica de la EFS de Bulgaria.

148 INTOSAI Rusia (s.f). "Auditoría estratégica", <https://intosairussia.org/chair-goals/strategic-audit.html>

149 Ibid.

## Cuadro 6.7. Determinación de las áreas de investigación para una auditoría de cumplimiento del presupuesto a nivel de entidad en Bulgaria

Los auditores identifican tres grupos de actividades en función de su relación con el proceso presupuestario:

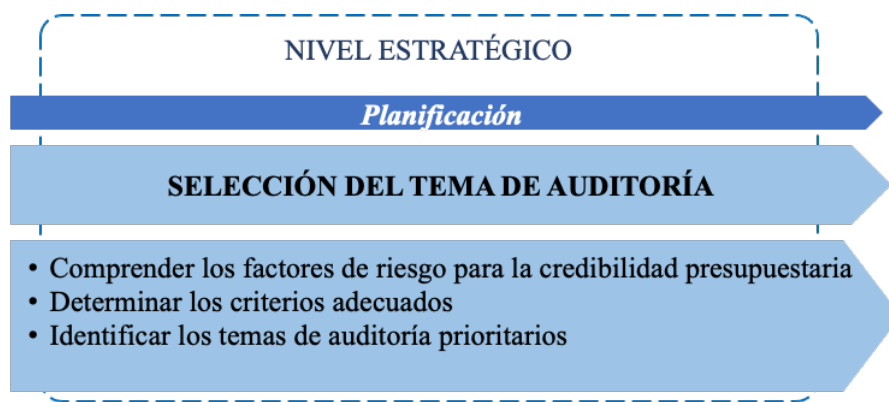
- Áreas relacionadas con la ejecución de la parte de ingresos del presupuesto que incluye procesos/subprocesos de planificación, administración de ingresos y ejecución de la parte de ingresos de la entidad (procedimiento presupuestario, ejecución de ingresos fiscales y no fiscales, ingresos procedentes de los fondos de la Unión Europea, otros).
- Áreas relacionadas con la ejecución de la parte de gastos del presupuesto, que se refiere a la asunción de obligaciones y la realización de gastos (gastos de personal, costes de mantenimiento, gastos de capital, gastos de contratación pública, gastos profesionales, de formación y reciclaje, etc.).
- Áreas relacionadas con la adquisición, gestión y enajenación de bienes inmuebles que incluye la planificación, el préstamo de bienes inmuebles, la provisión de alojamiento, la compra y las donaciones a favor del Estado, entre otras.

Estas áreas se analizan según dos criterios principales:

- Según las funciones (poderes) de la entidad.
- Relaciones de la actividad específica con el proceso presupuestario (ingresos de la actividad y protección de la propiedad de la entidad).

Fuente: Contribución de la EFS de Bulgaria a la encuesta 2022 de UNDESA/IBP.

Figura 6.2.1 Actividades en la selección del tema de auditoría



## Selección del tema de auditoría

Determinar la prevalencia de los riesgos de credibilidad en los programas y áreas críticos debería ser el primer paso para evaluar estos riesgos en las auditorías a nivel de programa/entidad. Las EFS pueden utilizar una matriz de factores de riesgo (véase la Tabla 6.3) para identificar las áreas de alto riesgo como posibles temas de auditoría para las evaluaciones de los riesgos de credibilidad y una matriz de criterios de decisión (véase el Cuadro 6.7) para seleccionar cuáles de estos temas serán sometidos a una auditoría. A continuación se presentan los pasos esenciales para seleccionar el tema de auditoría (es decir, comprender los factores de credibilidad del presupuesto/aplicar los factores de riesgo a la planificación de la auditoría, determinar los criterios adecuados e identificar los temas prioritarios de auditoría) y se apoyan con la presentación de posibles herramientas para facilitar estas acciones. Las EFS tienen prácticas diferentes en la realización de estos pasos dependiendo de sus contextos,

procedimientos internos, enfoques de auditoría, herramientas de auditoría, etc.

### (i) Comprender los factores de riesgo de credibilidad presupuestaria

El conocimiento de los factores de riesgo de credibilidad (tal y como se presentan en este capítulo) y de otros factores relevantes del contexto del país/la EFS es importante y valioso. Los auditores también deben comprender qué programas sectoriales y actividades gubernamentales actuales se consideran críticos o de gran importancia.

En el Capítulo 2 se ofrecen criterios y preguntas útiles que los auditores podrían tener en cuenta a la hora de seleccionar la credibilidad presupuestaria como tema de fiscalización. Estos incluyen, entre otros, una evaluación de la relevancia y la importancia de la credibilidad presupuestaria en el contexto nacional. En la Tabla 6.3 se presenta un proceso de muestra para evaluar las áreas críticas para una auditoría a nivel de programa/entidad.

**Tabla 6.3. Matriz ilustrativa de factores de riesgo**

Áreas críticas para la auditoría	Factores de riesgo*						Total
	i	ii	iii	iv	v	vi	
Programas sectoriales y entidades responsables**							
1. Servicios sociales (por ejemplo, sanidad, educación, programas de protección social, etc.)	✓	✓	✓	-	✓	-	4
2. Servicios económicos (por ejemplo, infraestructuras, reforma agraria, agricultura, comunicaciones, etc.)	✓	✓	✓	✓	✓	-	5
3. Servicios públicos generales (por ejemplo, administración general, orden público, seguridad, etc.)	✓	✓	✓	-	✓	-	4
4. Carga de la deuda (por ejemplo, servicio de la deuda, pago de intereses, etc.)	✓	✓	✓	-	✓	-	4

Áreas críticas para la auditoría	Factores de riesgo*						Total
	i	ii	iii	iv	v	vi	
5. Defensa (por ejemplo, seguridad interior)	✓	✓	✓	✓	✓	-	5
A nivel gubernamental							
6. Adquisiciones	✓	✓	✓	✓	✓	-	5
7. Nóminas (sueldos y salarios, servicios de personal)	-	✓	✓	-	✓	-	3
8. Otros	-	-	-	-	-	-	-

\***Factores de riesgo:** (i) Capacidad y procedimientos de gestión; (ii) Documentación de los gastos; (iii) Calendario de gastos; (iv) Estimación de costes y gastos; (v) Generación, captura y gestión de la información sobre el rendimiento; (vi) Otros identificados según el contexto del país/IAE.

\*\*Los programas específicos y las entidades responsables pueden considerarse en la evaluación real.

En la matriz de factores de riesgo, las EFS pueden modificar el alcance de las clasificaciones en cuanto a los programas sectoriales e incluir programas específicos en función de su relevancia para la credibilidad del presupuesto. Por ejemplo, de acuerdo con la Carta Magna de la Mujer de Filipinas, los auditores pueden considerar los factores de riesgo de género y desarrollo (GYD), en particular sobre la asignación y utilización de los fondos GYD por entidad. Para la documentación, los auditores deben incluir comentarios y la justificación de la calificación por área crítica.

La idea de este ejercicio es ayudar a los auditores a comprender y aclarar entre ellos la aparición de problemas de credibilidad y factores de riesgo en importantes áreas de auditoría de programas y actividades gubernamentales. El área o áreas de auditoría críticas que reúnan el mayor número de factores de riesgo se considerarán de alto riesgo y podrán ayudar a priorizar el trabajo de auditoría.

## (ii) Determinar los criterios adecuados

Una vez identificados los programas o actividades de alto riesgo, las EFS identificarán el tema de auditoría utilizando diversos criterios. Las EFS se remitirán a sus políticas internas para los criterios y,

dependiendo de su flexibilidad, podrán desarrollar sus propios criterios y procedimientos de selección para elegir los temas de auditoría. Aparte de las leyes, normas y reglamentos nacionales que puedan requerir una auditoría de determinados programas o actividades gubernamentales, se espera que las EFS/auditores consideren la materialidad (todos sus aspectos apropiados), la importancia, los riesgos, la auditabilidad y el impacto, entre otros criterios de selección. Especialmente en el caso de los programas, el auditor también puede considerar los compromisos con las normas, las medidas y los resultados adoptados por la dirección de la entidad fiscalizada, incluidos los objetivos específicos.

Además de revisar los programas prioritarios en cuanto al riesgo de credibilidad presupuestaria, según la Tabla 6.3, las EFS deben considerar la credibilidad presupuestaria dentro de cada uno de los criterios que elijan priorizar. Los criterios para identificar los temas de auditoría, sus respectivas descripciones y su relevancia para la credibilidad presupuestaria se presentan en el Anexo 6.1. Derivado de la Directriz de las Normas de Auditoría de Desempeño de la INTOSAI sobre la Selección de Temas de Auditoría de Desempeño<sup>150</sup>.

<sup>150</sup> INTOSAI-IDI, 2021. *Manual de aplicación de las ISSAI de auditoría de rendimiento*. <https://www.idi.no/work-streams/professional-sais/work-stream-library/performance-audit-issai-implementation-handbook>

El Anexo 6.1 pretende ser un recurso útil para guiar a las EFS a través de este proceso.

**(iii) Identificar los temas de auditoría prioritarios**

Después de establecer los criterios, las EFS pueden evaluar los programas/actividades de alto riesgo en función de los mismos para identificar el tema de auditoría. Una forma de que una EFS determina y documenta sus prioridades

estratégicas de auditoría para un periodo determinado es mediante una Matriz de Criterios de Decisión, utilizando una plantilla y unos pasos como los que se ilustran en el Cuadro 6.8.

Al identificar los temas prioritarios de auditoría a nivel estratégico, las EFS tendrán en cuenta los recursos y las capacidades internas necesarios, así como la finalidad y el impacto de sus resultados.

**Cuadro 6.8. Matriz de criterios de decisión para determinar los temas de auditoría para la credibilidad presupuestaria**

El peso de cada criterio puede ser decidido por la EFS o los auditores, dependiendo del contexto de la EFS. Cada programa/actividad se puntuará en función de los criterios y se calculará una puntuación ponderada en consecuencia. Una vez analizados y puntuados todos los programas/actividades, la EFS deberá clasificarlos en función de su puntuación ponderada agregada. El programa/actividad con la puntuación más alta se considerará prioritario para la auditoría.

**Plantilla de matriz de selección de temas de auditoría**

Criterios	Peso*	Tema 1		Tema 2		Tema 3		Tema 4	
		Puntuación	Puntuación ponderada	Puntuación	Puntuación ponderada	Puntuación	Puntuación ponderada	Puntuación	Puntuación ponderada
Materialidad	xx								
Posible impacto	xx								
Mejora	xx								
Interés legislativo o público	xx								
Riesgos para las EFS	xx								
Relevancia	xx								
Puntualidad	xx								
Auditabilidad	xx								
Otras obras importantes previstas o en curso	xx								
Solicitud de auditoría	xx								
Puntuación ponderada agregada	100								
Rango									

\*La EFS tiene flexibilidad para asignar puntos para los criterios seleccionados dependiendo de su contexto

Esto también orienta a las EFS a la hora de decidir el enfoque más práctico para auditar la credibilidad, ya sea realizar las auditorías con (1) un enfoque exclusivo en la credibilidad presupuestaria de un programa/entidad; o (2) integrar los objetivos/preguntas de auditoría alineados con la credibilidad presupuestaria en otras áreas/temas generales de auditoría; o (3) relacionar los hallazgos con la credibilidad presupuestaria. (Véase el Capítulo 2.)

## Encargo de auditoría

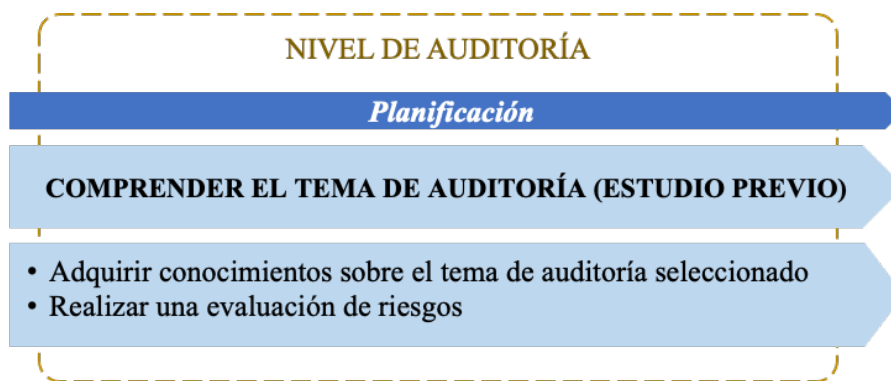
Las consideraciones estratégicas se convierten en importantes puntos de entrada para el proceso de planificación de la auditoría. Una vez seleccionado y definido el tema de la auditoría,

comienza la planificación a nivel de auditoría individual. El proceso de planificación a nivel de auditoría individual depende de la adquisición de un conocimiento sólido del trabajo de los programas o entidades que se van a auditar y de la comprensión del tema de auditoría.

## Comprender el tema de la auditoría / Estudio previo

El estudio previo incluye dos actividades para garantizar que el auditor tenga un conocimiento suficiente del programa o la entidad que se va a auditar: (i) adquirir conocimientos sobre el tema de auditoría seleccionado, y (ii) realizar una evaluación de los riesgos.

Figura 6.2.2 Actividades en la comprensión del tema de auditoría (estudio previo)



Basándose en estas dos actividades, el auditor debe ser capaz de evaluar si la auditoría es realista, alcanzable y probablemente útil.

### (i) Adquirir conocimientos sobre el tema de la auditoría

Los auditores suelen informarse sobre los resultados de la fiscalización de un programa o entidad de años anteriores.<sup>151</sup> En algunas EFS, como Filipinas, que siguen un enfoque de fiscalización por residencia, los auditores adquieren un amplio conocimiento práctico

de las operaciones de las entidades que se les asignan. Recopilan información para comprender la organización y las operaciones de las entidades, los principales programas y actividades, los resultados de auditorías anteriores, etc.

Los auditores pueden remitirse a las fuentes de información resumidas en la Tabla 6.4 para comprender mejor la ejecución presupuestaria a nivel de programa/entidad en relación con la muestra de factores de riesgo de credibilidad.

<sup>151</sup> El enfoque de la auditoría de residencia significa que los equipos de auditoría tienen su oficina en los organismos asignados.

**Tabla 6.4. Fuentes comunes de información sobre programas/entidades por factor de riesgo de credibilidad presupuestaria\***

Factores de riesgo	Fuentes de información
Capacidad y procedimientos de gestión	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Presupuesto del Estado/ley de créditos generales</li> <li>• Detalles del programa/proyecto/actividades y directrices/reglamentos de aplicación</li> <li>• Plan de trabajo y calendario de los programas</li> <li>• Perfil de los ejecutores del programa auditado (por ejemplo, capacidades, el mandato sobre las personas u oficinas que llevan a cabo el trabajo)</li> <li>• Sistema de información a disposición de los gestores</li> <li>• Leyes orgánicas o delegaciones que establezcan las funciones y responsabilidades de la organización</li> </ul>
Documentación de gastos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentos oficiales que autorizan a los organismos gubernamentales a contraer obligaciones</li> <li>• Planes de compras públicas</li> <li>• Uso de un SIGF integrado, existencia de registros en papel, recibos y otros documentos relacionados</li> </ul>
Calendario del gasto	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Recibos oficiales/documentos de asignación/desembolso de efectivo</li> <li>• Informes de rendimiento y rendición de cuentas de los organismos de ejecución</li> <li>• Sistemas de información financiera</li> </ul>
Estimación de costes y gastos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Parámetros presupuestarios</li> <li>• Propuestas presupuestarias de programas/agencias</li> <li>• Informes de rendimiento y rendición de cuentas de los organismos de ejecución</li> <li>• Informes de ejecución presupuestaria</li> </ul>
Generación, captura y gestión de la información sobre el rendimiento	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Normas y directrices gubernamentales sobre informes de rendimiento y rendición de cuentas</li> <li>• Informes de rendimiento y rendición de cuentas de los organismos de ejecución</li> </ul>

\* El auditor puede obtener información de otras fuentes en función del entorno, si lo considera pertinente

**(ii) Realizar una evaluación de riesgos**

A nivel del encargo de auditoría, los auditores identifican los riesgos de credibilidad presupuestaria que pueden obstaculizar la consecución de los objetivos del programa o de las entidades. Estos datos, así como toda la información recopilada desde la selección del

tema de auditoría hasta las actividades del estudio previo, se consolidarán en el proceso de evaluación de riesgos. (Los factores de riesgo comunes durante la ejecución del presupuesto se explicaron anteriormente en este capítulo). Se espera que los auditores identifiquen los riesgos específicos y los definan, como se ilustra en la Tabla 6.3.



Identificar las causas profundas de los riesgos de credibilidad presupuestaria permite a los auditores comprenderlos mejor y explorar un conjunto de respuestas de auditoría más específicas. Esto ayuda a los auditores a hacer recomendaciones más perspicaces a las entidades sobre los riesgos y los controles para prevenirlos. Los auditores pueden utilizar diversas herramientas para la identificación y el análisis de las causas raíz para complementar su análisis inicial de las causas potenciales de los riesgos (por ejemplo, 5Porqués, diagrama de Ishikawa y análisis del árbol de problemas).<sup>152</sup> Véase también el Cuadro 7.1 del Capítulo 7.

La identificación de cuentas y actividades específicas de la administración permite a los auditores evaluar si la entidad ha realizado algunos procedimientos de control en relación con sus requisitos para el control interno de la ejecución del presupuesto.

Asimismo, un elemento importante de la evaluación de riesgos es la identificación de respuestas para abordar cada uno de los riesgos identificados. En general, la auditoría es una forma de responder a los riesgos. Al integrar el tema de la credibilidad presupuestaria en una auditoría, los auditores deben asegurarse de que las respuestas a los riesgos los abordan de forma eficaz, ya que la elección de los procedimientos de auditoría

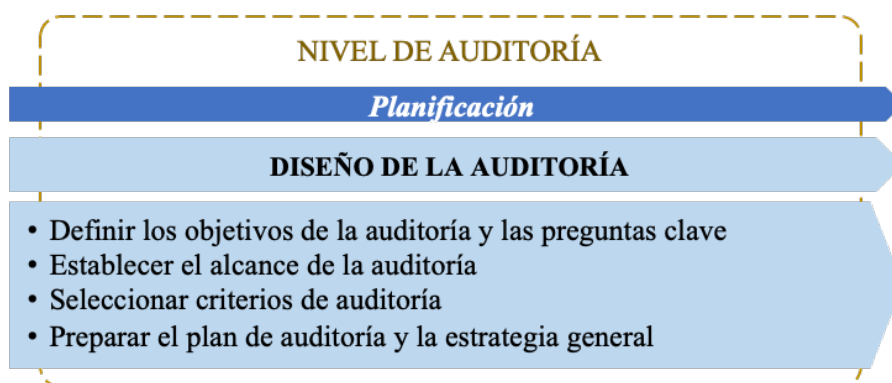
dependerá de la evaluación de riesgos o del análisis de problemas.<sup>153</sup> La evaluación de riesgos también orienta a los auditores en la formulación de los objetivos, el alcance y las preguntas de auditoría, en particular sobre el tema de la credibilidad presupuestaria.

En la Tabla 6.5 se presentan los posibles riesgos y ejemplos ilustrativos, así como los objetivos de auditoría y las preguntas de auditoría específicas relacionadas con cada factor de riesgo.

## Diseño de la auditoría

Una auditoría bien diseñada que examine los riesgos de credibilidad presupuestaria se basa en objetivos, preguntas y criterios cuidadosamente seleccionados, que deben estar informados por la planificación y las actividades del estudio previo y claramente documentados. Los riesgos de credibilidad pueden ser el objeto exclusivo de una auditoría independiente o integrarse en un ámbito de auditoría más amplio/regular. El diseño de la auditoría implica la formulación de objetivos de auditoría claros y pertinentes, preguntas clave y la identificación de criterios de auditoría, entre otros elementos que estarían respaldados por la documentación de los planes y la estrategia de auditoría.

Figura 6.2.3 Actividades del diseño de la auditoría



<sup>152</sup> La Fundación Canadiense para la Auditoría y la Rendición de Cuentas prescribe el uso de herramientas de análisis de las causas profundas en las auditorías de desempeño en su documento de debate sobre "Una mejor integración del análisis de las causas profundas en la auditoría del sector público", <https://www.caaf-fcar.ca/images/pdfs/research-publications/RootCauseAnalysisEN.pdf>

<sup>153</sup> Los auditores pueden consultar la ISSAI 100/49, <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>

**(i) Definir los objetivos de la auditoría y las preguntas clave**

La definición de los objetivos y del alcance de la auditoría está estrechamente relacionada con la decisión de la EFS sobre el enfoque de la auditoría. Se anima a los auditores a formular objetivos y preguntas de auditoría específicos relacionados con la credibilidad presupuestaria para todas las auditorías, no sólo para aquellas que se centren en los riesgos de credibilidad presupuestaria o integren este ángulo. Si una auditoría no incluye objetivos o preguntas específicos relacionados con la credibilidad presupuestaria, los auditores

deben asegurarse de que los objetivos de la auditoría sean lo suficientemente flexibles como para relacionar los hallazgos prospectivos con la credibilidad presupuestaria, según sea necesario, durante la redacción de las conclusiones. (Véanse ejemplos en la Tabla 6.5.)

Para integrar el concepto de credibilidad presupuestaria, los auditores parten de los riesgos identificados y determinan los objetivos y/o preguntas adecuados. Los auditores pueden desglosar los objetivos de la auditoría en preguntas de auditoría específicas para asegurarse de que los objetivos de la auditoría

**Tabla 6.5. Ejemplos de preguntas de auditoría para evaluar los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa**

Factor de riesgo	Riesgo específico	Declaración de riesgo	Objetivo de auditoría*	Preguntas específicas de auditoría	Credibilidad presupuestaria - integración en la auditoría
Capacidad y procedimientos de gestión	Incoherencias entre los sistemas de información.	Los deficientes sistemas de control interno de la entidad no proporcionan objetivos precisos ni/o la identificación de los beneficiarios de los programas, lo que puede dar lugar a que el presupuesto se sobrepase o se quede corto.	(AC) Comprobar si los beneficiarios del programa fueron seleccionados de acuerdo con las cualificaciones/criterios prescritos.  (AD) Determinar en qué medida el programa alcanzó sus metas y objetivos.  Determinar si los fondos del programa se utilizaron para el fin previsto (se distribuyeron a los beneficiarios previstos).	1. ¿Existen criterios establecidos para la identificación de los beneficiarios?  2. ¿Se basa el proceso de selección/focalización en los criterios establecidos?  1. ¿Se gastó el presupuesto total del programa de acuerdo con los objetivos del mismo? ¿Cuáles son las causas de las desviaciones, en su caso?  2. ¿Existen mecanismos de control para garantizar que  a. ¿Los beneficiarios de los programas a los que se dirige son captados de forma precisa y completa en el sistema?  b. ¿Sólo los beneficiarios cualificados son destinatarios del programa?	Visión amplia de la credibilidad del presupuesto: evaluación de los sistemas de control interno, como refuerzo/protección de la credibilidad del programa auditado  Podría ser el enfoque exclusivo de la auditoría o integrarse en otra auditoría..

Factor de riesgo	Riesgo específico	Declaración de riesgo	Objetivo de auditoría*	Preguntas específicas de auditoría	Credibilidad presupuestaria - integración en la auditoría
Documentación de gastos	Mala estimación de costes y gastos	Los gastos efectuados por la entidad pueden no estar relacionados con la finalidad del programa.	(AF) Determinar si los gastos registrados del programa están respaldados con la documentación adecuada.	Los gastos de programa registrados: 1. ¿Están apoyados con documentación válida (ocurrencia)? 2. ¿Están reflejados en las cantidades adecuadas/correctas (precisión)? 3. ¿Están registrados en el periodo contable adecuado (corte)? 4. ¿Están incluidos en la cuenta (clasificación) adecuada?.	De acuerdo con la definición estándar de credibilidad presupuestaria: la auditoría se centra en la fiabilidad de los gastos del programa  Podría integrarse en otra auditoría o relacionar los resultados de la auditoría con la credibilidad del presupuesto. (Capítulo 2)
Calendario del gasto	Gastos no autorizados  Retraso en el gasto	Se puede incurrir en gastos de programa más allá del periodo autorizado/periodo presupuestario que: (a) faciliten el gasto no autorizado de la entidad, o (b) afecten a la prestación eficaz de los servicios.	[AC/AF/AD] Determinar si el presupuesto asignado al programa se gasta/utiliza dentro del periodo presupuestario.	1. ¿Los gastos comunicados se han efectuado dentro del periodo del informe/ periodo presupuestario? ¿Hay gastos incurridos más allá del periodo presupuestario? 2. ¿Cuáles son los factores/razones que contribuyeron al gasto inoportuno? 3. ¿Cómo ha afectado el retraso en la utilización de los fondos del programa a la prestación de servicios/objetivos del programa?	Puede ser estándar (calendario del gasto) o una visión amplia de la credibilidad del presupuesto (factores que afectan a la puntualidad del gasto).  Podría ser el enfoque exclusivo de la auditoría o integrarse en otra auditoría

\*AC=auditoría de cumplimiento; AF=auditoría financiera; AD=auditoría de desempeño

cubren suficientemente los riesgos identificados (Tabla 6.5). La formulación de preguntas de auditoría específicas orienta a los auditores en el proceso de recopilación de datos y en el análisis de la información en las siguientes fases

del proceso de auditoría. En una fase temprana del proceso, el auditor puede determinar si es probable que las preguntas de auditoría seleccionadas den lugar a recomendaciones constructivas.

## (ii) Establecer el alcance de la auditoría

La definición del alcance de la auditoría establece los límites de la misma. Como se ha comentado anteriormente, la EFS debe decidir el enfoque o la estrategia, ya sea realizar una auditoría centrada exclusivamente en la credibilidad presupuestaria a nivel de entidad/programa o integrar una evaluación de los riesgos de credibilidad dentro de una auditoría a nivel de programa/entidad. En cualquiera de los dos casos, los auditores deben ser capaces de limitar el alcance de la auditoría para centrarse en los riesgos de credibilidad significativos que guarden relación con los objetivos de la auditoría.

Para decidir el alcance de la auditoría, los auditores tienen en cuenta el periodo de tiempo de las operaciones del programa o entidad que se va a cubrir y la ubicación geográfica (localidad de la entidad) que se va a abarcar en la auditoría.

## (iii) Seleccione los criterios de auditoría<sup>154</sup>

Al auditar programas y entidades, los auditores primero examinan y evalúan las leyes, normas y reglamentos nacionales para identificar los criterios de auditoría adecuados en los que basar sus procedimientos de fiscalización. Estos criterios son los más relevantes, ya que proporcionan conjuntos de directrices e información importante sobre el marco de gobernanza del sector público y las características específicas de la gestión presupuestaria en el contexto del país. El auditor también puede tener en cuenta las normas, las medidas y los compromisos de rendimiento adoptados por la dirección del programa o la entidad, incluidos los objetivos específicos.

Los auditores también pueden identificar los criterios de auditoría pertinentes para evaluar los riesgos de credibilidad de la ejecución

presupuestaria a nivel de programa/entidad en las normas y buenas prácticas internacionales.<sup>155</sup>

## (iv) Preparar el plan de auditoría y la estrategia general

Los auditores deben remitirse a sus directrices internas sobre la preparación del plan de auditoría, el programa de auditoría, la matriz de diseño de auditoría, etc., según el tipo de auditoría que se vaya a realizar. Sin embargo, al preparar estos documentos de auditoría, los auditores deben asegurarse de que el enfoque en la credibilidad presupuestaria o la integración de una perspectiva de credibilidad presupuestaria se refleje claramente en dichos planes y documentos (por ejemplo, proporcionando objetivos o preguntas de auditoría centrados en la credibilidad presupuestaria en los programas de auditoría). Estos planes de auditoría proporcionan a los auditores una orientación a medida que se adentran en la realización de la auditoría, pero también pueden ajustarse y perfeccionarse según sea necesario teniendo en cuenta los resultados que vayan surgiendo a lo largo del proceso de auditoría.

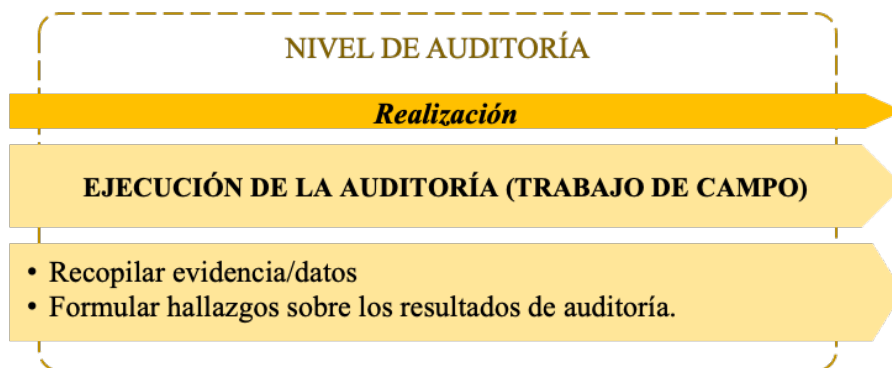
## Realización de la auditoría

La realización de la auditoría se refiere a las actividades necesarias para ejecutar todos los elementos de auditoría que han sido planificados por los auditores. En esta fase, los auditores deben obtener pruebas de auditoría suficientes y apropiadas para establecer los resultados de la auditoría, extraer conclusiones pertinentes en respuesta a los objetivos y preguntas de la auditoría y emitir recomendaciones. Estas actividades implican la consulta/comunicación con la entidad auditada y la recopilación eficaz de datos y pruebas. Es fundamental que los auditores

<sup>154</sup> Obsérvese que los "criterios de selección" presentados en el Cuadro 6.7 se refieren a los pasos a nivel estratégico para decidir qué auditar de entre los numerosos programas, proyectos y actividades, mientras que los "criterios de auditoría" son los puntos de referencia utilizados para evaluar la materia (programas auditados), ISSAI 100/27.

<sup>155</sup> Muchas de estas mejores prácticas y normas se analizan en el Capítulo 1.

Figura 6.2.4 Actividades de ejecución de la auditoría



analicen y evalúen los datos y las pruebas teniendo en cuenta la credibilidad presupuestaria reflejada en los objetivos y las preguntas de la auditoría. Al realizar la auditoría, los auditores deben seguir el plan de auditoría (que debe ajustarse si es necesario) y llevarla a cabo de acuerdo con las normas de auditoría adoptadas por la EFS.

### Ejecución de la auditoría (trabajo de campo)

#### (i) Recoger evidencia

Recopilar pruebas suficientes y adecuadas. Unos objetivos y procedimientos de auditoría bien elaborados permiten a los auditores recopilar eficazmente información y datos que se convierten en evidencia para apoyar el análisis de la credibilidad del presupuesto. Los auditores deben estar alerta ante posibles problemas o debilidades en la información y los datos que recopilan, ya que esto puede afectar a la fiabilidad, validez, suficiencia y pertinencia de

las pruebas. El ejercicio de un juicio profesional sólido es especialmente necesario para evaluar si la cantidad y la calidad de la evidencia permitirán llegar a conclusiones adecuadas o si es necesario considerar fuentes alternativas de evidencia.

#### (ii) Formular conclusiones sobre los resultados de la auditoría

Las conclusiones de la auditoría son el resultado de la comparación entre los criterios de auditoría (“lo que debería ser”) y la condición (“lo que es”, la identificación de la causa de cualquier desviación de los criterios (“por qué hay una desviación de los criterios”), el efecto de dicha desviación (“cuáles son las consecuencias”) y una evaluación de las pruebas disponibles.<sup>156</sup> Al auditar los riesgos para la credibilidad presupuestaria de un programa o entidad, los auditores siguen las normas y prácticas de auditoría adoptadas para la documentación y el análisis de los resultados de la auditoría. En la Tabla 6.6 se ofrece una ilustración de un hallazgo de auditoría real (el Capítulo 7 también aborda los hallazgos de auditoría).

156 INTOSAI-HDI, 2021. *Manual de implantación de las ISSAI de auditoría de desempeño*.

**Tabla 6.6. Ejemplo de hallazgo de auditoría a nivel de programa relacionado con la credibilidad del presupuesto\***

Factores de riesgo	Riesgos específicos	Objetivo de la auditoría [AD=auditoría de desempeño; AC=auditoría de cumplimiento; AF=auditoría financiera].	Hallazgos reales de la EFS asociados a los factores de riesgo y a los riesgos específicos
Capacidad y procedimiento de gestión	Incoherencias entre los sistemas de información	[AD] Determinar en qué medida el programa ha alcanzado sus metas y objetivos.  [AD] Determinar si los fondos del programa se utilizaron para el fin previsto (se distribuyeron a los beneficiarios previstos).	“La distribución de algunos programas de asistencia del gobierno no se lleva a cabo totalmente a tiempo, en la cantidad adecuada, [ni] a los destinatarios previstos.
Calendario del gasto	Gastos no autorizados y gastos retrasados	[AC/AF/AD] Determinar si el presupuesto asignado al programa se ha gastado/utilizado dentro del periodo presupuestario.	Las desviaciones del plan previsto, tal y como figura en los documentos presupuestarios, [socavarán] la eficacia de los programas de asistencia.”

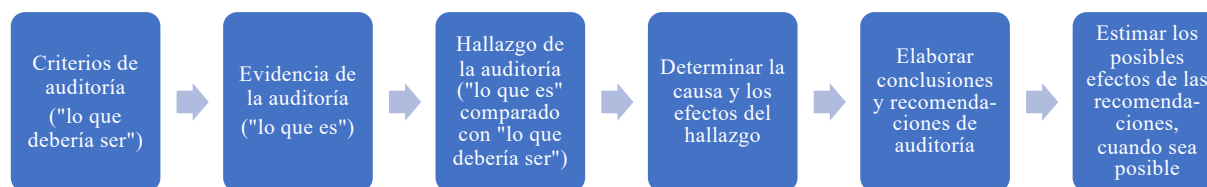
### iii. Vincular los hallazgos relevantes con el rendimiento de la entidad auditada

Al realizar auditorías relacionadas con la credibilidad presupuestaria, se anima a los auditores a vincular sus hallazgos de las desviaciones presupuestarias con el rendimiento del programa/entidad auditado. El proceso del auditor de analizar las pruebas, desarrollar conclusiones y elaborar recomendaciones es una herramienta fundamental para abordar las áreas en las que los programas/entidades

demuestran prácticas deficientes y, por lo tanto, en las que la credibilidad presupuestaria es débil. Las Directrices de Auditoría de Desempeño de la ASOSAI sugieren un proceso adaptado para vincular la evidencia, las conclusiones y las recomendaciones.<sup>157</sup> Los auditores pueden adoptar este proceso para las auditorías sobre credibilidad presupuestaria con el fin de informar a los usuarios del presupuesto, a las entidades y a las partes responsables sobre las posibles oportunidades de mejora. (Véase la Figura 6.3.)

157 ASOSAI, 2000. *Directrices de Auditoría de Desempeño de ASOSAI*. <https://www.eurosai.org/en/databases/products/ASOSAI-Performance-Auditing-Guidelines/>

**Figura 6.3 Proceso genérico para vincular pruebas, conclusiones y recomendaciones**



Fuente: Adoptado del manual de Auditoría de Desempeño de ASOSAI.

## Informes y seguimiento

Las auditorías que examinan los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad deben observar los requisitos de información establecidos por la EFS respectiva, basándose en su marco legal y sus acuerdos institucionales. El objetivo de la emisión de informes de auditoría, recomendaciones de auditoría y seguimiento de las recomendaciones es proporcionar a las entidades y a los usuarios del presupuesto la oportunidad de mejorar la gestión del presupuesto y de los programas. El Capítulo 7 proporciona ejemplos e información práctica.

## 6.3. Retos y lecciones aprendidas

Las auditorías del presupuesto a nivel de programa/entidad siempre han cubierto los riesgos y los elementos importantes de la ejecución presupuestaria, pero pocas EFS han vinculado la credibilidad del presupuesto y los conceptos relacionados con los hallazgos, conclusiones y recomendaciones reales de auditoría. El estudio y las discusiones en el desarrollo de este manual anticiparon retos significativos pero también lecciones que ayudarían a los auditores a llevar adelante este trabajo.

## Retos clave en la evaluación de los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad

**a) Mandato e independencia de la EFS.** Las EFS con un mandato y una independencia limitados pueden encontrar un reto a la hora de incluir auditorías de credibilidad presupuestaria en su trabajo, ya que hacerlo requeriría enmiendas constitucionales o el apoyo de las partes interesadas para examinar la credibilidad presupuestaria de ciertos programas y entidades. Los desafíos sobre el mandato y la independencia tienen un efecto general sobre otros aspectos organizativos de una EFS, como la justificación de recursos y capacidades para nuevas auditorías de temas específicos, el establecimiento del enfoque/alcance de la auditoría y el acceso a los datos, entre otros.

**b) Recursos y capacidades de la EFS.** A las EFS que no están familiarizadas con el concepto de credibilidad presupuestaria les puede resultar difícil aprovechar al máximo sus recursos humanos y sus conocimientos institucionales sobre la materia, así como desarrollar estrategias y herramientas para llevar a cabo las auditorías. Las aptitudes de los auditores también afectan al alcance y la calidad de la auditoría que realizan sobre la implementación de las leyes



y reglamentos presupuestarios en toda la EFS. Las EFS deberían considerar la creación de capacidades sobre auditorías de credibilidad presupuestaria y hacer hincapié en la importancia de basarse en las políticas públicas y las regulaciones como criterios de auditoría para minimizar las interpretaciones variadas.

**c) Determinación del enfoque de la auditoría (auditorías de credibilidad presupuestaria exclusivas o integradas).** Las EFS suelen enfrentarse al reto de tener demasiados programas y entidades que auditar en su cartera. Esto puede hacer aún más difícil para los auditores determinar si centrar una auditoría exclusivamente en la credibilidad presupuestaria o integrar una perspectiva de credibilidad presupuestaria en otra auditoría. Este reto podría abordarse con instrucciones claras de auditoría por parte de la autoridad fiscalizadora competente y/o concienciando a la alta dirección de la EFS sobre el valor de incorporar la credibilidad presupuestaria en las auditorías.

**d) Acceso y calidad de la información y los datos.** La auditoría a nivel de programa/entidad requiere información y datos específicos, oportunos y fiables. El reto de tener acceso a la información y a los datos de una entidad está relacionado con el mandato y la independencia de una EFS y con las políticas y el marco de transparencia del país respectivo. Las EFS que planean llevar a cabo auditorías de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad deben asegurarse de que tienen acceso a la información y a los datos en un formato que pueda ser fácilmente recopilado y analizado. Además, dado que no siempre puede garantizarse la calidad de la información y los datos procedentes de las entidades, los auditores deben llevar a cabo procedimientos de auditoría metodológicamente

sólidos y actividades de corroboración para llegar a conclusiones y recomendaciones de auditoría fiables y de alta calidad.

**e) Cambios en las prioridades políticas.** Dado que las prioridades de fiscalización emanan de los planes estratégicos de fiscalización de las EFS, que se basan en las prioridades nacionales anuales y en los planes a largo plazo, un panorama político cambiante en los países también puede representar un reto. La realización de auditorías de credibilidad presupuestaria puede no ser un área prioritaria bajo una administración específica. En estas circunstancias, una EFS podría abogar por mejorar la credibilidad presupuestaria como una buena práctica de ejecución presupuestaria entre las entidades públicas.

## Lecciones aprendidas de la experiencia de las EFS

**a) Importancia de los hallazgos relacionados con la credibilidad presupuestaria.** Los hallazgos de auditoría relacionados con la credibilidad presupuestaria a nivel de las entidades son fácilmente apreciados por el parlamento, los medios de comunicación y el público en general porque todos ellos son partes interesadas en los programas que las entidades ejecutan. Por ejemplo, en Filipinas, el Parlamento destaca la importancia del papel de la EFS a la hora de garantizar que los presupuestos se utilicen de forma eficiente y eficaz y se contabilicen adecuadamente.

**b) Abogar por la institucionalización de las auditorías de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad dentro de la EFS.** El apoyo a nivel institucional por parte de la alta dirección contribuye a la calidad de las auditorías, incluidas



las de credibilidad presupuestaria. Muchas EFS siguen un enfoque vertical en su proceso de planificación de auditorías. Esto significa que el establecimiento de las prioridades de auditoría para un año determinado suele basarse en el asesoramiento y las instrucciones de la alta dirección de la EFS. Dar prioridad a la inclusión de evaluaciones de riesgo de credibilidad presupuestaria en la cúspide facilitaría la incorporación de la credibilidad presupuestaria como un área a examinar en el trabajo de auditoría.

**c) Preparación de la infraestructura de tecnología de la información (TI) de las EFS y digitalización de los gobiernos.** La pandemia empujó a las EFS a reforzar su infraestructura de TI para hacer frente a las exigencias de su labor de supervisión. La preparación de los recursos informáticos de las EFS permitirá a los auditores recopilar pruebas (digitalizadas) de las entidades que fiscalizan, y procesarlas y analizarlas en una configuración de trabajo a distancia. Las EFS deben realizar constantes copias de seguridad de los datos y garantizar la flexibilidad necesaria para que los auditores puedan realizar su trabajo a pesar de los cambios en las modalidades de trabajo.

**d) Comunicación eficaz y compromiso de las partes interesadas.** En este tipo de auditoría, los auditores se benefician de una comunicación constante con las entidades auditadas. La comprensión de las partes interesadas y de sus funciones, así como de sus expectativas y responsabilidades, facilitaría la realización de las auditorías del presupuesto a nivel de programa/entidad según lo previsto. En las EFS con una práctica sólida de colaboración con las partes interesadas, en particular con las organizaciones

de la sociedad civil (OSC), los auditores también pueden considerar la participación de estos grupos en las actividades de fiscalización pertinentes del proceso de auditoría. Las aportaciones y contribuciones de las OSC pueden ser útiles a la hora de recopilar documentos e información relevantes, especialmente en las auditorías que se centran en la implementación de programas, ya que muchas OSC trabajan directamente en las comunidades y realizan un seguimiento de los programas gubernamentales. Por ejemplo, en Argentina, después de que una auditoría demostrara que los fondos públicos asignados al control de la enfermedad debilitante, el Chagas, eran insuficientes y no se gastaban según lo previsto, la EFS unió sus fuerzas con éxito con la OSC *Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia* (ACIJ) para concienciar sobre el tema. (Véase más información sobre esta colaboración y muchas otras en el Capítulo 7).

**e) Maximizar los recursos de la EFS.** Por un lado, tal y como se introduce en este manual, una evaluación de los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad puede integrarse en una auditoría cuyo objetivo principal puede ser diferente. Independientemente de ello, los auditores deben maximizar y personalizar las herramientas de auditoría disponibles para asegurarse de que pueden respaldar su evaluación de la credibilidad presupuestaria. Las auditorías de programas sectoriales específicos pueden requerir conocimientos técnicos que pueden estar fuera de la capacidad colectiva del equipo. Las EFS deben fomentar el fortalecimiento de las capacidades técnicas dentro de la organización (por ejemplo, análisis de bases de datos más grandes, revisiones técnicas de contratos por parte de ingenieros civiles, etc.) para apoyar a los auditores en su trabajo sobre la credibilidad presupuestaria.

## Capítulo 7: Reforzar la credibilidad del presupuesto mediante informes de auditoría y seguimiento

Para que el trabajo de auditoría fomente la credibilidad presupuestaria, las EFS necesitan producir hallazgos de auditoría de calidad; recomendaciones sólidas y aplicables; y disponer de un sistema para supervisar la respuesta de las entidades gubernamentales. Para ello, este capítulo (1) ofrece orientación sobre las formas de mejorar la formulación de hallazgos y recomendaciones; (2) reflexiona sobre cómo el seguimiento de la auditoría puede supervisar e impulsar la aplicación de las recomendaciones de forma más eficaz; y (3) destaca la importancia de que las EFS trabajen con las principales partes interesadas para aumentar el impacto de la auditoría y mejorar la vida de los ciudadanos.

Como se ha señalado a lo largo de este manual, el auditor está bien situado para informar sobre los casos en los que los presupuestos carecen de credibilidad, es decir, cuando el gobierno no ha recaudado o gastado sus recursos de acuerdo con el plan aprobado. Dado el mandato tradicional de las EFS de supervisar la ejecución del presupuesto, aunque las auditorías externas no presenten los resultados de la auditoría en términos de credibilidad presupuestaria de forma explícita, la información que proporcionan puede utilizarse para evaluar y abordar la falta de ésta. Por otra parte, como se ha expuesto en el capítulo 3, debido al importante papel que desempeñan las EFS en el ecosistema de la gestión de las finanzas públicas, si el trabajo de auditoría y el seguimiento son

ineficaces, aumenta el riesgo de una ejecución presupuestaria ineficaz y, en última instancia, empeora la credibilidad presupuestaria.

En el proceso de auditoría, el *seguimiento* se refiere al examen de las medidas correctivas adoptadas por la entidad auditada para responder a las conclusiones de la auditoría, así como a la aplicación de las recomendaciones. (Véase la figura 1.1 en el capítulo 1.) El seguimiento es importante para todos los tipos de auditoría (financiera, de cumplimiento y de desempeño) y aumenta el valor de una auditoría al reforzar su impacto.<sup>158</sup>

Aun así, el impacto de la auditoría no es algo que las EFS puedan lograr por sí solas. Para que una EFS pueda actuar de forma eficaz y significativa, necesita seguir siendo relevante para sus partes interesadas. Por lo tanto, es crucial que las EFS identifiquen y se comprometan con las partes interesadas clave durante y después del proceso de auditoría, desde la planificación hasta el seguimiento de las recomendaciones de auditoría.<sup>159</sup>

### 7.1. Hacia un informe de auditoría de calidad: Formulación de conclusiones y recomendaciones

Centrar el trabajo de fiscalización en torno a la idea de la credibilidad presupuestaria pretende

<sup>158</sup> Véanse las ISSAI 100, ISSAI 200 e ISSAI 300.

<sup>159</sup> INTOSAI-IDI, 2021. *Auditoría de Transparencia, Rendición de Cuentas e Inclusión del uso de fondos de emergencia para COVID-19 (Auditorías TAI). Una guía práctica para las Entidades Fiscalizadoras Superiores*. <https://idi.no/elibrary/professional-sais/tai-audit/1212-tai-practical-guide/file>

enfocar los objetivos de fiscalización más directamente hacia la mejora de la gestión de las finanzas públicas (GFP) y la prestación de servicios. Independientemente del mandato de la EFS o del tipo de auditoría realizada, la fase de ejecución del proceso de auditoría implica la obtención de evidencia adecuada y suficiente para responder a los objetivos y preguntas de la auditoría. A su vez, estos resultados de auditoría serán las aportaciones para formular las recomendaciones de auditoría (si procede).<sup>160</sup>

En consecuencia, el informe de auditoría debe explicar por qué (*causas*) y cómo (*efectos*) los problemas identificados (*hallazgos*) afectan al rendimiento de la entidad fiscalizada, y cómo

abordar esas causas mediante acciones correctivas específicas (*recomendaciones*) puede ayudar a mejorar la gobernanza y/o la prestación de servicios. Para ello es necesario centrarse no sólo en las conclusiones de la auditoría, sino también, en su caso, en las recomendaciones formuladas para corregir las situaciones deficientes.<sup>161</sup>

Señalar las causas y los efectos de un hallazgo de auditoría es esencial para que una auditoría genere finalmente un impacto. Los hallazgos pueden ser a menudo síntomas o manifestaciones de problemas sistémicos más profundos. Profundizar en la causa subyacente o "raíz" de un hallazgo permite al auditor desarrollar recomendaciones más adecuadas para corregirlo.<sup>162</sup> (Cuadro 7.1.)

## Cuadro. 7.1. Análisis de la causa raíz

El análisis de la causa raíz no es una metodología única, sino un conjunto de herramientas y técnicas cualitativas y cuantitativas para comprender por qué ocurrió algo o cómo se desarrolló una situación. Permite a las oficinas de auditoría elaborar recomendaciones para corregir las causas subyacentes de las constataciones y deficiencias identificadas.<sup>163</sup>

Por ejemplo, las preguntas clave a sondear incluyen:

- ¿Por qué se producen las deficiencias?
- ¿Por qué no cumplen las entidades?
- ¿Por qué no se gestionan los riesgos o no se obtienen los resultados previstos?
- ¿Por qué no se desarrollan estrategias?
- ¿Por qué no se dispone de la información necesaria para respaldar las decisiones?

Los elementos básicos de las conclusiones y recomendaciones que deben abordarse en un informe de auditoría incluyen:

- la observación, incluidos los detalles de la irregularidad o desviación,
- su causa fundamental,
- la justificación, en su caso, por parte de la entidad fiscalizada de la irregularidad o desviación<sup>164</sup>
- las medidas correctivas que deben adoptarse y quién debe hacerlo
- el efecto probable de la aplicación de la recomendación.

<sup>160</sup> Algunas EFS, de acuerdo con su mandato, no pueden formular recomendaciones de auditoría.

<sup>161</sup> INTOSAI P-12, 2019. *El valor y los beneficios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores: marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos* [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/INT\\_P\\_11\\_to\\_P\\_99/INTOSAI\\_P\\_12/INTOSAI\\_P\\_12\\_en\\_2019.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf)

<sup>162</sup> CAAF, 2020. *Integrar mejor el análisis de las causas profundas en la auditoría del desempeño del sector público*.

<sup>163</sup> Ibid.

<sup>164</sup> Lakin y Herrera, 2019.

**Tabla 7.1. Ejemplos de resultados de auditoría relacionados con la credibilidad presupuestaria**

EFS	Hallazgo relacionado con la credibilidad presupuestaria	Recomendación(es)	Impacto
Indonesia	Una gran cantidad de fondos presupuestarios prorrogados y no utilizados	Identificar el programa/proyecto/ actividades afectados y proporcione un plan de recuperación para resolver cualquier efecto adverso de los fondos no utilizados.  Proporcionar información suficiente al público sobre las cantidades prorrogadas y no utilizadas.	Se realizan más proyectos.  Mejora del indicador de rendimiento de la ejecución presupuestaria, así como de la evaluación del rendimiento.
Zambia	La política de gestión de la deuda no está alineada con la estrategia fiscal a medio plazo	Debería existir un sistema para gestionar la contracción de la deuda por parte del Ejecutivo, como la aprobación de nuevas deudas por parte del Legislativo.  El sistema de gestión de la deuda del Ministerio de Finanzas debería estar interconectado con el Banco Central para garantizar que la liquidación de la deuda se apoya en los recursos disponibles en el Banco Central.	La vinculación de los sistemas de gestión de la deuda entre el Ministerio de Finanzas y el Banco Central facilitará el establecimiento de una posición clara y completa de la deuda del país y ayudará al Ministerio de Finanzas a tomar decisiones coordinadas y bien fundadas sobre la contratación y la gestión de la deuda.

## Comunicar eficazmente las conclusiones y recomendaciones

Encuestas recientes revelan que demasiadas partes interesadas -incluidas las entidades auditadas- no encuentran los informes de auditoría comprensibles o accesibles. Redactar las conclusiones y las recomendaciones de la auditoría de forma sencilla y directa es esencial, pero tampoco es fácil.

Los manuales de las EFS deberían fomentar la redacción de las conclusiones en un lenguaje sencillo para que todas las partes interesadas

puedan comprender fácilmente los principales resultados del trabajo de auditoría. Muchos auditores (incluido el 79 por ciento de las 38 EFS que respondieron a nuestra encuesta) confían en su manual de auditoría de la EFS para obtener directrices sobre la formulación de recomendaciones, consejos sobre el estilo de redacción, el número de recomendaciones que se consideran apropiadas en un informe de auditoría y otros aspectos de la elaboración de su informe de auditoría.<sup>165</sup> Algunas EFS que han establecido alianzas más sólidas con la sociedad civil recurren a los ciudadanos para que les asesoren sobre la legibilidad de su informe. (Véase el Cuadro 7.2.)

<sup>165</sup> Encuesta UNDESA/IBP EFS, 2022.

## Cuadro 7.2. La sociedad civil puede contribuir a simplificar los informes de auditoría para un público más amplio

Como parte de un impulso innovador, la **Comisión de Auditoría de Filipinas** (COA) creó la Auditoría Participativa Ciudadana (APC), en la que los ciudadanos y la COA intercambian aspiraciones, objetivos y mucho más. Entre otras cosas, la COA y los ciudadanos se asocian para simplificar y comunicar los informes de auditoría, diseñar instrumentos de recopilación de datos, formular políticas, desarrollar programas y material de aprendizaje y facilitar la formación.

Fuente: <https://cpa.coa.gov.ph/> y Comité de Creación de Capacidades de INTOSAI, 2021. "SAI, and Civil Society Engagement - Good Practices", p. 5 disponible en [https://www.intosaicommunity.net/document/knowledgecenter/CSO\\_SAI\\_good\\_practices\\_V2.pdf](https://www.intosaicommunity.net/document/knowledgecenter/CSO_SAI_good_practices_V2.pdf)

Las EFS son más eficaces si su trabajo es conocido, leído y comprendido fuera de la organización. Seguir los principios generales del modelo SMART<sup>166</sup> -redactar orientaciones específicas, medibles, alcanzables, pertinentes

y sujetas a plazos- es la mejor manera de hacer llegar conclusiones y recomendaciones accesibles a los auditados y a los agentes externos, incluidos el Ejecutivo, el Legislativo, la sociedad civil y los medios de comunicación.

## Cuadro 7.3. Directrices para redactar conclusiones y recomendaciones SMART (por sus siglas en inglés) relativas a la credibilidad presupuestaria

Asegúrese de que las conclusiones y recomendaciones sean fáciles de leer, claras, lógicas y:

**ESPECÍFICAS:** Se centran en un hallazgo concreto en un contexto específico y señalan a la(s) parte(s) interesada(s) específica(s) que está(n) en posición de abordar el problema.

**MEDIBLES:** Describen el alcance de la desviación con respecto al plan aprobado y detalle los parámetros de la recomendación para corregirla.

**ALCANZABLES:** ¿Son realistas las recomendaciones? Presente las recomendaciones en orden desde la cuestión más importante y avance hacia la menos importante y pase de las medidas correctoras más fáciles de conseguir a las más difíciles, o a la secuencia de pasos necesarios para su aplicación. Transmita al Ejecutivo que la aplicación mejorará la viabilidad general de la administración y ganará la confianza de la opinión pública.

**RELEVANTES:** Sea consciente de los beneficios de los resultados de la auditoría para el usuario. Esto no significa comprometer los hallazgos que se adhieren a las prácticas o normas aceptables, pero sí significa exponer los hallazgos de tal manera que la urgencia en el tono de la redacción suscite una respuesta constructiva a los resultados del informe.

<sup>166</sup> Barbara Adams y Ann Winstead, 2008. *Escribir SMART: los auditores internos pueden utilizar una técnica de comunicación específica para crear informes de auditoría con valor añadido*, Instituto de Auditores Internos, EE.UU. <https://go.gale.com/ps/i.do?p=AONE&u=googlescholar&id=GALEIA178351542&v=2.1&it=r&sid=AONE&asid=cc4526b4>

**LIMITADAS EN EL TIEMPO:** Aborde los puntos de referencia y los plazos para lograr resultados mensurables. Organice las recomendaciones y las acciones correctivas en una matriz que proporcione un calendario para su finalización; esto no sólo llamará la atención sino que dará una orientación sobre cómo deben interpretarse y utilizarse los resultados. Designe claramente los plazos para que el usuario sepa si todas las áreas de preocupación se han abordado por completo en el periodo especificado. Además, un informe a tiempo permite una acción rápida y eficaz.

## Preparación del informe de auditoría

Al finalizar la auditoría, el auditor deberá determinar qué recomendaciones llevar adelante, en qué orden y cuándo. Teniendo presentes los objetivos de la auditoría, clasificar las recomendaciones según determinados criterios es una forma útil de orientar al auditado y ayudará a centrar al poder Legislativo y a la sociedad civil en los aspectos de la auditoría que la EFS considere más apremiantes, por ejemplo, aquellos puntos que conducirán a una gestión de las finanzas públicas más creíble y a una mejor prestación de servicios. Sorprendentemente, en este punto, sólo el 34 por ciento de los encuestados en la encuesta del manual indican que utilizan algún criterio específico para clasificar su recomendación de auditoría.<sup>167</sup>

**Sopesar las prioridades:** Se pueden utilizar diferentes criterios para clasificar y priorizar las recomendaciones de auditoría, como por ejemplo:

- riesgo (alto, medio, bajo),
- importancia asociada al universo de partes interesadas afectadas (mayor importancia a las recomendaciones que tienen un mayor impacto en un universo más amplio de partes interesadas),
- temporalidad (recomendaciones que pueden aplicarse a corto, medio o largo plazo),
- el carácter sistémico o particular de las recomendaciones (si pueden ser aplicadas exclusivamente por la entidad auditada o requieren una gestión conjunta con otras entidades).

## Cuadro 7.4. El concepto de materialidad es importante a la hora de priorizar las conclusiones y recomendaciones de la auditoría

- Los hallazgos se consideran materiales si, individualmente o en conjunto, cabe esperar razonablemente que influyan en las decisiones relevantes que se tomen, basándose en el informe del auditor.
- ¿Influirá la importancia relativa del asunto, en el contexto en el que se examina, en las decisiones de los usuarios del informe, como el poder Legislativo o el Ejecutivo?

<sup>167</sup> Encuesta UNDESA/IBP EFS, 2022.

- Además del valor monetario, la materialidad incluye cuestiones de importancia social y política, cumplimiento, transparencia, gobernanza y responsabilidad.
- La consideración de la materialidad por parte del auditor es una cuestión de juicio profesional y se ve afectada por la percepción del auditor de las necesidades comunes de información de los usuarios previstos.

Fuente: GUID 3910. *Conceptos centrales para la auditoría del rendimiento*, INTOSAI, 2019 <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-3910-Central-Concepts-for-Performance-Auditing.pdf>

## Cuadro 7.5. Cada vez más, las EFS y la sociedad civil se reúnen para informarse mutuamente de sus prioridades

En **Perú**, las audiencias públicas celebradas por la agencia nacional de auditoría, la CGR, han permitido mapear problemas significativos que afectan a sus ciudadanos. Durante el periodo 2018-2019, más de 11.000 ciudadanos se pronunciaron en 128 audiencias públicas sobre irregularidades en el uso de bienes y recursos públicos. Desde 2019, nuevos talleres han instruido a los ciudadanos participantes sobre el mandato de la CGR y han mejorado la calidad de las aportaciones ciudadanas.

**Kenia** cuenta con un Marco de Compromiso Ciudadano para identificar a las OSC y a las partes interesadas para su Auditoría de Responsabilidad Ciudadana que, a su vez, informa el Plan Anual de Auditoría de la EFS e incluso puede dar lugar a auditorías independientes.

En **Ghana**, el Servicio de Auditoría lanzó en 2019 la aplicación CITIZENEYE, la primera aplicación móvil de África que permite a los ciudadanos informar al Auditor General sobre cuestiones relacionadas con la prestación de servicios públicos.

Fuentes: Marcos Mendiburu, 2020. *La participación ciudadana en las entidades fiscalizadoras superiores en América Latina: ¿avance o impasse?*, p. 33 <https://www.rendiciondecuentas.org.mx/wp-content/uploads/2020/05/PANORAMA-mayo2020.pdf> Comité de Creación de Capacidades de la INTOSAI, 2021. *SAI, and Civil Society Engagement - Good Practices*, p. 3, [https://intosaicommunity.net/wp-content/uploads/2024/07/CSO\\_SAI\\_good\\_practices\\_V2.pdf](https://intosaicommunity.net/wp-content/uploads/2024/07/CSO_SAI_good_practices_V2.pdf)

**Reunirse con el auditado:** Lo ideal es que el auditor se reúna con las entidades auditadas para discutir los resultados de la auditoría *antes de dar*

a conocer su informe al Ejecutivo (y al público). (Véase un ejemplo en el Cuadro 7.6.)

## Cuadro 7.6. Conferir con el auditado para obtener los mejores resultados - un ejemplo de la EFS de Filipinas

Antes de completar su informe de auditoría, la **Comisión de Auditoría de Filipinas** (COA) lleva a cabo una conferencia de salida para dialogar y colaborar con su auditado. Esto se hace para dar tanto a la entidad auditada como al auditor la oportunidad de aclarar las áreas de hallazgos, eliminar la falta de comunicación y garantizar que las recomendaciones sean (a) específicas, medibles, alcanzables, relevantes y sujetas a plazos; (b) aborden la(s) causa(s) raíz del problema o de la deficiencia; y (c) citen claramente las medidas para resolver las deficiencias identificadas.

Además, se insta a los auditados a preparar un “Plan de implementación” en consulta con el auditor para asegurarse de que comprenden y están de acuerdo con la viabilidad de las recomendaciones de la auditoría.

**Establecer plazos:** La mayoría de los encuestados (67 por ciento) destacaron la necesidad de establecer plazos para que la entidad auditada aplique las recomendaciones. Algunas EFS informaron de que los plazos se fijan con antelación. Por ejemplo, para las auditorías financieras, la fecha límite suele ser el ejercicio fiscal siguiente. Otras lo definen caso por caso según la naturaleza (materialidad, urgencia e importancia) de la recomendación y/o el tipo de auditoría. Algunas EFS discuten y acuerdan el plazo de aplicación con el auditado; este diálogo contribuye al objetivo de lograr impacto y añadir valor. Por último, incluso en aquellos casos en los que la EFS no establece un plazo, sí exigen al auditado un plan claro que identifique los pasos que dará para garantizar la aplicación de las recomendaciones de auditoría.

## 7.2. Seguimiento de las recomendaciones de auditoría

Aunque emitir recomendaciones sólidas durante el proceso de auditoría es muy importante, la supervisión para hacer un seguimiento de las medidas correctoras adoptadas para restablecer la credibilidad es crucial. El grado de aplicación de las recomendaciones por parte de las entidades gubernamentales es un indicador clave del *impacto* de una auditoría. Sin embargo, éste sigue siendo el eslabón más débil del ciclo de trabajo de las EFS. Según el Informe de balance global de la INTOSAI (2020), las EFS informan de que sólo la mitad de sus recomendaciones se aplican en su mayor parte o en su totalidad.<sup>168</sup>

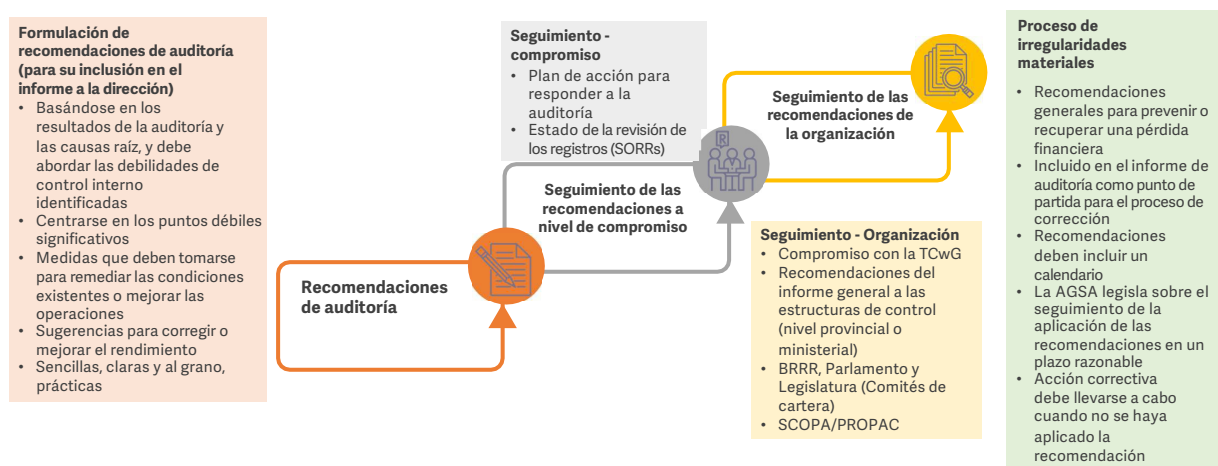
<sup>168</sup> Iniciativa para el Desarrollo de INTOSAI (IDI), 2020. *Global SAI Stocktaking report*, Oslo, IDI en <https://www.idi.no/elibrary/global-sai-stocktaking-reports-and-research/global-sai-stocktaking-report-2020/1476-idi-global-sai-stocktaking-report-2020-v0104/file>



Las EFS deben realizar un seguimiento sistemático de cómo se utilizan sus hallazgos y se aplican sus recomendaciones. Un proceso de seguimiento no sólo facilita la aplicación efectiva de las medidas

correctivas, sino que también proporciona una valiosa retroalimentación tanto a la entidad fiscalizada como a otras partes interesadas (por ejemplo, la sociedad civil). (Véase en la figura 7.1 un ejemplo de la EFS de Sudáfrica).

**Figura 7.1. Supervisión y seguimiento de las recomendaciones de auditoría en Sudáfrica**



Fuente: Auditor General de Sudáfrica

**Proceso:** Muchas EFS (incluido el 92 por ciento de las que respondieron a la encuesta de 2022 de UNDESA/IBP sobre las EFS) informan de que disponen de algún tipo de procedimiento(s) para hacer un seguimiento de las recomendaciones de auditoría. Estos sistemas podrían aprovecharse para hacer un seguimiento de las recomendaciones relacionadas con la credibilidad presupuestaria. Ya el 76 por ciento de los encuestados realiza un seguimiento de las recomendaciones relativas a algún aspecto de la ejecución anual del presupuesto estatal.<sup>169</sup>

En el caso de las auditorías que se llevan a cabo con regularidad, los procesos de seguimiento pueden convertirse en aportaciones para la evaluación de riesgos y la toma de decisiones en la planificación de futuras auditorías (ISSAI 400).<sup>170</sup>

Por ejemplo, la EFS de Sudán del Sur utiliza las recomendaciones de una auditoría como punto de partida para la siguiente. Las recomendaciones de auditoría no aplicadas por la entidad fiscalizada se trasladan a los resultados de la siguiente auditoría.

**Frecuencia:** En cuanto al calendario del seguimiento de las recomendaciones de auditoría, algunas EFS han establecido una frecuencia regular (seguimiento trimestral, semestral o anual), mientras que otras supervisan la aplicación de las recomendaciones según la naturaleza del asunto auditado y/o el tipo de auditoría (financiera, de cumplimiento o de rendimiento). En lugar de perseguir un intervalo específico para el seguimiento, la EFS de Japón supervisa la aplicación de sus recomendaciones de auditoría de forma permanente y continua hasta que los

169 Encuesta UNDESA/IBP EFS, 2022. p. 43.

170 INTOSAI, 2019. ISSAI 400. *Principios de auditoría de cumplimiento*. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-400.pdf>

auditores consideran que las medidas correctoras se han aplicado correctamente.

**Elaboración de informes:** Las acciones de seguimiento de las recomendaciones de auditoría pueden notificarse individualmente o en un informe consolidado, que incluya el análisis de diferentes temas y/o diferentes auditorías. A su vez, puede formar parte del informe de auditoría o presentarse como un documento independiente (como fue el caso del 57 por ciento de los encuestados). En el caso de las auditorías de desempeño se prefiere un documento separado sobre el seguimiento. Además, una actuación insuficiente o insatisfactoria por parte de una entidad auditada puede requerir un informe adicional de la EFS.<sup>171</sup> La evaluación de esta responsabilidad se basa generalmente en si la EFS o el poder Legislativo publican un informe al público que supervise las acciones del Ejecutivo para abordar las recomendaciones de la auditoría. En cualquier caso, es importante que la EFS y el poder Legislativo publiquen todos los informes de seguimiento en formatos accesibles.

**Planes de acción:** Algunas EFS, en virtud de su mandato, tienen autoridad legal para exigir al gobierno, al ministerio y a las entidades auditadas que preparen un plan de acción para aplicar las recomendaciones de los informes de auditoría. En general, un plan de acción debe describir siempre (1) las acciones que deben aplicarse, (2) la parte interesada responsable de llevarlas a cabo, (3) los recursos que deben comprometerse y (4) el plazo para su cumplimiento.

Animar a las entidades fiscalizadas a elaborar un plan de acción tiene más probabilidades de conducir a una aplicación satisfactoria de las medidas correctivas. Como mínimo, tal y como

se describe en el ejemplo del Cuadro 7.6, un plan de acción constituye un medio útil para que el auditado y el auditor se comuniquen entre sí y para garantizar que el auditado comprende correctamente las recomendaciones.

**Incentivos:** Las EFS lidian con la forma de crear incentivos para que las entidades auditadas sigan sus recomendaciones. El gobierno filipino ofrece una bonificación basada en el rendimiento a los organismos que alcancen o superen sus objetivos de rendimiento;<sup>172</sup> el cumplimiento de las recomendaciones de auditoría es sólo un criterio, pero la EFS es el organismo de validación que proporciona al gobierno la información sobre este aspecto. Por el contrario, en los países en los que la EFS sigue el modelo jurisdiccional, una entidad puede enfrentarse a multas u otras sanciones por incumplimiento (por ejemplo, en Brasil). Otras EFS han aprendido que la publicación oportunamente accesible de las conclusiones y recomendaciones de las auditorías se traduce en una mayor presión pública y legislativa sobre las entidades auditadas para que subsanen sus deficiencias.

**Comunicación:** Una vez más, es importante que las EFS comuniquen su trabajo de forma que resulte fácil para los legisladores (y para todas las demás partes interesadas) actuar en función de los resultados de la auditoría. En la mayoría de los casos, las EFS presentan los resultados de sus auditorías al Parlamento y solicitan la opinión de los legisladores. Las EFS también pueden solicitar la opinión del público sobre los resultados de sus auditorías mediante encuestas, el seguimiento de la cobertura mediática de las auditorías y la posibilidad de que todas las partes interesadas compartan sus comentarios a través de la página web de la EFS.

171 INTOSAI, 2019. ISSAI 100. *Principios fundamentales de la fiscalización del sector público*. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>

172 José Ramón Albert, Ronald Mendoza, Janet Cuenca, Gina Opiniano, Jennifer Decena-Monje, Michael Pastor y Mika Muñoz, 2019. *Process Evaluation of the Performance-Based Bonus (PBB) Scheme*, Instituto Filipino de Estudios sobre el Desarrollo. <https://pidswebs.pids.gov.ph/CDN/PUBLICATIONS/pidsdps1915.pdf>

## Cuadro 7.7. Sobre las comunicaciones y el compromiso con la sociedad civil - un ejemplo de Sierra Leona

En **Sierra Leona**, el Servicio de Auditoría y la sociedad civil colaboran para simplificar y comunicar las conclusiones de las auditorías, realizar visitas conjuntas a los auditados con los parlamentarios y hacer un seguimiento de las recomendaciones de las auditorías en áreas críticas, como agua, saneamiento e higiene en las escuelas.

*"[H]emos creado una unidad de comunicación para tratar directamente con las organizaciones de la sociedad civil a través de reuniones en los ayuntamientos, programas de radio y otros medios diversos. Nuestro objetivo es formarles sobre cómo funciona el proceso de auditoría y cómo utilizar nuestros informes para controlar los servicios públicos importantes para ellos", explica Adama Renner, (antiguo) Auditor General Adjunto del Servicio de Auditoría. "Sin el compromiso público con los resultados de nuestras auditorías, no son más que informes empaquetados y metidos en una estantería".*

Fuente: <https://internationalbudget.org/stories/sierra-leone-civil-society-teams-with-auditor-to-assure-children-study-in-safe-healthy-schools/>

Garantizar que los resultados de las auditorías estén a disposición del público es clave. Los países con informes de auditoría a disposición del público tienen más probabilidades de hacer un seguimiento de las recomendaciones de las auditorías y, en consecuencia, más probabilidades de orientarse hacia un mejor rendimiento en

materia de credibilidad. Además, es una buena práctica preparar y publicar informes periódicos para el Estado y el público sobre el progreso y el impacto de las recomendaciones de auditoría, incluyendo información sobre los beneficios financieros y de otro tipo resultantes de la actividad fiscalizadora de la EFS.<sup>173</sup>

## Cuadro 7.8. La sociedad civil utiliza los informes de auditoría para influir en el cambio - un ejemplo de Sri Lanka

En **Sri Lanka**, la organización de la sociedad civil (OSC) *Verité Research* se basa en los informes de auditoría para comprender mejor el gasto del gobierno y utiliza la evidencia para pedir cuentas al gobierno. La infrautilización del presupuesto nacional ha sido frecuente y afectado sectores críticos como la sanidad, la educación, el bienestar social y la agricultura. Durante el periodo 2011-2017, la tendencia del gobierno a gastar significativamente menos de lo que asignaba fue especialmente pronunciada en la agricultura (excepto en 2015, año electoral en el que se gastó más de lo previsto en muchos sectores). Las desviaciones absolutas oscilaron entre el 10 por ciento y el 40 por ciento y comprometieron servicios de los que depende una parte importante de los habitantes de Sri Lanka.

173 IBP, 2021. *Encuesta de Presupuesto Abierto 2021*.

La OSC sigue revisando los informes de auditoría y utiliza los resultados de las auditorías en su labor de defensa, por ejemplo al redactar informes y comunicados de prensa o en reuniones con funcionarios. Lo más notable es su cuadro de mando de “promesas presupuestarias”, que pone directamente de relieve las lagunas en la credibilidad del presupuesto.

Fuentes: IBP, 2019. *Explicación de la desviación presupuestaria: Credibilidad presupuestaria - Sri Lanka* en <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/sri-lanka-budget-credibility-snapshot-ibp-2019.pdf>; página web “Budget Promises” de Verité Research: <https://www.veriteresearch.org/tag/budget-promises/>

**Medir el impacto:** Cuando sea posible, la mejor forma de medir el impacto de las recomendaciones de auditoría es tanto cuantitativa como cualitativamente. Un enfoque puramente cuantitativo suele detallar el número o el porcentaje de recomendaciones aplicadas, pero no da más peso a las recomendaciones más

importantes y viceversa, por lo que puede exagerar (o subestimar) el impacto global de la auditoría. Por otro lado, una descripción puramente cualitativa del impacto sería más útil si incluyera datos más granulares y cuantitativos.<sup>174</sup> En todos los casos, para un seguimiento más eficaz, las EFS deberían crear una base de datos para seguir la aplicación -y el impacto- de sus recomendaciones.

## Cuadro 7.9. Ejemplos de impactos positivos de las EFS que auditan el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas

**La EFS de Letonia** informó de que las auditorías dieron lugar a procedimientos más claros y equitativos para la revisión de los gastos básicos de las instituciones.

**La EFS de Egipto** señaló que las auditorías habían dado lugar a una utilización adecuada de los fondos públicos y mejorado el rendimiento del sistema de gestión de las finanzas públicas para alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).

**La EFS de Irlanda** destacó que las auditorías habían repercutido en la modernización de la contabilidad del gobierno central y habían contribuido a ajustar la documentación fiscal a las normas internacionales.

Fuente: UNDESA/IBP, 2022. *Evaluación de la credibilidad de los presupuestos gubernamentales mediante auditorías externas: Resultados de una encuesta a los miembros de la INTOSAI* en [https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Report-survey-results-budget-credibility\\_updated\\_9May2023.pdf](https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Report-survey-results-budget-credibility_updated_9May2023.pdf), p. 20.

<sup>174</sup> EUROSAI, 2021. *Seguimiento de la aplicación de las recomendaciones de auditoría. Guía de buenas prácticas*, publicada por el grupo de proyecto y disponible en <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/2021-02-03-Final-report-for-EUROSAI.pdf>

**Supervisión electrónica:** Sólo el 29 por ciento de los encuestados en nuestro estudio de las EFS indicaron que utilizan un sistema electrónico para supervisar la implementación de las recomendaciones de auditoría. Algunas EFS utilizan sistemas basados en las TIC también para la supervisión interna y/o para proporcionar información públicamente. Como ya se ha mencionado, la divulgación transparente del

informe de auditoría en el momento oportuno puede suponer un impulso adicional para que las entidades ejecuten las recomendaciones de auditoría, ya que su estado estará ahora a disposición del público. Tres ejemplos -de Georgia, Indonesia y EE.UU. (en el Cuadro 7.10)- sugieren que los sistemas electrónicos pueden mejorar significativamente el seguimiento de la ejecución de las recomendaciones.

## Cuadro 7.10. Tres EFS sobre cómo utilizan la supervisión electrónica para el seguimiento

**La EFS de Georgia** despliega un sistema electrónico que integra sus informes de auditoría, los resultados de la auditoría, las recomendaciones correspondientes y los planes de acción para la implementación de las recomendaciones. Las EFS, los auditados y el Parlamento tienen acceso al sistema. Como resultado de su uso, la tasa de implementación de las recomendaciones de auditoría aumentó del 43 por ciento en 2015 - 2017 al 60 por ciento en 2018 - 2019. Aunque este sistema no está disponible para la sociedad civil, los datos recopilados se presentan en informes al Parlamento.

*Fuente:* IBP-IDI, 2020 *Manos a la obra: Aprovechar la rendición de cuentas a través de las auditorías públicas externas*, <https://www.idi.no/elibrary/reports/1096-all-hands-on-deck-harnessing-accountability-through-external-public-audits/file>

**La EFS de Indonesia** recuerda formalmente al auditado que debe tomar las medidas apropiadas para seguir las recomendaciones de la auditoría e informa sobre las consecuencias de la falta de medidas apropiadas en los informes de auditoría posteriores. Cada semestre, la EFS también informa al Presidente y al órgano legislativo sobre el progreso de la ejecución de las recomendaciones. El incumplimiento de la obligación de seguimiento de las recomendaciones de auditoría se considera una acción delictiva.

La EFS ha desarrollado dos sistemas electrónicos para supervisar la aplicación de las recomendaciones de auditoría, incluidas las relacionadas con la credibilidad presupuestaria:

- a) El SIPTL (*sistema de información de seguimiento*) es utilizado por la entidad fiscalizada para proporcionar información y documentación de apoyo sobre las acciones de seguimiento que ha emprendido. También lo utilizan los auditores para analizar la información y los documentos proporcionados y determinar el progreso y el estado de las recomendaciones de auditoría.
- b) El SMP (*sistema de gestión de auditorías*) es utilizado internamente por los auditores para supervisar e informar sobre el progreso de la implementación de las recomendaciones de auditoría.

La GAO estadounidense ha creado un *rastreador de acciones*, un tablero de control público en línea que se utiliza para supervisar los avances o retrocesos de los organismos federales en función de las recomendaciones formuladas por el órgano de supervisión. Se trata de un rastreador interactivo en el que los usuarios pueden filtrar por área estatal y seguir las acciones llevadas a cabo por las entidades fiscalizadas. Dentro de cada observación, la herramienta muestra el año de su identificación y su estatus con base en la última actualización.

Cada año, la GAO identifica oportunidades para reducir la fragmentación, el solapamiento y la duplicación en todo el gobierno, así como para reducir los costes y aumentar los ingresos del gobierno federal. En su informe anual de 2022, se enumeran las medidas que desean que adopten el Congreso y los organismos federales para abordar sus conclusiones. Para más información, consulte [www.gao.gov](http://www.gao.gov)

### 7.3. Implicar a las partes interesadas para lograr el máximo impacto

La comunicación con las partes interesadas es un aspecto esencial de la labor de las EFS, tanto para fomentar la comprensión de las conclusiones y recomendaciones de la EFS como para fomentar la colaboración en las acciones destinadas a aumentar el impacto de la auditoría.<sup>175</sup> Más allá de las entidades auditadas, las partes interesadas de las EFS también incluyen:

- La legislatura
- El Ejecutivo
- La sociedad civil
- El público
- El poder judicial
- Los medios de comunicación
- Socios para el desarrollo, académicos y organismos profesionales

Establecer y mantener buenas relaciones de trabajo con estas partes interesadas mejorará, en general, la probabilidad de que la auditoría tenga un impacto satisfactorio y, lo que es más

importante, de que se avance hacia los ODS. Nos extendemos aquí sobre los primeros.

El poder Legislativo es una de las partes interesadas externas más importantes para una EFS, tanto en general como en términos de fomento de la credibilidad, ya que tiene el poder de hacer que el Ejecutivo rinda cuentas del uso de los fondos públicos. La capacidad del poder legislativo para comprometerse y hacer uso de los productos de las EFS es fundamental para la eficacia de una EFS. El control legislativo y el seguimiento de las recomendaciones de las auditorías varían de un país a otro. En algunos casos, el órgano legislativo adopta un papel activo para promover medidas de reparación, incluso solicitando planes de mejora (por ejemplo, los Países Bajos) o utilizando el porcentaje de recomendaciones de auditoría aplicadas como una de las bases para la revisión y aprobación del proyecto de presupuesto (por ejemplo, Filipinas). En otros casos, la EFS y el órgano legislativo actúan de enlace con otras instituciones de rendición de cuentas con poderes de ejecución (por ejemplo, Sudán del Sur). En Nueva Zelanda, la EFS desempeña un papel informal de asesoramiento al parlamento

<sup>175</sup> INTOSAI, 2016. *Marco de medición del rendimiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*. <https://www.idi.no/elibrary/well-governed-sais/sai-pmf/426-sai-pmf-2016-english/file>

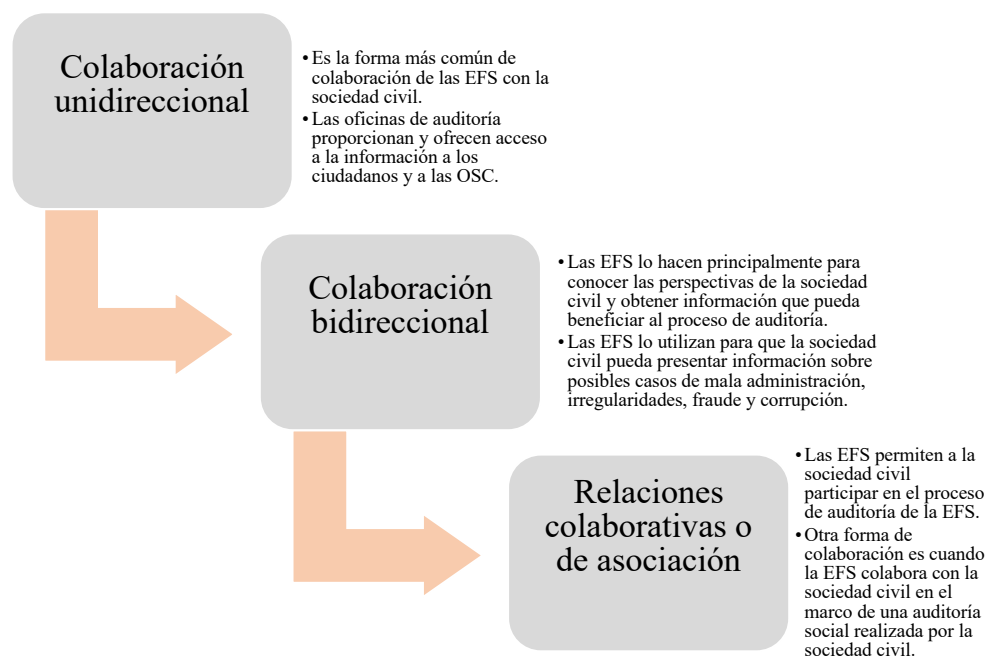
en la revisión legislativa del rendimiento de las entidades públicas.<sup>176</sup> Sin embargo, en otros países, los parlamentos/legislaturas no pueden o no actúan suficientemente (o en absoluto) sobre las recomendaciones de la EFS debido a la discordia o al estancamiento políticos, o debido a otras características o ineficiencias de sus procesos.

La respuesta del Ejecutivo, o más bien la falta de ella, es el impedimento más frecuentemente señalado para la ejecución de las recomendaciones de auditoría, según una reciente encuesta mundial de la INTOSAI.<sup>177</sup> En muchos casos, esto se debe a una relación débil con el Ejecutivo o se deriva de que la EFS no se dirige al Ejecutivo para pedirle información sobre el estado de las recomendaciones de auditoría o pruebas de

su implementación. Sin embargo, en otros países (por ejemplo, Brasil) enviar una recomendación al Ejecutivo, y pedirle que presente una propuesta a su poder Legislativo, es una forma eficaz de llamar la atención del poder Legislativo sobre una cuestión.

La **sociedad civil** es una parte interesada cada vez más importante y en gran medida infrautilizada para una EFS. Aunque antes se la excluía mayoritariamente de las deliberaciones sobre la gestión de las finanzas públicas, en las últimas décadas muchos gobiernos han empezado a reconocer que la sociedad civil puede y debe ser incluida en los debates presupuestarios y puede ser una fuente de gran apoyo durante el proceso de auditoría.

**Figura 7.2. Formas progresivamente más ricas de colaboración de las EFS con la sociedad civil**



Fuente: Elaboración propia a partir de los documentos de INTOSAI-CBC<sup>178</sup> (2021) y CAAF<sup>179</sup> (2020).

176 Encuesta UNDESA/IBP EFS, 2022, p. 41.

177 INTOSAI-IDJ, 2020. *EFSGlobal. Informe de balance 2020*.

178 INTOSAI-CBC, 2021. *Compromiso con la sociedad civil. Un marco para las EFS*. [https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2021/06/20210629-Engagement-with-Civil-Society\\_A-Framework-for-SAls\\_CBC\\_28-June-2021\\_fnl.pdf](https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2021/06/20210629-Engagement-with-Civil-Society_A-Framework-for-SAls_CBC_28-June-2021_fnl.pdf)

179 CAAF, 2020.



La participación pública en el seguimiento de las recomendaciones de auditoría suele ser fundamental, ya que la sociedad civil puede ejercer presión sobre el Ejecutivo y el Legislativo para la aplicación de las recomendaciones de auditoría.<sup>180</sup> (Véanse ejemplos en los Cuadros 7.11 - 7.14.) No obstante, los resultados de la encuesta del manual confirman lo que ya se identificó en el OBS 2021: las oportunidades de colaboración pública con el trabajo de las EFS siguen siendo más frecuentes durante la fase de planificación de una auditoría. La implicación de las OSC disminuye a medida que avanzan las fases del proceso de auditoría, y sólo el 10 por ciento de los encuestados indica que tiene lugar en el seguimiento de las recomendaciones.

Cuando se les preguntó por la participación de las OSC en auditorías relacionadas con aspectos presupuestarios, el 61 por ciento de los encuestados en la reciente encuesta del manual indicaron que no se produce. Cuando lo hace, la participación de la sociedad civil se produce sobre todo en las auditorías de desempeño (37 por ciento de los encuestados), pero sigue siendo muy limitada en las auditorías financieras (sólo el 8 por ciento de los encuestados). No obstante, en algunos países, la estrecha colaboración entre las EFS y las OSC en el proceso de auditoría, y sobre todo en el seguimiento, ha logrado avances impresionantes en la mejora de la credibilidad presupuestaria. (Véanse ejemplos en los Cuadros 7.11 - 7.14).

### **Cuadro 7.11. La colaboración entre la EFS y las OSC en Argentina mejoró los resultados del sector sanitario**

En 2012 y nuevamente en 2018, la Auditoría General de la Nación (AGN) realizó auditorías de desempeño sobre el programa gubernamental de prevención y control del Chagas (una infección parasitaria que afecta a 1,5 millones de personas, en su mayoría de recursos modestos). En 2018, la AGN descubrió que los fondos asignados eran insuficientes y no se gastaban según lo previsto. Además, el personal era limitado y había poca coordinación con las provincias. La AGN reclamó la aplicación de la Ley de Prevención y Control del Chagas y una inversión estatal suficiente para hacer frente al Chagas.

En junio de 2019, la organización de la sociedad civil *Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia* (ACIJ) se reunió con la AGN para debatir el informe de 2018. ACIJ recomendó una aportación más sustancial de la sociedad civil para ayudar a aumentar la concienciación sobre el Chagas. La reunión animó a la AGN a seguir supervisando las finanzas del programa. Como parte de su estrategia, la EFS envió su informe a la Comisión Mixta de Revisión e Infancia, mientras que ACIJ contactó con miembros individuales en la Comisión para animarles a revisar el gasto en Chagas, desarrolló alianzas con profesionales médicos y familias afectadas, y se comprometió con los ministerios pertinentes.

Como resultado, en agosto de 2020, el Ministerio de Salud inició un proceso para reglamentar la Ley de Prevención y Control del Chagas. En octubre de 2020, el proyecto de presupuesto anual incluyó la mayor financiación prevista relacionada con el Chagas en 10 años. El gobierno también inició la apertura de 18 oficinas regionales para el control del Chagas. Además, el gobierno colaboró con ACIJ en un grupo

<sup>180</sup> OCDE, 2001. *Participación ciudadana. Manual de la OCDE sobre información, consulta y participación en la elaboración de políticas públicas*. <https://base.socioeco.org/docs/u0534691.pdf>; Vivek Ramkumar y Warren Krafcik, 2005. *El papel de las organizaciones de la sociedad civil en la auditoría y la gestión de las finanzas públicas*, IBP. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/The-Role-of-Civil-Society-Organizations-in-Auditing-and-Public-Finance-Management1.pdf>



de trabajo transdisciplinar para la comunicación y la educación sobre el Chagas. ACIJ y sus aliados elaboraron materiales de sensibilización para su distribución a través de los canales de televisión nacionales y siguen supervisando el gasto y los resultados para prevenir, diagnosticar y tratar el Chagas. El Ministerio de Salud y el Ministerio de Educación son ahora legalmente responsables de producir materiales educativos sobre el Chagas para distribuirlos desde el nivel preescolar hasta el universitario. Como consecuencia del trabajo de ACIJ y sus aliados, durante 2022, el Presidente de Argentina promulgó un nuevo reglamento para facilitar la aplicación de la Ley y el Ministerio de Salud creó el Programa Nacional de Chagas. Todos estos importantes avances fueron recomendaciones del informe de la AGN de 2018.

*Fuentes:* Chagas. Un problema actual, una deuda pendiente. La responsabilidad del Estado en las enfermedades endémicas desatendidas. <https://acij.org.ar/chagas-una-problemativa-vigente-una-deuda-pendiente-la-responsabilidad-estatal-en-las-enfermedades-endemicas-desatendidas/>; <https://proyecto-chagas.acij.org.ar>

## Cuadro 7.12. La EFS de Ghana colabora con la sociedad civil para mejorar el impacto de las auditorías

En **Ghana**, el Servicio de Auditoría se ha adherido desde hace tiempo al valor de trabajar con las partes interesadas, incluida la sociedad civil, para mejorar el impacto de la auditoría.

*Un par de ejemplos:*

1. En 2017, la sociedad civil acudió a los tribunales y ganó un veredicto que permitía a la EFS recuperar aproximadamente 12 millones de dólares de fondos malversados.
2. Más recientemente, la organización de la sociedad civil SEND GHANA y el Servicio de Auditoría han colaborado para atajar las graves irregularidades financieras y la mala gestión del emblemático "Programa de Alimentación Escolar" (SFP) del país, un servicio crítico que afecta a 3,3 millones de alumnos. SEND Ghana amplió las conclusiones y recomendaciones del informe de auditoría difundiriéndolas a través de la radio, la prensa y las redes sociales y realizó una investigación complementaria sobre los contratos de catering del SFP para evaluar el cumplimiento de las normas de contratación. Además, convocaron a diversas partes interesadas a nivel nacional, regional y de distrito, incluida la Secretaría del Programa de Alimentación Escolar de Ghana, el Ministerio de Alimentación y Agricultura, representantes del Servicio de Educación de Ghana, funcionarios de las asambleas de distrito, empresas de catering, comités de gestión escolar, coordinadores del programa de educación sanitaria escolar, etc.

Las partes interesadas responsables acordaron aplicar medidas para resolver los principales problemas del SFP, incluidos los procesos de adquisición y asignación, el pago puntual a los proveedores de comidas y el suministro de alimentos de mayor calidad a los alumnos. A principios de diciembre de 2021, el ministro de Género, Infancia y Protección Social aseguró que los atrasos

restantes adeudados a los proveedores del SPP se liquidarían en breve y que se establecería un sistema de gestión de la información para garantizar una prestación de servicios eficaz y eficiente a todas las escuelas beneficiarias, así como a los proveedores.

Las consultas dirigidas por la sociedad civil - con más de 400 representantes de las autoridades tradicionales, mujeres y niñas adolescentes, personas con discapacidad y líderes de opinión sobre sus prioridades en el sector social - condujeron a la inclusión del Programa de Alimentación Escolar como tema prioritario (de credibilidad presupuestaria) en los manifiestos ciudadanos presentados a los partidos políticos antes de las elecciones nacionales.

La sociedad civil ghanesa sigue defendiendo la independencia del Servicio de Auditoría, colaborando con él para identificar los temas de auditoría y abogando por la publicación y la difusión puntual de los informes de auditoría.

Fuentes: <https://internationalbudget.org/sai-cso-collaboration/>; <https://www.modernghana.com/news/1126116/send-ghana-calls-on-govt-find-dedicated-source.html>; <https://newsghana.com.gh/lets-de-politicise-recruitment-of-gsf-caterers/>; <https://allafrica.com/stories/202112170205.html>; <https://www.modernghana.com/news/1126026/political-interference-affecting-delivery-of-school>; <https://thebftonline.com/2021/12/16/school-feeding-grant-still-gh%2%A21-per-plate/>

### Cuadro 7.13. La EFS de Colombia y las OSC colaboran mediante una práctica de auditorías articuladas

En **Colombia**, la auditoría articulada (AA) es una práctica de control fiscal participativo a través de la cual OSC con profundo conocimiento sobre una entidad auditada apoyan el proceso auditor de la Contraloría General de la República de Colombia (CGR). En esencia, la acción de control social que realizan las OSC se articula con los procesos de control fiscal que adelanta la CGR.

La CGR y las OSC ponen sobre la mesa sus prioridades y establecen conjuntamente mecanismos de seguimiento. La articulación entre las OSC y la CGR se realiza a través de al menos un par de reuniones. La primera se celebra durante la fase de planificación de la AA, en la que la OSC aporta insumos y hace contribuciones que son validadas por el grupo auditor. La otra reunión se celebra al final del proceso, donde se presenta y comparte el informe final de la auditoría. También podrían programarse reuniones informativas durante el periodo de ejecución de la auditoría a petición de los ciudadanos. Si es necesario, la OSC también puede contribuir al proceso de recopilación de información relacionada con el objeto de la AA.

La OSC aporta la perspectiva ciudadana sobre el trabajo de la entidad auditada para que los auditores puedan incluirla en sus análisis financieros, de cumplimiento o de desempeño.

Fuente: Marcos Mendiburu, 2020. *La participación ciudadana en las entidades fiscalizadoras superiores en América Latina: ¿avance o impasse?*, p. 43-44 <https://www.rendiciondecuentas.org.mx/wp-content/uploads/2020/05/PANORAMA-mayo2020.pdf>

## Cuadro 7.14. La EFS de Nepal formaliza un proceso para trabajar con las OSC

En **Nepal**, la Oficina del Auditor General comenzó a organizar mesas redondas con las OSC en 2013 y formalizó el proceso desarrollando una directriz de compromiso de las OSC y alineándola con el plan estratégico quinquenal de la EFS. La EFS ha identificado varias áreas en las que las OSC pueden realizar aportaciones significativas. La fase de planificación de la auditoría es una de las áreas clave. Ofrece la oportunidad de solicitar aportaciones de las OSC sobre áreas importantes para las auditorías de desempeño y áreas de riesgo relacionadas con las auditorías financieras. La EFS también aprovecha la oportunidad de su relación con las OSC para recoger comentarios y pruebas sobre la credibilidad del presupuesto, es decir, el uso de los recursos, el impacto de los programas y la prestación de servicios.

*Fuente:* Comité de Creación de Capacidades de la INTOSAI, 2021. Compromiso de las EFS y la sociedad civil - Buenas prácticas, p. 4 [https://intosaicommunity.net/wp-content/uploads/2024/07/CSO\\_SAI\\_good\\_practices\\_V2.pdf](https://intosaicommunity.net/wp-content/uploads/2024/07/CSO_SAI_good_practices_V2.pdf)

La colaboración cada vez más fructífera que surge entre las EFS y la sociedad civil en varias fases anteriores del proceso presupuestario (de la que hay ejemplos salpicados a lo largo de este manual) es prometedora también para una interacción constructiva más fuerte durante las fases de seguimiento y control del proceso de fiscalización.

### 7.4. Resumen

El éxito del seguimiento es esencial para garantizar la ejecución de las recomendaciones de la auditoría y mejorar la credibilidad del presupuesto. Esto depende de muchos factores, entre ellos

- Recomendaciones de calidad: ¿están bien determinadas, son claras, específicas y alcanzables?
- Colaboración productiva entre la EFS y el auditado - cuanto mayor sea el intercambio entre ambos, más probabilidades habrá de que la implementación tenga éxito. Reunirse con la entidad fiscalizada antes de la publicación del informe de auditoría, asegurarse de que la entidad fiscalizada redacta un plan de

acción para que tanto la EFS como la entidad fiscalizada puedan hacer un seguimiento de los logros, y/o establecer plazos para la implementación son esenciales para impulsar el progreso.

- El compromiso con el poder Legislativo, el Ejecutivo, la sociedad civil y otras partes interesadas para obtener apoyo en la supervisión e incentivar la acción es clave. Lograr el máximo impacto requiere trabajar en equipo con otros. El Anexo 7.1 presenta una lista de muestra de los tipos de acciones que puede emprender la EFS, la mayoría de ellas con otras partes interesadas, no sólo en la fase de supervisión sino también en fases anteriores del proceso de fiscalización, para poner el foco y, en última instancia, reforzar la credibilidad presupuestaria.

Un buen trabajo de auditoría se reflejará en la mejora de la gobernanza y la prestación de servicios. La comunicación de calidad y concienzuda de las conclusiones y recomendaciones, el seguimiento productivo con los auditados y el compromiso reflexivo con las partes interesadas pertinentes lo harán posible.

## Referencias

Acemoglu, Daron; James Robinson (2012) *Por qué fracasan las naciones: Los orígenes del poder, la prosperidad y la pobreza* (1ª). 1ª ed. Nueva York: Crown, 529.

Adams, Barbara; Ann Winstead (2008) *Escribir SMART: los auditores internos pueden utilizar una técnica de comunicación específica para crear informes de auditoría con valor añadido*, Instituto de Auditores Internos, EE.UU. <https://go.gale.com/ps/i.do?p=AONE&u=googlescholar&id=GALE|A178351542&v=2.1&it=r&sid=AONE&asid=cc4526b4>

AFROSAI-E (2013) *Directriz 1 del PAS: Selección de temas de auditoría del rendimiento*. [https://afrosai-e.org.za/wp-content/uploads/2019/04/PAS-Guideline-1-Selecting-Performance-Audit-Topics-20131\\_00.pdf](https://afrosai-e.org.za/wp-content/uploads/2019/04/PAS-Guideline-1-Selecting-Performance-Audit-Topics-20131_00.pdf)

AFROSAI-E (2022) *Informe transversal de riesgos de la gestión de las finanzas públicas 2022*. <https://pfmreporting-tool.com/2022/08/01/pfm-transversal-risk-report/>

Albert, José Ramón; Ronald Mendoza, Janet Cuenca, Gina Opiniano, Jennifer Decena-Monje, Michael Pastor, Mika Muñoz (2019) *Process Evaluation of the Performance-Based Bonus (PBB) Scheme*, Instituto Filipino de Estudios sobre el Desarrollo. <https://pidswebs.pids.gov.ph/CDN/PUBLICATIONS/pidsdps1915.pdf>

Allen, Richard; Yasemin Hurcan, Peter Murphy, Maximilien Queyranne y Sami Yläoutinen (2015) *The Evolving Functions and Organization of Finance Ministries*, Documento de trabajo del FMI. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15232.pdf>

Andrews, Matt; Marco Cangiano, Neil Cole, Paolo de Renzio, Philipp Krause y Renaud Seligmann (2014) *"This is PFM"*, Centro para el Desarrollo Internacional, Documento de trabajo n° 285, Universidad de Harvard. <https://www.hks.harvard.edu/centers/cid/publications/faculty-working-papers/pfm>

Arthur, Vivian; Patience Anaadem (2021) *"Ghana: GSFP Should Be Apolitical - NGO"* en All Africa <https://allafrica.com/stories/202112170205.html>

Banco Asiático de Desarrollo (1999) *Managing Government Expenditure*, <https://www.adb.org/publications/managing-government-expenditure>

Asman, Jennifer, Claire Schouten, Sally Torbert, Nik Mandalia (2022) *"Cómo mantener el progreso en la implementación de los ODS"* Blog del FMI. <https://blog-pfm.imf.org/en/pfmblog/2022/10/how-to-maintain-progress-on-implementing-the-sdgs>

ASOSAI (2000) *Directrices de Auditoría de Rendimiento de ASOSAI*. <https://www.eurosai.org/en/databases/products/ASOSAI-Performance-Auditing-Guidelines/>

Atiku, Samuel y Jason Lakin (2019) “*¡Es increíble! Los contornos de la credibilidad presupuestaria en Nigeria*” Washington DC, IBP, <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/the-contours-of-budget-credibility-in-nigeria-ibp-2019.pdf>

Gobierno australiano, Departamento de Finanzas (s.f.) *El proceso presupuestario* <https://www.finance.gov.au/government/federal-budget/budget-process>

Bailey, Pam (2020) “*Por fin ha llegado el momento de la colaboración entre las EFS y la sociedad civil*” IBP <https://internationalbudget.org/sai-cso-collaboration/>

Bajpai, Rajni y C. Bernard Myers (2020) *Mejorar la eficacia y la transparencia del gobierno: La lucha contra la corrupción (en inglés)*. Washington, D.C.: Grupo del Banco Mundial. <http://documents.worldbank.org/curated/en/235541600116631094/Enhancing-Government-Effectiveness-and-Transparency-The-Fight-Against-Corruption>

Bilmes, Linda J. (2018) “El ciclo de opacidad fiscal: Cómo Estados Unidos ocultó los costes de las guerras de Irak y Afganistán”. *Hacia una sociedad justa: Joseph Stiglitz y la economía del siglo XXI*. Ed. Martín Guzmán. Columbia University Press, 457-478.

CABRI, AFROSAI y ATAF (2010) “*A status report on good financial governance in Africa*”, Pretoria, [https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Generic-Documents/Annual\\_Meetings/2013\\_AM\\_Interpreter\\_Working\\_Documents/27%20Mai%20CABRI%20Status%20Report%20on%20GFG%20Web%20Version%20English\\_01.pdf](https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Generic-Documents/Annual_Meetings/2013_AM_Interpreter_Working_Documents/27%20Mai%20CABRI%20Status%20Report%20on%20GFG%20Web%20Version%20English_01.pdf)

Canadá, Oficina del Auditor General (2020) *Follow-up Audit on the Implementation of the Office of the Auditor General of Canada Recommendations on Payroll Management*. <https://www.publicsafety.gc.ca/cnt/rsrscs/pblctns/2020-foag-pm/index-en.aspx>

Fundación Canadiense de Auditoría y Rendición de Cuentas (2020) *Una mejor integración del análisis de las causas profundas en la auditoría del rendimiento del sector público*. Segunda edición. <https://www.caaf-fcar.ca/images/pdfs/research-publications/RootCauseAnalysisEN.pdf>

Cangiano, Marco (2017) “*¿Qué es la gestión de las finanzas públicas?*” [https://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Comunicazione/Workshop-e-convegna/Seminario\\_2017-02-6\\_8/01\\_-\\_What\\_is\\_PFM\\_-\\_Cangiano.pdf](https://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Comunicazione/Workshop-e-convegna/Seminario_2017-02-6_8/01_-_What_is_PFM_-_Cangiano.pdf)

Davoodi, Hamid, Paul Elger, Alexandra Fotiou, Daniel García-Macia, Andresa Lagerborg, Raphael Lam y Sharanya Pillai. (2022) “*Fiscal Councils Dataset: The 2021 Update*”, FMI, Washington, D.C. <https://www.imf.org/en/Data/Fiscal/fiscal-council-dataset>

de Renzio, Paolo (2009) “*Haciendo balance: ¿Qué nos dicen las evaluaciones del PEFA sobre los sistemas de gestión de las finanzas públicas de los distintos países?*”. Documento de trabajo 302, Instituto de Desarrollo de Ultramar, mayo, Londres, Reino Unido. <https://www.files.ethz.ch/isn/101200/wp302.pdf>

de Renzio, Paolo; Jason Lakin, y Chloe Cho (2019) *Credibilidad presupuestaria entre países: Cómo afectan las desviaciones al gasto en prioridades sociales*. IBP. <https://internationalbudget.org/publications/budget-credibility-across-countries/>

de Renzio, Paulo; Jason Lakin (2019) *Reframing Public Finance: Promoviendo la justicia, la democracia y los derechos humanos en los presupuestos gubernamentales*. IBP. <https://internationalbudget.org/publications/reframing-public-finance-promoting-justice-democracy-human-rights-in-government-budgets/>

de Renzio, Paulo; Chloe Cho (2020) *Explorando los determinantes de la credibilidad presupuestaria*. IBP. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/determinants-of-budget-credibility-june-2020.pdf>

Economic Times, The (2021) "¿Qué es la financiación extrapresupuestaria y por qué todo el mundo quiere saberlo esta vez?" <https://economictimes.indiatimes.com/news/economy/finance/what-is-off-budget-financing-and-why-everyone-wants-to-know-about-it-this-time/what-is-it/slideshow/80478104.cms>

EUROSAI (2017) *Una hoja de ruta para alcanzar los objetivos de comunicación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*. <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/strategic-plan/goal-team-1/Roadmap-for-Reaching-SAI-Communication-Goals.pdf>

EUROSAI (2021) *Seguimiento de la aplicación de las recomendaciones de auditoría. Guía de buenas prácticas, publicada por el grupo de proyecto* <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/2021-02-03-Final-report-for-EUROSAI.pdf>

FMI (1999) *Directrices para la gestión del gasto público- Sección 3-Preparación del presupuesto*. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide3.htm>

FMI (2014) *Manual de estadísticas de las finanzas públicas* <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>

FMI (2019) *El Código de Transparencia Fiscal*. <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/Code2019.pdf>

FMI (2021) *Fiscal Monitor Database of Country Fiscal Measures in Response to the COVID-19 Pandemic* <https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/Fiscal-Policies-Database-in-Response-to-COVID-19>

FMI (2022) *Actualización de las Perspectivas Económicas Mundiales: Sombrías y más inciertas* <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2022/07/26/world-economic-outlook-update-july-2022>

FMI (s.f.) *Directrices para la gestión del gasto público- Sección 4-Ejecución presupuestaria*. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide4.htm>

Frentz, Rémi. (2022 inédito), *Entidades fiscalizadoras superiores y credibilidad presupuestaria en los países francófonos*.

Friedman, Joel. (2006) *Guía del trabajo fiscal para las ONG*. IBP. <https://internationalbudget.org/publications/a-guide-to-tax-work-for-ngos/>

Gideon, Ianna Jato (2015) "Ejecución presupuestaria y gobernanza en Nigeria" *Revista de Administración Pública*, <https://www.globalacademicgroup.com/journals/academic%20discourse/BUDGET%20IMPLEMENTATION%20AND%20GOVERNANCE%20IN%20NIGERIA.pdf>

GNA (2021) "Despolitizemos la contratación de los servicios de restauración de la GSFP" en News Ghana <https://newsghana.com.gh/lets-de-politicise-recruitment-of-gsfp-caterers/>



Guerrero, Juan Pablo; Aura Martínez, Luis Palacios, Diana Quiroga, Mauricio Ruiz (2022) *Rastreadores presupuestarios y transparencia fiscal*, GIFT y PNUD. [https://www.undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/2023-01/undp\\_co\\_PUB\\_Budget\\_Trackers\\_Fiscal\\_Transparency\\_Ene18\\_2023.pdf](https://www.undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/2023-01/undp_co_PUB_Budget_Trackers_Fiscal_Transparency_Ene18_2023.pdf)

Guillán Montero, Aránzazu. (2021) *"Cumplir los compromisos. How supreme audit institutions can strengthen budget credibility through external audits"*, Washington DC, IBP. <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/sai-budget-credibility-march-2021.pdf>

Herrera Gutiérrez, Arturo (2015) *"¿De qué hablamos cuando hablamos de gobiernos "subnacionales"?"* Blog del Banco Mundial. <https://blogs.worldbank.org/governance/what-are-we-talking-about-when-we-talk-about-subnational-governments>

IBP - INTOSAI-IDI (2020) *Manos a la obra. Aprovechar la rendición de cuentas a través de las auditorías públicas externas: Una evaluación de los sistemas nacionales de supervisión*. <https://www.idi.no/elibrary/reports/1096-all-hands-on-deck-harnessing-accountability-through-external-public-audits/file>

IBP (s.f.) <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/budget-credibility-fact-sheet.pdf>

IBP (2019) *Explicar la desviación presupuestaria: Una instantánea de la credibilidad presupuestaria: Sri Lanka* <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/sri-lanka-budget-credibility-snapshot-ibp-2019.pdf>

IBP (2021) *Encuesta de Presupuestos Abiertos 2021*. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Open-budget-survey-2021-1.pdf>

IBP (2021) *Gestión de los fondos COVID*, Washington DC, IBP. [https://internationalbudget.org/covid/wp-content/uploads/2021/05/Report\\_English-2.pdf](https://internationalbudget.org/covid/wp-content/uploads/2021/05/Report_English-2.pdf)

IBP (2022) *"La credibilidad del presupuesto y los Objetivos de Desarrollo Sostenible"* <https://express.adobe.com/page/kZhNwex9ayQ9C/>

IFAC-CIPFA (2021) *Índice Internacional de Responsabilidad Financiera del Sector Público: Informe de situación 2021* <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-International-Public-Sector-Accountability-Index.pdf>

INTOSAI (2004) *Directrices de auditoría de desempeño: ISSAI 3000-3100. Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las normas de auditoría de la INTOSAI y en la experiencia práctica* <https://www.auditorgeneral.gov.tt/sites/default/files/Performance%20Audit%20Guidelines.pdf>

INTOSAI (2016) *Marco de medición del desempeño de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*. <https://www.idi.no/elibrary/well-governed-sais/sai-pmf/426-sai-pmf-2016-english/file>

INTOSAI (2019) GUÍA 3910. *Conceptos centrales para la auditoría del desempeño*, <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-3910-Central-Concepts-for-Performance-Auditing.pdf>

INTOSAI (2019) GUÍA 3920. *El proceso de auditoría del desempeño*. Disponible en: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-3920-The-Performance-Auditing-Process.pdf>

INTOSAI (2019) INTOSAI P-12 *El valor y los beneficios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos*. [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/INT\\_P\\_11\\_to\\_P\\_99/INTOSAI\\_P\\_12/INTOSAI\\_P\\_12\\_en\\_2019.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf)

INTOSAI (2019) ISSAI 100. *Principios fundamentales de la auditoría del sector público*. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>

INTOSAI (2019) ISSAI 400. *Principios de auditoría de cumplimiento*. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-400.pdf>

INTOSAI P-1: *La Declaración de Lima* <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>

INTOSAI P-10: *La Declaración de México sobre la Independencia de las EFS* <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-10-mexico-declaration-on-sai-independence/>

INTOSAI Rusia (s.f.) *Auditoría estratégica* <https://intosairussia.org/news-media/news/best-practice-cases-of-strategic-approach-to-public-auditing.html>

INTOSAI-CBC (2021) *Compromiso con la sociedad civil. Un marco para las EFS*. [https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2021/06/20210629-Engagement-with-Civil-Society\\_A-Framework-for-SAIs\\_CBC\\_28-June-2021\\_fnl.pdf](https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2021/06/20210629-Engagement-with-Civil-Society_A-Framework-for-SAIs_CBC_28-June-2021_fnl.pdf)

INTOSAI-CBC (2021) *Compromiso de las EFS y la sociedad civil - Buenas prácticas* [https://intosaicommunity.net/wp-content/uploads/2024/07/CSO\\_SAI\\_good\\_practices\\_V2.pdf](https://intosaicommunity.net/wp-content/uploads/2024/07/CSO_SAI_good_practices_V2.pdf)

INTOSAI-IDI (2017) *Orientaciones sobre el compromiso de las Entidades Fiscalizadoras Superiores con las partes interesadas*. <https://www.idi.no/elibrary/well-governed-sais/sais-engaging-with-stakeholders/697-idi-sais-engaging-with-stakeholders-guide/file>

INTOSAI-IDI (2018) *Manual de aplicación de las ISSAI en materia de auditoría de cumplimiento* <https://idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/803-compliance-audit-issai-implementation-handbook-version-0-english/file>

INTOSAI-IDI (2020) *Manual de aplicación de las ISSAI de auditoría financiera* <https://idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/1118-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-english-light-touch-review-2020/file>

INTOSAI-IDI (2020) *EFS Global. Informe de balance 2020*. <https://www.idi.no/elibrary/global-sai-stocktaking-reports-and-research/global-sai-stocktaking-report-2020/1476-idi-global-sai-stocktaking-report-2020-v0104/file>

INTOSAI-IDI (2020) *Manual de gestión estratégica para Entidades Fiscalizadoras Superiores*. <https://www.idi.no/elibrary/well-governed-sais/strategy-performance-measurement-reporting/1139-sai-strategic-management-handbook-version-1/file>

INTOSAI-IDI (2021) *Auditoría de Transparencia, Rendición de Cuentas e Inclusión del uso de fondos de emergencia para COVID-19 (Auditorías TAI). Una guía práctica para las Entidades Fiscalizadoras Superiores*. <https://idi.no/elibrary/professional-sais/tai-audit/1212-tai-practical-guide/file>

INTOSAI-IDI (2021) *Manual de aplicación de las ISSAI de auditoría de desempeño*. <https://www.idi.no/work-streams/professional-sais/work-stream-library/performance-audit-issai-implementation-handbook>

Jena, Pratap Ranjan; Satadru Sikdar (2019) "Budget credibility in India-Assessment through the PEFA framework," No 284, NIPFP Working paper series, [https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2019/12/WP\\_284\\_2019.pdf](https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2019/12/WP_284_2019.pdf)



Karamaga, Camille (2012) "Timing is everything: Why delays in budget approval are undermining fiscal policy in Africa ... and what can be done about it" IMF PFM Blog, <https://blog-pfm.imf.org/en/pfmblog/2012/09/timing-is-everything-why-delays-in-budget-approval-are-undermining-fiscal-policy>

Kasoma, Albert (2018) *Análisis de la Ley de Gestión de las Finanzas Públicas de 2018*. Centro de Investigación y Seguimiento de Políticas. <https://www.pmrzambia.com/wp-content/uploads/2018/11/Analysis-of-the-Public-Finance-Management-Act-of-2018.pdf>

Katramiz, Tarek; Mahesti Okitarashi (2021) "Acelerar la integración de la Agenda 2030: Alineando los Planes Nacionales de Desarrollo con los Objetivos de Desarrollo Sostenible" Policy brief n° 25, Universidad de las Naciones Unidas. <https://sdgs.un.org/publications/policy-brief-accelerating-2030-agenda-integration-aligning-national-development-plans>

Kelly, Claire (2021 inédito) *Síntesis de las conclusiones para el componente del Pacífico del proyecto de credibilidad presupuestaria del IBP/UNDESA*

Kinyanjui, FaithAnn; Abraham Ochieng, Abraham Rugo, John Kinuthia. (2021) *Aciertos y errores: La credibilidad presupuestaria en el contexto de Covid-19 en Kenia*. IBP. [https://internationalbudget.org/covid/wp-content/uploads/2021/08/Kenya-Brief-Managing-COVID-Funds\\_Paper.pdf](https://internationalbudget.org/covid/wp-content/uploads/2021/08/Kenya-Brief-Managing-COVID-Funds_Paper.pdf)

Kristensen, Jens Kromann; Martin Bowen, Cathal Long, Shakira Mustapha, Urška Zrinski. eds. (2019) *PEFA, Gestión de finanzas públicas y buena gobernanza*. International Development in Focus; Washington, DC: Banco Mundial. <http://hdl.handle.net/10986/32526>

Lakin, Jason (2018) "Assessing the quality of reasons in government budget documents" IBP, <https://internationalbudget.org/publications/assessing-reasons-in-government-budget-documents/>

Lakin, Jason; Guillermo Herrera (2019) "Explíquenoslo: Cómo informan y justifican los gobiernos las desviaciones presupuestarias" IBP, <https://internationalbudget.org/publications/how-governments-report-and-justify-budget-deviations/>

Lawson, Andrew (2015) "Public Financial Management", Professional Development Reading Pack, n° 6, GSDRC. [https://gsdrc.org/wp-content/uploads/2015/07/PFM\\_RP.pdf](https://gsdrc.org/wp-content/uploads/2015/07/PFM_RP.pdf)

Martínez Kukutschka, Roberto (2016) *Seguimiento presupuestario de la sociedad civil*. [https://knowledgehub.transparency.org/assets/uploads/helpdesk/CSO\\_budget\\_monitoring\\_2016.pdf](https://knowledgehub.transparency.org/assets/uploads/helpdesk/CSO_budget_monitoring_2016.pdf)

Mendiburu, Marcos (2020) *La participación ciudadana en las entidades fiscalizadoras superiores en América Latina: ¿avance o impasse?* <https://www.rendiciondecuentas.org.mx/wp-content/uploads/2020/05/PANORAMA-mayo2020.pdf>

Miller, Mark; Tom Hart, Sierd Hadley (2021) "Finanzas públicas y prestación de servicios. ¿Qué hay de nuevo, qué falta, qué sigue?". Documento de trabajo 607 del ODI, Londres, Instituto de Desarrollo de Ultramar. <https://odi.org/en/publications/public-finance-and-service-delivery-whats-new-whats-missing-whats-next/>

Nana Yaw Kwafo, Eric (diciembre de 2021) "Interferencias políticas que afectan a la ejecución del programa de alimentación escolar - informe de SEND Ghana" en Modern Ghana <https://www.modernghana.com/news/1126026/political-interference-affecting-delivery-of-school.html>

Nueva Zelanda, Oficina del Auditor General (2021) *Observaciones de nuestras auditorías del gobierno central: 2020/21* <https://oag.parliament.nz/2021/central-government/docs/central-government-20-21.pdf>

Nueva Zelanda, Oficina del Auditor General (2022) *Carta al Comité de Funcionarios del Parlamento sobre las preocupaciones en materia de rendición de cuentas* <https://oag.parliament.nz/2022/accountability-concerns>

Nueva Zelanda, Oficina del Auditor General, (s.f.) *Informes de rendimiento* <https://oag.parliament.nz/good-practice/performance-reporting>

NYU/ODI (2021) *Una perspectiva intergubernamental de la gestión de las finanzas públicas para la prestación de servicios*, Nueva York, NYU-Wagner. <https://wagner.nyu.edu/files/faculty/NYU-ODI-Intergovernmental-Perspective-on-Managing-Public-Finances-for-Service-Delivery-May-2021-Final.pdf>

OCDE (2001) *Participación ciudadana. Manual de la OCDE sobre información, consulta y participación en la elaboración de políticas públicas*. <https://base.socioeco.org/docs/u0534691.pdf>

OCDE (2002) *Las mejores prácticas de la OCDE para la transparencia presupuestaria*. <https://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>

OCDE (2004) *OECD Journal on Budgeting, Volume 4 Issue 1*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/budget-v4-1-en>

OCDE (2011) *Supporting Capacity Development in PFM - A Practitioner's Guide. Volume II Country Cases: Lesotho, Malí, Marruecos, Nepal, Ruanda*, 4<sup>th</sup> Foro de Alto Nivel sobre la Eficacia de la Ayuda. <https://www.oecd.org/development/effectiveness/48782733.pdf>

OCDE (2014) *Los principios de la gobernanza presupuestaria*. París. <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0410/>

OCDE (2022) *Supervisión del rendimiento de las empresas estatales: Guía de buenas prácticas para la elaboración de informes anuales agregados*, [www.oecd.org/corporate/monitoring-performance-state-owned-enterprises.htm](http://www.oecd.org/corporate/monitoring-performance-state-owned-enterprises.htm)

Pattanayak, Sailendra. (2016) *Control del gasto: Características clave, etapas y actores*. IMF Fiscal Affairs Technical Notes. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1602a.pdf>

Pattanayak, Sailendra; Racheeda Boukezia, Yasemin Hurcan y Ramón Hurtado (2022) *Cómo crear capacidad de gestión del efectivo en Estados frágiles y países en desarrollo de renta baja*. IMF Fiscal Affairs How-to Note. <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2022/03/01/How-to-Build-Cash-Management-Capacity-in-Fragile-States-and-Low-Income-Developing-Countries-498003>

Secretaría del PEFA (2005) *Marco de medición de los resultados de la gestión de las finanzas públicas* [https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/the\\_framework\\_English\\_1193152901.pdf](https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/the_framework_English_1193152901.pdf)

Secretaría del PEFA (2016) Marco 2016 <https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-framework>

Secretaría del PEFA (2019) *Marco para la evaluación de la gestión de las finanzas públicas*. [https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/PEFA%202016\\_latest%20version\\_with%20links%20%282%29.pdf](https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/PEFA%202016_latest%20version_with%20links%20%282%29.pdf)

Secretaría del PEFA (2022) "SDG Indicator 16.6.1 speaks how budgets are affected by COVID-19 pandemic," <https://www.pefa.org/news/sdg-indicator-1661-speaks-how-budgets-are-affected-covid-19-pandemic>

Departamento de Presupuesto y Gestión de Filipinas (2016) *Ejecución rápida y eficaz del presupuesto* <https://ibp.tiny.us/fast-and-efficient-budget>

Ramkumar, Vivek; Isaac Shapiro, editores (2010) *Guía para la transparencia en los informes presupuestarios gubernamentales: ¿Por qué son importantes los informes presupuestarios y qué deben incluir?* IBP. [https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Government\\_Transparency\\_Guide1.pdf](https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Government_Transparency_Guide1.pdf)

Ramkumar, Vivek; Warren Krafchik (2005) *El papel de las organizaciones de la sociedad civil en la auditoría y la gestión de las finanzas públicas*, IBP. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/The-Role-of-Civil-Society-Organizations-in-Auditing-and-Public-Finance-Management1.pdf>

Riksrevisionen (2021) *Informe anual del Auditor General 2021*. Estocolmo, Suecia. <https://www.riksrevisionen.se/en.html>

Rodrik, Dani, ed. (2003) *En busca de la prosperidad: Narrativas analíticas sobre el crecimiento económico*. Princeton University Press. <https://drodrik.scholar.harvard.edu/publications/search-prosperity-analytic-narratives-economic-growth>

Santiso, Carlos (2005) "Instituciones presupuestarias y responsabilidad fiscal. Los parlamentos y la economía política del proceso presupuestario en América Latina", Washington D.C., Instituto del Banco Mundial. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/963711468265796384/pdf/358630WBIOBudg1sponsibility1PUBLIC1.pdf>

Schick, Allen (1998) "Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand's Reforms", *The World Bank Research Observer*, Volumen 13, Número 1, febrero de 1998, Páginas 123-131, <https://openknowledge.worldbank.org/entities/journal/9e5f8e82-492f-4142-8378-17d50245d9de>

Sierra Leona, Servicio de Auditoría de (2020) *Cuentas de Sierra Leona para el ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2019* <https://website.auditservice.gov.sl/annual-reports/>

Shack, Nelson; Rogers Rivera (2022) *Evaluación de la credibilidad presupuestal del gasto público en el Perú*. Documento de Política en Control Gubernamental. Contraloría General de la República. Lima, Perú. <https://www.gob.pe/institucion/contraloria/informes-publicaciones/2781606-evaluacion-de-la-credibilidad-presupuestal-del-gasto-publico-en-el-peru>

Simson, Rebecca; Bryn Welham (2014) *Presupuestos increíbles: La credibilidad presupuestaria en la teoría y en la práctica*. ODI. <https://cdn.odi.org/media/documents/9103.pdf>

Simson, Rebecca; Natasha Sharma, Imran Aziz (2011) "A guide to public financial management literature.

*For practitioners in developing countries*" ODI. <https://odi.org/en/publications/a-guide-to-public-financial-management-literature-for-practitioners-in-developing-countries/>

TCU (2010) *Manual de auditoría de rendimiento*. <https://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/cartilha-manual-ou-tutorial/manual-de-auditoria-operacional>

UN A/RES/67/218 (2012) sobre "Promoción de la transparencia, la participación y la rendición de cuentas en las políticas fiscales", <https://www.un.org/development/desa/financing/document/ga-resolution-67218-promoting-transparency-participation-and-accountability-fiscal>

UN A/RES/71/313 (s.f.) "Marco de indicadores globales para los Objetivos de Desarrollo Sostenible y las metas de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible" [https://unstats.un.org/sdgs/indicators/Global%20Indicator%20Framework%20after%202022%20refinement\\_Eng.pdf](https://unstats.un.org/sdgs/indicators/Global%20Indicator%20Framework%20after%202022%20refinement_Eng.pdf)

ONU e INTOSAI (2021) *Trabajar durante y después de la pandemia: aprovechar la experiencia de las EFS para fortalecer instituciones eficaces y lograr sociedades sostenibles*, [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news\\_centre/events/un\\_int\\_symposia/reports\\_un\\_int\\_symp/en/EN\\_25\\_Symp\\_2021\\_report.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/un_int_symposia/reports_un_int_symp/en/EN_25_Symp_2021_report.pdf)

UNDESA (2019) "Objetivo de Desarrollo Sostenible 16. Centrarse en las instituciones públicas", Informe sobre el sector público mundial, Nueva York. <https://digitallibrary.un.org/record/3822939?ln=en++&v=pdf>

UNDESA (2021) "CEPA Strategy Guidance Note on Fiscal and Budget Transparency", Nueva York, Naciones Unidas.

UNDESA y IBP (2022) *Evaluación de la credibilidad de los presupuestos gubernamentales mediante auditorías externas: Resultados de una encuesta a los miembros de la INTOSAI 2022* <https://internationalbudget.org/publications/assessing-the-credibility-of-government-budgets-through-external-audits-results-of-a-survey-to-intosai-members-2022/>

UNDESA, Base de datos de indicadores de los ODS <https://unstats.un.org/sdgs/dataportal>

UNDESA, Depósito de metadatos sobre indicadores de los ODS <https://unstats.un.org/sdgs/metadata/>

Whiteman, John (2013) "Measuring the capacity and capability of Public Financial Management Systems", *International Public Management Review*, vol. 14, n° 2. [https://www.theicpa.org/files/MeasuringCapacityandCapabilityofPublicFinManagementSystems\\_132-263-1-SM-1.pdf](https://www.theicpa.org/files/MeasuringCapacityandCapabilityofPublicFinManagementSystems_132-263-1-SM-1.pdf)

# Anexos

## ANEXO 2.1. Cuestiones y riesgos relacionados con la credibilidad examinados por las EFS<sup>1</sup>

Presupuesto	Cuestión examinada por la EFS	Efecto potencial en términos de credibilidad presupuestaria
Marco de gobernanza	Política presupuestaria y gestión de la deuda	El uso estratégico de los déficits presupuestarios puede socavar la credibilidad del presupuesto.
	Recortes obligatorios del gasto, por ejemplo, para alcanzar los objetivos de déficit	El calendario, la cuantía y la distribución de los recortes obligatorios anuales pueden provocar una infrautilización sistemática en determinados sectores y afectar a la previsibilidad de los flujos presupuestarios.  La escasa transparencia de los recortes de gastos y sus repercusiones socava las evaluaciones de credibilidad.
Planificación y preparación	Modelización económica (macro previsión)	Una mala previsión de ingresos crea riesgos de credibilidad.
	Estimación de ingresos	Los errores en la estimación de los ingresos generan riesgos de rebasamiento.
	Procesos de planificación: por ejemplo, fijación de techos de gasto, prioridades, etc.	Unos objetivos de gasto poco realistas dificultan la absorción de fondos por parte de las entidades y provocan una infrautilización de los fondos.
Aprobación	Modificaciones legislativas-cuando proceda	Infrautilización de los fondos autorizados por el poder legislativo mediante enmiendas debidas, por ejemplo, a consideraciones electorales, sin tener en cuenta los aspectos técnicos y de capacidad.
	Eludir la autorización	Una agregación excesiva o una categorización inadecuada del gasto facilita la elusión de la aprobación legislativa, creando riesgos de credibilidad relacionados con reasignaciones o excesos de gastos durante el año.

<sup>1</sup> Basado en una muestra de 80 informes de auditoría de 20 países. Véase Guillán Montero, 2021.

Presupuesto	Cuestión examinada por la EFS	Efecto potencial en términos de credibilidad presupuestaria
Ejecución y aplicación	Capacidad y procedimientos de gestión	<p>Las incoherencias entre los sistemas de información crean riesgos de exceso o defecto de gasto.</p> <p>La incoherencia de los marcos jurídicos y la debilidad de los procedimientos administrativos crean riesgos de exceso o defecto de gasto que repercuten en la prestación de servicios.</p>
	Documentación de gastos	La falta de integración de todos los gastos (por ejemplo, los suplementarios) en sistemas financieros integrados crea riesgos de rebasamiento.
	Estimación de costes/gastos	Una mala estimación de los costes hace imposible cotejarlos con los gastos para gestionar y prevenir los excesos con posibles repercusiones en la prestación de servicios.
	Calendario del gasto	Las diferencias de calendario entre la autorización y el gasto real facilitan los gastos no autorizados que pueden desviarse del presupuesto aprobado.
	Generación, captura y gestión de la información sobre resultados	La debilidad de los sistemas de recogida de información sobre el rendimiento -incluida la falta de indicadores y objetivos de rendimiento, o su insuficiencia o inadecuación- afecta a la capacidad de evaluar el impacto del presupuesto ejecutado y de identificar los efectos negativos de los presupuestos no creíbles.
Control y supervisión	Cumplimiento de las normas	El gasto ilegal, debido por ejemplo a una estimación de costes deficiente e inoportuna, crea riesgos de credibilidad.
	Controles internos	La debilidad de los controles internos o las limitaciones de la capacidad de supervisión interna crean riesgos de credibilidad, dada la posible falta de detección y sanción.
	Presentación de informes al Parlamento y a la EFS	<p>La excesiva agregación del gasto dificulta al poder legislativo la evaluación de la disponibilidad presupuestaria y la detección de problemas de credibilidad.</p> <p>La escasez de información y los problemas de elaboración de informes dificultan que los agentes de supervisión evalúen si el gasto se ha realizado según lo previsto y si los resultados se corresponden con la ejecución.</p>

### ANEXO 3.1. Preguntas sobre los riesgos potenciales de credibilidad presupuestaria a nivel de todo el gobierno

Etapa del ciclo presupuestario	Riesgos potenciales de credibilidad presupuestaria	Preguntas orientativas
Formulación del presupuesto	Previsiones de ingresos y gastos poco realistas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Cuál es la calidad de la planificación de los ingresos en su conjunto?</li> <li>• ¿Existe un sistema de previsión de ingresos?</li> <li>• ¿Existen procedimientos y directrices adecuados para el proceso de previsión?</li> <li>• ¿Son exhaustivas las previsiones? ¿Identifican y evalúan todas las fuentes potenciales de ingresos?</li> <li>• ¿Son realistas los supuestos utilizados para generar las previsiones, basados en indicadores macroeconómicos realistas?</li> <li>• ¿Son fiables los modelos utilizados para generar las previsiones?</li> <li>• ¿Se ajustan los modelos a la legislación vigente y a la política gubernamental?</li> <li>• ¿Existen planes de contingencia en caso de que surjan imprevistos que puedan alterar el rendimiento de los ingresos?</li> <li>• ¿Dispone el equipo que elabora las previsiones de las competencias y los conocimientos adecuados?</li> <li>• ¿Existe alguna relación entre las previsiones de gastos y las de ingresos?</li> <li>• ¿Son fiables y razonables las previsiones de gastos?</li> <li>• ¿Son realistas las previsiones de financiación del déficit?</li> <li>• ¿Se calculan de forma realista los costes de las políticas y programas gubernamentales y, por tanto, los gastos (por ejemplo, hipótesis sobre inflación, tipos de cambio...)?</li> </ul>
	Desajuste de los presupuestos con los marcos de planificación a largo plazo y los ODS	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Se ajustan las prioridades del presupuesto nacional a los marcos nacionales de planificación?</li> <li>• ¿Existe un sistema que garantice que el presupuesto anual se ajusta a los marcos nacionales de planificación?</li> <li>• En los casos en que se ha observado falta de alineación, ¿cuál ha sido el impacto/efecto de tal hecho?</li> <li>• ¿Cuáles son las causas de la falta de alineación, quién es responsable y cómo pueden abordarse?</li> <li>• ¿Cuál ha sido la tendencia en términos de alineación en años anteriores? ¿Se trata de un fenómeno sistémico o puntual?</li> </ul>



Etapa del ciclo presupuestario	Riesgos potenciales de credibilidad presupuestaria	Preguntas orientativas
Aprobación del presupuesto	Retraso en la aprobación del presupuesto por el poder legislativo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Se conocen y comprenden claramente los requisitos de la ley?</li> <li>• ¿Cumplió el Ejecutivo los plazos de aprobación del presupuesto?</li> <li>• Si se detectan casos de incumplimiento, ¿cuál es la causa?</li> <li>• ¿Cómo afecta el incumplimiento a los ingresos y gastos?</li> </ul>
Ejecución presupuestaria	Ejecución de actividades no aprobadas y fuera de presupuesto.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Existe un sistema que garantice que el ejecutivo no incluye actividades no aprobadas en el presupuesto?</li> <li>• ¿Qué actividades no aprobadas se incluían y quién era el responsable?</li> <li>• ¿Cuál fue la causa de que se eludieran las autorizaciones para las actividades no aprobadas?</li> <li>• ¿Cuál fue el efecto de estas actividades no aprobadas en el rendimiento de los ingresos y los gastos?</li> <li>• En los casos en que se han revisado los presupuestos, ¿las revisiones han sido aprobadas por el poder legislativo u otras autoridades necesarias, como es preceptivo?</li> <li>• ¿Está arraigada la práctica de eludir las autorizaciones o se trata de casos aislados?</li> </ul>
	Indisciplina financiera en el ejecutivo y el legislativo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Existe un sistema claro para minimizar la interferencia política en las actividades de los tecnócratas?</li> <li>• ¿Ha habido interferencias en el pasado y cuáles han sido sus efectos?</li> <li>• ¿Están bien definidas y no entran en conflicto las funciones y responsabilidades de cada uno de los actores?</li> <li>• En los casos en que se observaron interferencias, ¿cuál fue la causa y quién fue el responsable?</li> </ul>
	Capacidad limitada para absorber las perturbaciones presupuestarias debidas a emergencias	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Existen disposiciones en las leyes presupuestarias para casos de emergencia?</li> <li>• ¿Refleja el presupuesto elaborado por el Ejecutivo las tendencias económicas actuales?</li> <li>• ¿Es el presupuesto lo bastante flexible para absorber los choques?</li> </ul>

<b>Etapas del ciclo presupuestario</b>	<b>Riesgos potenciales de credibilidad presupuestaria</b>	<b>Preguntas orientativas</b>
<p>Informes presupuestarios y contabilidad</p>	<p>Sistemas de información y contabilidad ineficaces</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Producen los sistemas estadísticos y de rendimiento de la Administración información precisa y fiable?</li> <li>• ¿Facilitan los informes elaborados a partir de los sistemas de seguimiento y notificación el análisis de los resultados, incluida la comprensión e identificación de las desviaciones de los resultados y la comprensión de las tendencias?</li> <li>• ¿Los usuarios e interesados pueden acceder fácilmente a los datos e informes de rendimiento?</li> <li>• ¿Vincula el sistema la información sobre resultados a la prestación de servicios?</li> <li>• ¿El sistema de control e información sobre la ejecución del presupuesto realiza un seguimiento del rendimiento para evaluar los resultados a largo plazo?</li> <li>• ¿El equipo responsable del seguimiento del presupuesto y de la elaboración de informes está adecuadamente cualificado y equipado?</li> </ul>
<p>Supervisión y evaluación externas</p>	<p>La capacidad y los incentivos de la EFS y el poder legislativo para realizar evaluaciones externas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Dispone la EFS de un mandato adecuado para llevar a cabo revisiones del presupuesto?</li> <li>• ¿Dispone la EFS de los conocimientos adecuados para llevar a cabo revisiones de la credibilidad presupuestaria?</li> <li>• ¿Son públicos los debates y resoluciones legislativos sobre el presupuesto?</li> <li>• ¿Dispone la EFS de un sistema operativo de control y seguimiento de las recomendaciones de auditoría?</li> <li>• ¿Aprueba el poder legislativo las auditorías de ejecución presupuestaria a su debido tiempo?</li> <li>• ¿La EFS colabora regularmente con el parlamento en el control y la evaluación del presupuesto?</li> </ul>

#### ANEXO 4.1. Aplicación del método RIAS para examinar el rendimiento de la gestión del gasto - un ejemplo de la EFS de Indonesia

Se utiliza un formulario RIAS para la siguiente auditoría:

**Objetivo de la fiscalización:** Evaluar la eficacia de la gestión del gasto por parte de la Administración central en el marco de la presupuestación basada en los resultados.

**Entidades fiscalizadas:** (1) Ministerio de Hacienda; (2) Ministerio de Planificación del Desarrollo Nacional; (3) Ministerio de Sanidad

**Alcance de la auditoría:** El ejercicio presupuestario de 2018 y el primer semestre de 2019.

#### Formulario RIAS (por sus siglas en inglés): Riesgo, Impacto, Auditabilidad, Importancia

No.	Posibles áreas clave a auditar	Factor de Selección (Puntuación) <sup>6)</sup>				Puntuación total	Orden de prioridad del área clave	Decisión (Elegido/ No elegido) <sup>5)</sup>
		Riesgo <sup>1)</sup>	Impacto de la Auditoría <sup>2)</sup>	Auditabilidad <sup>3)</sup>	Significado <sup>4)</sup>			
1	Diseño de la presupuestación por resultados	2,13 <sup>1)</sup>	2,50 <sup>2)</sup>	2,75 <sup>3)</sup>	2,00 <sup>4)</sup>	8,38	4	No elegido
2	Planificación y presupuesto	2,50 <sup>1)</sup>	2,33 <sup>2)</sup>	2,75 <sup>3)</sup>	2,33 <sup>4)</sup>	8,91	2	Elegido
3	Ejecución presupuestaria	2,50 <sup>1)</sup>	2,83 <sup>2)</sup>	2,75 <sup>3)</sup>	2,33 <sup>4)</sup>	9,41	1	Elegido
4	Seguimiento y evaluación	2,25 <sup>1)</sup>	2,67 <sup>2)</sup>	2,75 <sup>3)</sup>	2,00 <sup>4)</sup>	8,67	3	Elegido

1. El **riesgo** está relacionado con los riesgos a los que se enfrenta la dirección a la hora de alcanzar los objetivos fijados en el marco de economía, eficiencia y eficacia. (Véase el anexo 4.1.1)
2. El **impacto** está relacionado con el beneficio y la mejora que podrían obtener las entidades si aplicaran las recomendaciones de auditoría en cada área clave. (Véase el anexo 4.1.2)
3. La **auditabilidad** está relacionada con la viabilidad de un área a auditar teniendo en cuenta factores como el número de auditores y la ubicación de la auditoría. (Véase el Anexo 4.13)
4. La **importancia** está relacionada con el grado en que un programa/actividad contribuirá al objetivo de la organización. (Anexo 4.1.4)
5. Sujeto al juicio profesional del auditor. El equipo de auditoría puede elegir una o más áreas clave potenciales para ser auditadas. La decisión tiene en cuenta los recursos de auditoría disponibles.
6. **Escala de puntuación:** - Alta: 3; Media: 2; Baja: 1

*Nota:* En los cuadros de las páginas siguientes, los espacios en blanco de este ejemplo están normalmente destinados a ser rellenados. Asimismo, los factores incluidos en cada tabla están sujetos al juicio profesional del auditor.

### ANEXO 4.1.1 – RIESGO

No	Posibles áreas clave a auditar	FACTORES DE RIESGO																Puntuación media
		A		B		C		D		E		F		G		H		
		Puntuación	Desc.	Puntuación	Desc.	Puntuación	Desc.	Puntuación	Desc.	Puntuación	Desc.	Puntuación	Desc.	Puntuación	Desc.	Puntuación	Desc.	
1	Diseño de la presupuestación por resultados Budgeting	2	Por diseño, el presupuesto se elabora basándose en los resultados de los 2 años anteriores	3		3		2		3		2		1		1		2,13
2	Planificación y presupuesto	2		3	Los objetivos de rendimiento enumerados en el Plan de Trabajo no se alcanzaron de forma significativa	2		3		3		3		2		2		2,50
3	Ejecución presupuestaria	3		3		3	No se han introducido cambios para hacer frente al exceso de gasto en personal	2		2		3		2		2		2,50
4	Seguimiento y evaluación	2		1		2		2		3	Múltiples agencias gubernamentales implicadas	3		2		3		2,25

#### FACTORES DE RIESGO

- A. Gastos significativos por debajo o por encima del presupuesto
- B. No alcanzar los objetivos fijados
- C. La dirección no reacciona ante las deficiencias detectadas
- D. Ampliación repentina del programa
- E. Relaciones de responsabilidades que se solapan, poco claras o confusas
- F. Actividades complejas en un entorno lleno de incertidumbre
- G. Falta de seguridad de los datos electrónicos y/o de los sistemas de información
- H. Indicación de incumplimiento Constatación de auditoría

### ANEXO 4.1.2: IMPACTO DE LA AUDITORÍA

No	Posibles áreas clave a auditar	IMPACTO DE LOS FACTORES DE AUDITORÍA												Puntuación media
		A		B		C		D		E		F		
		Puntuación	Desc.	Puntuación	Desc.	Puntuación	Desc.	Puntuación	Desc.	Puntuación	Desc.	Puntuación	Desc.	
1	Diseño de la presupuestación por resultados	3	Mejora de la aplicación y medición de los logros	3		3		2		2		2		2,50
2	Planificación y presupuesto	3		3	Mejora de la normalización de los indicadores de rendimiento, relacionados con la determinación de productos y resultados	3		2		2		1		2,33
3	Ejecución presupuestaria	3		3		3	Mejorar la transparencia y la rendición de cuentas de los resultados de la ejecución presupuestaria	3		3		2		2,83
4	Seguimiento y evaluación	3		3		3		3	Animar al gobierno a utilizar la información sobre resultados comunicada para desarrollar una planificación más eficiente teniendo en cuenta los logros anteriores en materia de resultados.	3		1		2,67

#### IMPACTO DE LOS FACTORES DE AUDITORÍA

- A. Eficacia
- B. Mejora de la planificación, el control y la gestión
- C. Mayor responsabilidad
- D. Eficacia
- E. Económico
- F. Mejora de la calidad del servicio

### ANEXO 4.1.3: AUDITABILIDAD

No.	Posibles áreas clave a auditar	FACTORES DE AUDITABILIDAD							Puntuación media
		A				B	C	D	
		A.1	A.2	A.3	TOTAL				
1	Diseño de la presupuestación por resultados	2	2	2	2	1	2	2	1,75
2	Planificación y presupuesto	2	2	2	2	1	2	2	1,75
3	Ejecución presupuestaria	2	2	2	2	1	2	2	1,75
4	Seguimiento y evaluación	2	2	2	2	1	2	2	1,75

#### FACTORES DE AUDITABILIDAD

- A. Personal
  - A.1. Competencias/experiencia del auditor
  - A.2. Experiencia del auditor en el área a auditar
  - A.3. Número de auditores
- B. Tiempo disponible para realizar la auditoría
- C. Cambios significativos en la entidad
- D. Ubicación de la auditoría

#### ANEXO 4.1.4: IMPORTANCIA

No.	Posibles áreas clave a auditar	FACTOR DE SIGNIFICACIÓN						Puntuación media
		Materialidad		Límite crítico del éxito		Visibilidad		
		Puntuación	Descripción	Puntuación	Descripción	Puntuación	Descripción	
1	Diseño de la presupuestación por resultados	1		2		3	Las deficiencias en el diseño afectarán significativamente a la consecución de los resultados esperados para el público	2,00
2	Planificación y presupuesto	1		3	Si se resuelven los problemas, tendrán un impacto significativo en el proceso general de presupuestación basada en el rendimiento	3		2,33
3	Ejecución presupuestaria	2	El presupuesto y la realización del área muestreada son materiales	2		3		2,33
4	Seguimiento y evaluación	1		2		3	La información desordenada sobre los resultados del seguimiento y la evaluación y los datos no válidos dificultarán ver hasta qué punto un programa o actividad ha logrado los resultados esperados.	2,00

#### FACTOR DE IMPORTANCIA

**La materialidad financiera:** se basa en la valoración de los activos controlados y en el importe de los ingresos y gastos gestionados por la entidad fiscalizada. Cuanto mayor sea el nivel de materialidad financiera de una actividad/programa/ámbito, mayor será la probabilidad de que se seleccione un área clave como ámbito de auditoría. La materialidad en las auditorías financieras y en las auditorías de gestión puede variar y el mismo objeto puede considerarse de forma diferente. Por lo tanto, un objeto/área podría considerarse material desde el punto de vista de la auditoría de gestión, pero inmaterial desde la perspectiva de la auditoría financiera, y viceversa.

**Límite crítico del éxito:** El aspecto crítico de los límites del éxito muestra la importancia de un área a la hora de determinar el éxito de una entidad. Si las mejoras repercuten significativamente en las operaciones de la entidad, la importancia será alta. Para un trabajo que es rutinario y mejora el rendimiento de un objeto, pero no tiene un amplio impacto en el rendimiento de la entidad, el nivel de significación es relativamente bajo.

**Visibilidad:** La visibilidad o claridad de un área está estrechamente relacionada con el impacto externo de una actividad/programa/campo. Se refiere a los aspectos sociales, económicos y medioambientales de las actividades/programas/ámbitos y a la importancia de estas actividades para los programas gubernamentales o comunitarios. Por ejemplo, la auditoría de gestión en el ámbito de la gestión de los servicios territoriales en una oficina territorial.

## ANEXO 4.2. Proyecto de matriz de diseño de auditoría (MDA) para evaluar el rendimiento de la gestión del gasto - un ejemplo de Indonesia

**Objetivo de la fiscalización:** Evaluar la eficacia de la gestión del gasto por parte de la Administración central en el marco de la presupuestación basada en los resultados.

**Entidades auditadas:** Ministerio de Finanzas, Ministerio de Planificación del Desarrollo Nacional, Ministerio de Sanidad.

**Pregunta general de auditoría (Nivel 1):** ¿Ha sido eficaz la gestión del gasto de la Administración central, dentro de un marco presupuestario basado en el rendimiento?

- **Pregunta de auditoría (Nivel 2):** 1.1. ¿Se planifican y presupuestan las actividades y los gastos de los ministerios de forma mensurable y según las necesidades?
- **Pregunta de auditoría (Nivel 3):** 1.1.1 ¿Es coherente la presupuestación de los gastos con la planificación de las actividades?

Criterios de auditoría	Criterios Referencias	Pruebas de auditoría	Las fuentes de las pruebas de auditoría	Método de obtención de pruebas de auditoría	Procedimiento de auditoría	Riesgo de auditoría/ Limitación Restricción	Mitigación del riesgo de auditoría/ Limitación Restricción	Posible hallazgo de auditoría	Posible conclusión de la auditoría (nivel 3)	Posible conclusión de la auditoría (nivel 2)	Posible conclusión de la auditoría (nivel 1)	Posible recomendación de auditoría	Valor añadido esperado/ Beneficios
1.1.1. El tipo y el volumen de producción de la actividad estipulados en el documento de planificación/ Plan de Trabajo se ajustan a lo establecido en el documento presupuestario.	1. Ley nº 25 (2004), capítulo 2; 2. Reglamento gubernamental n.º 17, (2017) Capítulo 23 3. Estudio de investigación de ....	1. Plan de trabajo 2. Documento presupuestario (según el país).	1. MoNDP 2. MdF 3. Agencia gubernamental (muestra)	1. Inspección 2. Analizar el procedimiento 3. Consulta/ Entrevista	1. Inspeccione el Plan de Trabajo y el Documento Presupuestario para saber si el tipo y el volumen de producción de actividades especificados en el Plan de Trabajo coinciden con los esbozados en el documento Presupuestario. 2. Si hay diferencias y el presupuesto es aprobado por el parlamento, asegúrese de que el MoNDP aprueba el cambio previsto y lo ha incluido en los cambios del Plan de Trabajo. 3. Si el presupuesto no ha sido aprobado por el Parlamento, asegúrate de que el documento presupuestario recibe una nota/marca especial;	1. Los documentos están restringidos 2. Documentación deficiente	1. Prepare las solicitudes de documentos con suficiente antelación (disponga de tiempo suficiente) 2. Preparar una reunión oficial de alto nivel en caso necesario	Existe una discrepancia entre el tipo y el volumen de producción de actividades estipulado en el documento de planificación y el establecido en el documento presupuestario.	La presupuestación de los gastos no es coherente con la planificación de las actividades	Las actividades y gastos de los ministerios no se han presupuestado según las necesidades	La gestión del gasto de calidad de la Administración central en las actividades presupuestarias no ha sido eficaz	Construir y desarrollar un sistema de información para mejorar la sincronización y alineación de los procesos de planificación y presupuestación.	Mejora de la armonización de los procesos de planificación y presupuestación para garantizar la consecución de los objetivos prioritarios nacionales previstos por el Gobierno.



Crterios de auditoría	Crterios Referencias	Pruebas de auditoría	Las fuentes de las pruebas de auditoría	Método de obtención de pruebas de auditoría	Procedimiento de auditoría	Riesgo de auditoría/ Limitación Restricción	Miti-gación del riesgo de auditoría/ Limitación Restricción	Posible hallazgo de auditoría	Posible conclusión de la auditoría (nivel 3)	Posible conclusión de la auditoría (nivel 2)	Posible conclusión de la auditoría (nivel 1)	Posible recomen-dación de auditoría	Valor añadido esperado/ Beneficios
					<p>4. Garantizar la aprobación de las diferencias en los documentos presupuestarios por parte del MdF.</p> <p>5. Analizar el impacto de las diferencias en la consecución de los objetivos previstos.</p>								
<p>Otros criterios podrían ser, por ejemplo:</p> <p>1.1.2: El tipo y el volumen de actividad de las nuevas iniciativas/políticas descritas en el documento presupuestario se mencionan en el Plan de Trabajo Nacional;</p> <p>1.1.3: La clasificación y denominación de los programas y objetivos de programa/actividad/producto en el Documento Presupuestario son coherentes con el Plan de Trabajo;</p> <p>1.1.4: Todos los cambios en la formulación de programas y/o actividades derivadas de la reorganización se han tenido en cuenta en los cambios del Plan de Trabajo y del Documento Presupuestario.</p>													

### Notas:

- La pregunta general de auditoría (nivel 1) está diseñada para responder al objetivo de auditoría.
- Basándose en las preguntas generales de la auditoría (nivel 1), el auditor desglosa la pregunta en varias sub-preguntas (nivel 2). Puede haber más de una pregunta de nivel 2 para apoyar y responder a la pregunta de nivel 1. Normalmente, las preguntas de nivel 2 están en consonancia con el área clave que se va a auditar.
- A partir de las preguntas de auditoría de nivel 2, el auditor desglosa la pregunta en varias sub-preguntas (nivel 3). Puede haber más de una pregunta de nivel 3 por cada pregunta de nivel 2.
- Al diseñar la jerarquía de las preguntas de auditoría, los auditores deben asegurarse de que las sub-preguntas de auditoría del nivel más bajo se responderán mediante la realización de determinados procedimientos de auditoría. Las preguntas de auditoría del nivel más bajo también harán referencia a criterios específicos que se utilizarán y, al mismo tiempo, se convertirán en la base para recopilar pruebas de auditoría. Los criterios de auditoría se diseñan a partir de la pregunta de auditoría del nivel más bajo (nivel 3). Los criterios de auditoría deben tener en cuenta varias características: pertinentes, comprensibles, completos, fiables, objetivos y auditables.

### ANEXO 5.1. Proyecto de matriz de planificación para una auditoría global de final de ejercicio

**ENTIDAD:** El Gobierno nacional, el Ministerio de Hacienda y los ministerios competentes

**OBJETIVO:** Emitir una opinión sobre la adecuación de los estados financieros y presupuestarios del país; examinar la solidez de la política fiscal y la adecuación de los estados financieros.

PREGUNTA DE AUDITORÍA	CRITERIOS DE AUDITORÍA	INFORMACIÓN NECESARIA	FUENTES DE INFORMACIÓN	PROCEDIMIENTO RELATIVO AL ANÁLISIS DE DATOS	LIMITACIONES <sup>2</sup>	QUÉ CONCLUSIONES PUEDEN EXTRAERSE DE LOS ANÁLISIS
¿Están los saldos de los estados financieros de la Administración presentados fielmente y libres de incorrecciones materiales?	IPSAS (Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público) y normativa nacional	Información financiera consolidada del ejercicio.  Datos sobre transacciones críticas.	Estados financieros y notas contables  Declaraciones relacionadas con transacciones financieras en el sector público	Auditoría financiera de los estados contables de la Administración  Procedimiento de auditoría de conformidad	Identifique cualquier limitación relacionada con la información requerida, la metodología prevista o su capacidad general para responder a la pregunta de auditoría.  Las limitaciones pueden incluir una calidad o fiabilidad cuestionable de los datos, la imposibilidad de acceder a cierta información, limitaciones de personal o de fondos para viajes, o la imposibilidad de generalizar o extrapolar los resultados al universo.	Una opinión del auditor sobre si los estados financieros se han elaborado, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.  Esto refuerza la credibilidad del presupuesto al proporcionar una garantía independiente sobre la adecuación de la información financiera del sector público.
¿La ejecución del presupuesto durante el año ha sido compatible con las autorizaciones legislativas?	Ley presupuestaria y legislación que regula la ejecución del presupuesto	Información sobre la ejecución presupuestaria, en relación con la recaudación de ingresos y el desembolso de gastos.  Criterios jurídicos que rigen la ejecución del presupuesto	Legislación y reglamentación presupuestaria aprobada  Declaraciones relativas a los ingresos y gastos públicos en el ejercicio fiscal  Auditorías recurrentes previas y auditorías independientes realizadas por la EFS	[Procedimientos de auditoría de cumplimiento sobre los estados de ejecución presupuestaria, con especial atención a las autorizaciones legislativas para el ejercicio fiscal].	Identifique cualquier limitación relacionada con la información requerida, la metodología prevista o su capacidad general para responder a la pregunta de auditoría.  Las limitaciones pueden incluir una calidad o fiabilidad cuestionable de los datos, la imposibilidad de acceder a cierta información, limitaciones de personal o de fondos para viajes, o la imposibilidad de generalizar o extrapolar los resultados al universo.	Una conclusión sobre la regularidad de la ejecución presupuestaria teniendo en cuenta las autorizaciones legislativas aplicables para el ejercicio fiscal.  La comprobación de la regularidad de los créditos presupuestarios transmite la legalidad de la gestión fiscal del gobierno, lo que subraya la credibilidad de las finanzas públicas.

2 Adaptado de: <https://www.idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/performance-audit-v1-2021/1342-chapter-4-pa-handbook-v1-2021/file>

PREGUNTA DE AUDITORÍA	CRITERIOS DE AUDITORÍA	INFORMACIÓN NECESARIA	FUENTES DE INFORMACIÓN	PROCEDIMIENTO RELATIVO AL ANÁLISIS DE DATOS	LIMITACIONES <sup>2</sup>	QUÉ CONCLUSIONES PUEDEN EXTRAERSE DE LOS ANÁLISIS
¿Se han respetado las normas fiscales aplicables durante la ejecución del presupuesto?	Legislación que regula la ejecución del presupuesto  Buenas prácticas en la ejecución del presupuesto	Información sobre la ejecución presupuestaria, relativa a la recaudación de ingresos y el desembolso de gastos.  Criterios jurídicos y buenas prácticas que promueven la buena gestión fiscal	Declaraciones relativas a los ingresos y gastos públicos en el ejercicio fiscal  Normas fiscales nacionales permanentes.  Las mejores prácticas internacionales en materia de ejecución presupuestaria (por ejemplo, los Principios de Gobernanza Presupuestaria de la OCDE).  Auditorías recurrentes previas y auditorías independientes realizadas por la EFS.	[Procedimientos de auditoría de conformidad sobre los estados de ejecución presupuestaria, con especial atención a las normas fiscales y a los criterios de buenas prácticas].	Identifique cualquier limitación relacionada con la información requerida, la metodología prevista o su capacidad general para responder a la pregunta de auditoría.  Las limitaciones pueden incluir una calidad o fiabilidad cuestionable de los datos, la imposibilidad de acceder a cierta información, limitaciones de personal o de fondos para viajes, o la imposibilidad de generalizar o extrapolar los resultados al universo.	Una conclusión sobre la regularidad de la ejecución presupuestaria teniendo en cuenta las normas fiscales y las mejores prácticas internacionales aplicables.  La supervisión de los auditores teniendo en cuenta las normas fiscales proporciona una garantía adicional a un nivel superior, más allá del de los procedimientos individuales, de que la gestión presupuestaria garantiza la credibilidad, en términos de normas y mejores prácticas sobre objetivos fiscales, principios presupuestarios generales y otros criterios globales.
¿Son adecuadas las hipótesis macroeconómicas en las que se basa el presupuesto?	Previsiones de mercado para las variables macroeconómicas	Información sobre los supuestos que llevaron al gobierno a proponer y aprobar el presupuesto, en lo que respecta a ingresos y gastos.	Proyecto de presupuesto e informes complementarios (como la declaración pre-presupuestaria) publicados antes de la aprobación del presupuesto.  Proyecciones independientes del sector público y privado para las variables macroeconómicas.  Auditorías recurrentes previas y auditorías independientes realizadas por la EFS.	[Procedimientos de auditoría de cumplimiento de las hipótesis en las que se basa el presupuesto].	Identifique cualquier limitación relacionada con la información requerida, la metodología prevista o su capacidad general para responder a la pregunta de auditoría.  Las limitaciones pueden incluir una calidad o fiabilidad cuestionable de los datos, la imposibilidad de acceder a cierta información, limitaciones de personal o de fondos para viajes, o la imposibilidad de generalizar o extrapolar los resultados al universo.	Una conclusión sobre la regularidad de las hipótesis macroeconómicas que fundamentan los ingresos y gastos previstos para el ejercicio.  Esto contribuye a la credibilidad de la preparación del presupuesto y a su viabilidad. Los supuestos incorrectos tienden a ser excesivamente optimistas, inflando cifras que pueden resultar poco realistas durante y después de la ejecución del presupuesto.

PREGUNTA DE AUDITORÍA	CRITERIOS DE AUDITORÍA	INFORMACIÓN NECESARIA	FUENTES DE INFORMACIÓN	PROCEDIMIENTO RELATIVO AL ANÁLISIS DE DATOS	LIMITACIONES <sup>2</sup>	QUÉ CONCLUSIONES PUEDEN EXTRAERSE DE LOS ANÁLISIS
¿Ha suministrado el gobierno bienes y servicios de manera eficaz?	Puntos de referencia técnicos y mejores prácticas sobre evaluación de políticas	Información sobre la economía, eficacia y efectividad de las políticas públicas en el ejercicio fiscal.	<p>El Gobierno informa sobre los resultados de las políticas, los resultados de los indicadores críticos y la consecución de los objetivos para los resultados de las políticas en el ejercicio fiscal.</p> <p>Informes independientes de los sectores público y privado sobre los resultados de las políticas públicas en el ejercicio fiscal.</p> <p>Auditorías recurrentes previas y auditorías independientes realizadas por la EFS.</p>	[Procedimientos de auditoría de gestión sobre los resultados de las políticas públicas en el ejercicio fiscal].	<p>Identifique cualquier limitación relacionada con la información requerida, la metodología prevista o su capacidad general para responder a la pregunta de auditoría.</p> <p>Las limitaciones pueden incluir una calidad o fiabilidad cuestionable de los datos, la imposibilidad de acceder a cierta información, limitaciones de personal o de fondos para viajes, o la imposibilidad de generalizar o extrapolar los resultados al universo.</p>	<p>Una conclusión sobre los resultados de determinados programas gubernamentales en el ejercicio fiscal.</p> <p>Esto ratifica la credibilidad de la aptitud del gobierno para suministrar los bienes y servicios esbozados en el presupuesto.</p>
¿Tiene la deuda pública nacional perspectivas de sostenibilidad?	Referencias técnicas y mejores prácticas en la gestión de la deuda pública	<p>Datos gubernamentales que describen la trayectoria de la deuda pública y el saldo presupuestario</p> <p>Opiniones independientes sobre las perspectivas de la deuda pública.</p>	<p>Informes del Gobierno sobre la evolución de la deuda pública.</p> <p>El Gobierno informa sobre la ejecución presupuestaria y la trayectoria prevista en el futuro.</p> <p>Informes independientes de los sectores público y privado sobre la evolución de la deuda pública.</p> <p>Auditorías recurrentes previas y auditorías independientes realizadas por la EFS.</p>	<p>[Procedimientos de auditoría de cumplimiento sobre la proyección de la deuda pública].</p> <p>Procedimiento de auditoría financiera.</p>	<p>Identifique cualquier limitación relacionada con la información requerida, la metodología prevista o su capacidad general para responder a la pregunta de auditoría.</p> <p>Las limitaciones pueden incluir una calidad o fiabilidad cuestionable de los datos, la imposibilidad de acceder a cierta información, limitaciones de personal o de fondos para viajes, o la imposibilidad de generalizar o extrapolar los resultados al universo.</p>	<p>Una conclusión sobre la regularidad de las perspectivas de la deuda pública teniendo en cuenta su trayectoria prevista y la deseable sostenibilidad de la deuda.</p> <p>La verificación de la trayectoria del endeudamiento del sector público corrobora la credibilidad en la capacidad del gobierno para financiar sus actividades.</p>

PREGUNTA DE AUDITORÍA	CRITERIOS DE AUDITORÍA	INFORMACIÓN NECESARIA	FUENTES DE INFORMACIÓN	PROCEDIMIENTO RELATIVO AL ANÁLISIS DE DATOS	LIMITACIONES <sup>2</sup>	QUÉ CONCLUSIONES PUEDEN EXTRAERSE DE LOS ANÁLISIS
¿Se han atendido las recomendaciones formuladas en anteriores auditorías recurrentes del presupuesto?	Recomendaciones anteriores de las EFS sobre gestión presupuestaria	Información sobre la aplicación por parte del Gobierno de las recomendaciones recurrentes de auditorías anteriores.	El Gobierno informa sobre la aplicación de las recomendaciones formuladas por la EFS en auditorías recurrentes anteriores.  Auditorías recurrentes previas y auditorías independientes realizadas por la EFS.		Identifique cualquier limitación relacionada con la información requerida, la metodología prevista o su capacidad general para responder a la pregunta de auditoría.  Las limitaciones pueden incluir una calidad o fiabilidad cuestionable de los datos, la imposibilidad de acceder a cierta información, limitaciones de personal o de fondos para viajes, o la imposibilidad de generalizar o extrapolar los resultados al universo.	Una conclusión sobre el grado de aplicación de las recomendaciones formuladas por la EFS en anteriores auditorías recurrentes del presupuesto.  De este modo se fomenta la credibilidad del presupuesto en cuanto a la aplicación de las mejoras y soluciones propuestas al proceso presupuestario.

## ANEXO 6.1. Criterios de selección para las auditorías de credibilidad presupuestaria

Criterios <sup>3</sup>		Factor (genérico) <sup>4</sup>	Preguntas sobre credibilidad presupuestaria
1	Materialidad	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Es el tema importante para el gobierno/el público/la entidad auditada (prioridad nacional) y afecta a un área crítica?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Es el programa/actividad gubernamental significativa desde el punto de vista financiero y operativo para el gobierno, el público o la entidad auditada?</li> </ul>
2	Posible impacto	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Tendrá el tema un efecto poderoso en la mejora de la economía, la eficiencia y la eficacia de las empresas públicas?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Tendrá el tema un efecto positivo en las capacidades y disposiciones de planificación y gasto de las entidades gubernamentales?</li> <li>¿Conducirá la auditoría a la consecución de los objetivos y prioridades fijados en los programas, actividades y proyectos gubernamentales?</li> </ul>
3	Mejora	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Conllevará la auditoría mejoras en la administración?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Evaluará la auditoría aspectos significativos de la gobernanza de las entidades gubernamentales en relación con la ejecución del presupuesto?</li> <li>¿Proporcionará la auditoría asesoramiento/recomendaciones para garantizar que habrá menos o ninguna desviación en los presupuestos de las entidades gubernamentales?</li> </ul>
4	Interés legislativo o público	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Abordará el tema un problema jurídico o redundará en beneficio de la comunidad?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Cubrirá la auditoría los aspectos presupuestarios y las consideraciones relativas a la legislatura?</li> <li>¿Responde el tema al interés del público en general en relación con la asignación y el uso del presupuesto?</li> </ul>
5	Riesgos para las EFS	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Presentará el tema riesgos (estratégicos o de reputación) para la EFS?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Dispone la EFS de los conocimientos técnicos necesarios para llevar a cabo la auditoría de credibilidad presupuestaria de este programa/actividad gubernamental?</li> </ul>
6	Relevancia	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Tiene el tema alguna relación o importancia para los problemas del mundo real, los acontecimientos actuales, o el estado actual de la sociedad?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Proporcionará la auditoría de credibilidad presupuestaria de este programa/actividad gubernamental información relevante sobre las preocupaciones del país/público/mundo, por ejemplo, los ODS?</li> </ul>
7	Puntualidad	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Es éste el momento adecuado para auditar el tema?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Qué problema/s o preocupación/es actuales resolverá la auditoría de este programa/entidad gubernamental?</li> <li>¿Hay algún otro programa/actividad que requiera una auditoría urgente?</li> </ul>
8	Auditabilidad	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Puede auditarse el tema? ¿Es práctico fiscalizarlo? ¿Entra dentro del mandato legal de la EFS? ¿Existen pruebas de auditoría y son accesibles para el equipo auditor en un formato que pueda ser fácilmente recopilado y analizado?</li> </ul>	
9	Otras obras importantes previstas o en curso	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Hay algún trabajo previsto o realizado sobre el tema?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Será la auditoría de este programa/actividad complementaria o congruente con el trabajo que se está realizando o planificando actualmente?</li> </ul>
10	Solicitud de auditoría	<ul style="list-style-type: none"> <li>¿Se han solicitado auditorías especiales?</li> </ul>	

3 La Directriz del PAS de INTOSAI sobre la selección de temas de AP presenta 15 criterios. De los 15, se utilizaron diez y se alinearon con el objetivo de credibilidad presupuestaria.

4 Adoptado de INTOSAI PAS Guideline on selecting PA topics. Obtenido de:

## ANEXO 6.2. Lista de autocomprobación para la evaluación de los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad

Esta lista de comprobación ofrece una orientación básica para que los auditores verifiquen las actividades realizadas y su conformidad con la dirección recomendada. Puede ser utilizada con fines de control durante la auditoría o para el aseguramiento de la calidad después del proceso de auditoría. Para que siga siendo relevante para el entorno fiscalizador, la lista puede ser mejorada o modificada en función del contexto de la EFS y de las recomendaciones de las autoridades fiscalizadoras de la EFS. También puede integrarse con la/s lista/s de control de calidad de la EFS para garantizar que las actividades cumplen con las normas de auditoría aplicables.

ANEXO 6.2. Lista de autocomprobación para la evaluación de los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad						
Entidad auditada		:				
Programa/Proyecto/Actividad/Cuentas auditadas		:				
Período cubierto		:				
Auditor/Nombres de los miembros del equipo de auditoría		:				
Actividades / Preguntas		Sí	No	NA	Observaciones	Auditoría WP Referencia
<b>Mandato e independencia de la EFS para llevar a cabo la auditoría de credibilidad presupuestaria</b>						
1	Las EFS están libres de dirección e interferencia en la selección de los temas de auditoría, la planificación, la realización, la elaboración de informes y el seguimiento de sus auditorías (ISSAI 10:3).					
2	Existe una ley que otorga a la EFS el derecho de acceso sin restricciones a los registros, documentos e información (ISSAI 1:10)					
3	La EFS tiene derecho a decidir qué información necesita para sus auditorías (ISSAI 1:10)					
4	El personal de la EFS tiene derecho a acceder a los locales de las entidades fiscalizadas para realizar el trabajo de campo que la EFS considere necesario. (ISSAI 1:10)					
<b>Selección del tema de auditoría</b>						
5	Las auditorías de credibilidad presupuestaria se incluyen en el plan estratégico de auditoría de la EFS para el año.					
6	En caso de que la EFS no especifique el área de credibilidad presupuestaria como tema prioritario en su plan de auditoría, existen instrucciones específicas de auditoría sectorial/oficina de los funcionarios apropiados dentro de la EFS.					
7	La EFS ha llevado a cabo el proceso de comprensión de los factores de riesgo para las áreas críticas de auditoría (programas sectoriales y actividades de todo el gobierno).					

<b>ANEXO 6.2. Lista de autocomprobación para la evaluación de los riesgos de credibilidad presupuestaria a nivel de programa/entidad</b>						
8	La EFS determinó los criterios de selección al determinar el tema de auditoría.					
<b>Planificación</b>						
9	El auditor realizó un estudio previo del tema de auditoría seleccionado.					
10	El auditor determinó si realizar una evaluación de riesgos sobre la credibilidad presupuestaria por separado/ integrada con la auditoría general del programa/entidad					
11	El auditor realizó una evaluación de riesgos para el tema seleccionado basándose en los factores de riesgo de credibilidad presupuestaria.					
12	El auditor identificó una respuesta al riesgo identificada acorde con la credibilidad presupuestaria.					
13	El auditor determinó el enfoque de la auditoría (enfoque exclusivo de la auditoría; integrado con otra auditoría; relacionando los resultados con la credibilidad presupuestaria).					
14	El auditor definió el/los objetivo/s de auditoría y las preguntas para evaluar los riesgos de credibilidad presupuestaria.					
15	El auditor definió el alcance de la auditoría basándose en el enfoque de credibilidad presupuestaria seleccionado.					
16	El auditor identificó criterios relacionados con la credibilidad presupuestaria.					
17	El auditor especificó la credibilidad del presupuesto al preparar el plan de auditoría y la estrategia general.					
<b>Ejecución</b>						
18	El auditor recopiló y analizó pruebas relacionadas con el presupuesto comparándolas con los criterios de auditoría identificados.					
19	El auditor formuló los resultados de la auditoría y relacionó sus elementos (criterios, condición, causa y efecto) con la credibilidad del presupuesto.					
20	El auditor elaboró conclusiones y recomendaciones basadas en los resultados de la auditoría sobre la credibilidad del presupuesto.					
21	El auditor vinculó el análisis de la desviación/ discrepancia con el rendimiento y estimó las repercusiones de la recomendación siempre que fue posible.					



## ANEXO 7.1. Oportunidades para integrar la credibilidad presupuestaria en el proceso de auditoría con las partes interesadas

Etapa del proceso de auditoría	Acciones/recursos recomendados	Ejemplos
Selección y planificación de temas de auditoría	<p>Debatir los temas, el análisis de las causas fundamentales y los riesgos con las partes interesadas que analizan la credibilidad presupuestaria, por ejemplo, con los autores de los informes sobre la credibilidad presupuestaria de los ODS; la credibilidad presupuestaria en el análisis de la gestión fiscal de COVID; el análisis de la credibilidad presupuestaria de sectores y programas; las evaluaciones de PEFA.</p> <p>Herramientas y aplicaciones en línea de las EFS.</p>	<p>Talleres con las partes interesadas, incluidos grupos de expertos y grupos de discusión.</p> <p>Plataformas en línea para las aportaciones de los ciudadanos, por ejemplo, CITIZENEYE en Ghana (Recuadro 7.5), República de Corea y plataformas de Georgia.</p>
Ejecución de auditorías	<p>Revisar/incluir pruebas de análisis de credibilidad presupuestaria. De los autores de los informes sobre credibilidad presupuestaria de los ODS; credibilidad presupuestaria en la gestión fiscal de COVID; credibilidad presupuestaria de sectores y programas; evaluaciones del PEFA.</p> <p>Revisar/incluir datos de auditorías sociales que indiquen desviaciones presupuestarias significativas.</p> <p>Revisar/incluir datos de las herramientas y aplicaciones en línea de las EFS.</p> <p>Auditorías participativas ciudadanas sobre cuestiones de credibilidad presupuestaria.</p> <p>Analizar en qué medida las entidades fiscalizadas justifican razonablemente las desviaciones presupuestarias.</p>	<p>Auditorías sociales ciudadanas en Indonesia, Senegal y Sudáfrica.</p> <p>Auditorías participativas ciudadanas en Filipinas.</p>
Informes de auditoría	<p>Publicar las conclusiones y formular recomendaciones para abordar los problemas de credibilidad presupuestaria, por ejemplo: las causas profundas de las desviaciones presupuestarias, como la mala coordinación, las previsiones y adquisiciones inadecuadas y el retraso de los fondos de los donantes.</p> <p>Informar de la medida en que las entidades fiscalizadas justifican razonablemente las desviaciones presupuestarias.</p> <p>Informar a tiempo para ayudar a rectificar los problemas de credibilidad presupuestaria.</p>	
Seguimiento de la auditoría	<p>Desarrollar y aplicar estrategias con las partes interesadas para abordar los problemas de credibilidad presupuestaria, por ejemplo</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• c/los afectados por la infrautilización de fondos en sectores críticos, con la colaboración de las OSC.</li> <li>• con los ejecutivos/auditados.</li> <li>• w/ la legislatura: organizar audiencias o presentaciones orales sencillas para los legisladores y el público.</li> <li>• con analistas de credibilidad presupuestaria y socios de desarrollo.</li> <li>• Con los medios de comunicación: prepare comunicados de prensa precisos y en línea; publíquelos el mismo día en que se presente el informe en la legislatura para lograr el máximo impacto.</li> </ul>	<p>Seguimiento conjunto, por ejemplo, Argentina: EFS/ACIJ sobre la contención del Chagas (Recuadro 7.11) y las Auditorías Articuladas (AA) de Colombia (Recuadro 7.13).</p> <p>Comité COVID de múltiples partes interesadas en Senegal.</p>

**Fortalecimiento de la credibilidad presupuestaria mediante auditorías externas:  
Manual para auditores**

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) desempeñan un papel importante a la hora de reforzar la aplicación de las promesas de desarrollo sostenible y garantizar que el presupuesto de su país se ajuste a lo previsto. Basándose en la experiencia de las EFS, el manual explora diferentes enfoques de auditoría que pueden contribuir a mejorar la credibilidad del presupuesto.

Publicado por el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas y el International Budget Partnership

Julio 2023



**United Nations**

Department of  
Economic and  
Social Affairs



**International  
Budget  
Partnership**