ASF Auditoría Superior de la Federación
CÁMARA DE DIPUTADOS

CGC Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.

OLACEFS
ORGANIZACIÓN LATINOAMERICANA Y DEL CARIBE DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES

## Ponencia Base del Tema Técnico 2

# Prevención del Riesgo de Fraude en los Estados Financieros y Administración de los Riesgos Fiscales

## XXVI Asamblea General Ordinaria de la OLACEFS

17 al 21 de octubre de 2016, Punta Cana, República Dominicana

## Contenido


**Presentación** 3

**Justificación del tema** 4

**I. Riesgo de fraude en los estados financieros y el plan de auditoría** 5

1. Definición del riesgo de fraude 5
2. Alcance 5
3. Responsabilidades de detectar y prevenir el fraude 5
4. Responsabilidades del auditor respecto del riesgo de fraude 6
5. Objetivos que el auditor debe cumplir respecto del fraude 6
6. Proceso de auditoría 6
7. Procedimientos de auditoría 7
8. Normativa relacionada 8
9. Señales de alerta 8
10. Relación con la administración del riesgo fiscal 9
11. Consecuencias 10
12. Ejemplos prácticos 10

**II. Administración de los Riesgos Fiscales** 11

1. Definición del concepto de riesgos fiscales 11
2. Fuentes y tipos principales de riesgos fiscales 12
3. Ciclo de la administración de riesgos fiscales 13
4. Medios institucionales para la administración de los riesgos fiscales 13

**III. Conclusiones y recomendaciones** 15

**Anexo 1-A** **Normas Profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y Normas Internacionales de Contabilidad de Sector Público (NICSP) relacionadas con la Prevención del Fraude** 16

**Anexo 1-B** **Normas Profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), relacionadas con la Administración de Riesgos Fiscales** 17

**Anexo 2** **Indicadores de Alerta** 18

**Anexo 3** **Estadística complementaria** 20

**Anexo 4** **Análisis de las Colaboraciones Técnicas** 23

# Presentación

El Tema Técnico 2 de la XXVI Asamblea General Ordinaria de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), que se realizará del 17 al 21 de octubre de 2016, en Punta Cana, República Dominicana, lo aprobó el pleno de la Organización durante su XXV Asamblea General Ordinaria, celebrada del 23 al 27 de noviembre de 2015 en Santiago de Querétaro, México.

A continuación se presenta la Ponencia Base sobre "*Prevención del Riesgo de Fraude en los Estados Financieros y Administración de los Riesgos Fiscales*"; en el primer capítulo se desarrolla el tema de riesgo de fraude y, en el segundo, la administración de riesgos fiscales. Se revisa la vinculación del papel del auditor para prevenir el fraude y la forma en que las Entidades de Fiscalización Superior (EFS) contribuyen a mejorar la gestión de los riesgos fiscales. Se incluyen cuatro anexos: las *ISSAI* y las normas contables aplicables en estos temas; indicadores de vulnerabilidad para un sistema de alertas que aplica la Comisión Económica para América Latina y el Caribe de la Organización de Naciones Unidas; estadística sobre las finanzas públicas y la deuda pública de algunos países de la región, y el análisis de las Colaboraciones Técnicas de los países miembros de la OLACEFS.

En cumplimiento de la *Normativa Vigente sobre Temas Técnicos*, emitida por la Secretaría Ejecutiva de la OLACEFS, la Ponencia Base expone los contenidos temáticos que consideran las aportaciones recibidas mediante dichas Colaboraciones Técnicas. Las conclusiones finales se emitirán durante la XXVI Asamblea General de la Organización, con la participación de la membresía y de los representantes de las organizaciones invitadas.

## Justificación del Tema

Los estados financieros revelan los resultados y la posición fiscal del gobierno, por lo que son indispensables para la identificación y evaluación de algunos riesgos fiscales. Por esta razón, se han establecido normas y guías técnicas para orientar la formulación de los estados financieros, en conjunto con la transparencia fiscal y la rendición de cuentas.[1]

La evaluación de los riesgos fiscales y la aplicación de medidas prudenciales para su administración, adquirieron relevancia a partir de 2008, debido a la crisis económica y financiera global con sus diferentes etapas hasta la fecha, por lo que ha sido un tema central para los gobiernos latinoamericanos y del Caribe por la vulnerabilidad de las finanzas públicas y el incremento de la deuda pública como consecuencia de la volatilidad financiera y monetaria, los ajustes en las tasas de interés, las restricciones en el acceso a las fuentes de financiamiento, la caída en los precios del petróleo y de las materias primas que exporta la región, la desaceleración en el ritmo de actividad económica y el déficit en la cuenta corriente de la balanza de pagos, entre otros problemas.

Al respecto, en la Declaración de Beijing resultado del XXI Congreso de la INTOSAI, se incluyó un capítulo sobre el papel de las EFS para salvaguardar la sostenibilidad de las finanzas públicas a largo plazo.[2]

Debido a la diversidad de las causas de los riesgos fiscales y a la importancia de contar con estrategias y mecanismos institucionales para hacerles frente, la Auditoría Superior de la Federación de México, en coordinación con la Contraloría General de Cuentas de la República de Guatemala, elaboraron este documento base con el propósito de servir como referencia a las EFS que son miembros de la OLACEFS, para el análisis, el diálogo y el planteamiento de recomendaciones útiles para la fiscalización en estas materias.

[1] Cf. International Monetary Fund: The Fiscal Transparency Code (2014) y Manual on Fiscal Transparency (2007); así como las Normas Profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), relacionadas con la prevención del fraude en los estados financieros y la administración de riesgos fiscales, que se indican en el Anexo 1 del presente documento.

[2] Cf. Declaración de Beijing, XXI Congreso de la INTOSAI, Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2013: "La sostenibilidad de las políticas financieras a largo plazo es un indispensable requisito previo para una buena gobernanza nacional. Las EFS, a través de una auditoría profesional independiente, pueden ayudar a los decisores a salvaguardar la sostenibilidad a largo plazo y el cumplimiento de las políticas financieras, incrementando la transparencia, informando acerca de las finanzas públicas y revelando al mismo tiempo sus riesgos sistémicos."

# I. Riesgo de fraude en los estados financieros y el plan de auditoría[3]

## 1. Definición del riesgo de fraude

Fraude es el acto intencional realizado por una o más personas responsables de la dirección de una entidad (gobernanza), por los empleados de la misma o por terceras partes relacionadas, que utilicen el engaño para conseguir una ventaja o beneficio ilegal o injusto.[4]

## 2. Alcance

Comprende las obligaciones del auditor para prevenir el fraude mediante un análisis previo a la realización de una auditoría de estados financieros, que permita detectar errores o deficiencias en la información financiera como consecuencia de manipular o alterar los registros o documentos; registrar transacciones no justificadas; aplicar de manera incorrecta las políticas contables; el pago de bienes o servicios sin haberlos recibido; y omitir transacciones y hechos que afecten la valuación y presentación de los estados financieros, como la variación en la paridad monetaria y en las tasas de interés, entre otros.

Situaciones que propician el fraude y que deben ser consideradas en el análisis previo mencionado:

i. Incentivos o presiones; corresponde a la motivación para realizarlo, como alcanzar las metas programadas y obtener mayores ingresos mediante estímulos; adquirir bienes a determinados sectores o proveedores con un beneficio ilegal; privatizaciones, cambios políticos o nueva legislación que generen opacidades o debilidades en el control, entre otras.

ii. Oportunidad; es el resultado de la insuficiencia o limitación en el control interno establecido, por ejemplo, la tolerancia a errores en la información financiera, clima institucional inestable, plataformas tecnológicas limitadas, adjudicación directa de contratos públicos, entre otros.

iii. Racionalización o actitud; es la conducta que utilizan los individuos para justificarlo y genera el uso indebido de los fondos públicos en beneficio personal, y la creencia de que su rango justifica un estilo de vida superior, entre otros.

## 3. Responsables de detectar y prevenir el fraude

Los encargados de la gobernanza de la entidad son los responsables de salvaguardar los activos y de prevenir, detectar, controlar y mitigar el riesgo de fraude y otras irregularidades. Lo anterior implica el compromiso de instituir una cultura de honestidad, integridad y comportamiento ético en todos los niveles de la entidad pública.

[3] Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 1240 Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros.

[4] Norma Internacional de Auditoría 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.

## 4. Responsabilidad del auditor respecto del riesgo de fraude

i. El auditor es responsable de detectar y reportar el fraude, sin embargo, el propósito central de la auditoría de estados financieros es expresar una opinión y no necesariamente identificarlo.

ii. Asegurar la razonabilidad de que los estados financieros están libres de errores materiales por fraude o error. Existe un riesgo inevitable de no detectar algunos errores materiales, incluso si la auditoría se planeó y ejecutó de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

iii. Mantener una actitud de escepticismo profesional durante la auditoría, en atención a la posibilidad de que la dirección de la entidad sobrepase o evite el control interno establecido.

## 5. Objetivos que el auditor debe cumplir respecto del fraude

i. Identificar y evaluar los riesgos de error material en los estados financieros debido a la posibilidad de fraude.

ii. Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto a los riesgos evaluados de error material, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas por parte de la gobernanza de la entidad pública, y

iii. Responder adecuadamente al fraude o a sus indicios durante la realización de la auditoría.

## 6. Proceso de auditoría

El riesgo de fraude es un elemento de análisis y evaluación bajo la responsabilidad del auditor y lo incluirá en su informe de auditoría. Es necesario considerar las prácticas siguientes para identificarlo:

a) Planeación:

- Integrar un equipo con experiencia y conocimientos sólidos en auditoría, así como en el marco contable de las entidades fiscalizadas.
- Realizar el trabajo con un enfoque basado en riesgos y definir la estrategia, el plan y los procedimientos de auditoría a aplicar.
- Evaluar el control interno a la fecha de la revisión.
- Identificar funcionarios clave de la entidad relacionados con la operación, emisión y aprobación de los reportes financieros.
- En su caso, dar seguimiento a las denuncias y reportes relacionados con el fraude en la entidad.
- Investigar si existe conflicto de interés en las operaciones relevantes, como en la asignación de obras de infraestructura y en la adquisición de bienes y servicios.

b) Ejecución:

- Realizar pruebas al diseño y cumplimiento del control interno establecido.
- Ejecutar los procedimientos de auditoría que incluyan pruebas analíticas y sustantivas a los saldos, evaluar los controles existentes en los sistemas de información, segregación de funciones, entre otros.

- Actualizar la evaluación de los riesgos detectados en la fase de planeación, como resultado de la ejecución de los procedimientos de auditoría.
- Revisar y analizar el cumplimiento de la normativa y del presupuesto mediante reuniones específicas con el ente fiscalizado.
- Elaborar los papeles de trabajo que sustenten el informe de auditoría.
- Informar a los niveles jerárquicos superiores de la EFS los indicios de fraude, en su caso.
- Integrar expedientes con las evidencias y analizar la situación detectada con el área especializada de la EFS.
- Presentar la denuncia de hechos ante las autoridades competentes, en su caso.

c) Informe de auditoría:

- Indicar el incumplimiento de la normativa aplicable a la entidad.
- Calificar la opinión, así como revelar y cuantificar las situaciones que le dieron origen.

d) Seguimiento:

- Notificar a la entidad el hecho denunciado para el seguimiento a la resolución de la autoridad competente.

## 7. Procedimientos de auditoría

Los procedimientos de auditoría se definen de acuerdo con el nivel de exposición al riesgo de cada entidad, y se pueden considerar los siguientes:

i. Examinar el control interno establecido en la entidad.
ii. Evaluar la suficiencia del marco contable para preparar y emitir información financiera.
iii. Determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría.
iv. Evaluar los controles en las tecnologías de información que capturan, registran, procesan y emiten información financiera.
v. Realizar procedimientos impredecibles que aseguren que el error material ha sido analizado de manera general en la entidad.
vi. Investigar y analizar las transacciones con partes relacionadas, debido a que la deficiencia en su revelación en los estados financieros se considera una limitación en el alcance.
vii. Indagar con los responsables de la dirección de la entidad sobre el conocimiento que se tiene sobre la exposición al riesgo de fraude y comprobar si el control interno establecido permite mitigarlo.

## 8. Normativa relacionada

Es recomendable que las EFS se aseguren de dar cumplimiento a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI por sus siglas en inglés) y de las notas prácticas que las acompañan, así como ampliar su armonía con las NIA. Lo anterior, con el fin de verificar que la información financiera emitida por las entidades fiscalizadas cumple las leyes o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

La normativa para revisar el riesgo de fraude por las EFS, está referida desde la ISSAI 12 El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos, y se define temáticamente en las siguientes:

i. ISSAI 20 Principios de transparencia y rendición de cuentas.
ii. ISSAI 21 Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas.
iii. ISSAI 30 Código de Ética.
iv. ISSAI 200 Principios fundamentales de auditoría financiera.
v. ISSAI 1000 Introducción general a las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI.
vi. ISSAI 1200 Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las Normas Internacionales de Auditoría y NIA 200.
vii. ISSAI 1240 Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros y NIA 240.
viii. ISSAI 1315 Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno y NIA 315.
ix. ISSAI 1330 Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados y NIA 330.
x. INTOSAI GOV Relativas a las directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza.

## 9. Señales de alerta

i. Ambiente gubernamental y estilo de administración:
   - Mala reputación de los representantes de la gobernanza o dirección.
   - Ausencia de normativa y de manuales de procedimientos contables para preparar la información contable-financiera.
   - Adjudicación de contratos públicos de manera directa o fraccionada.
   - Rotación de personal o falta del mismo.

ii. Presión financiera:
   - Duración del período de gobierno.
   - Objetivos y metas institucionales poco realistas.
   - Compras o proyectos adquiridos cuyas obligaciones se deben cumplir a lo largo del tiempo.

iii. Control interno:

- Control interno ineficaz o inexistente.
- Gobernanza poco receptiva a las recomendaciones del auditor sobre mejoras al control interno, así como al seguimiento respectivo.
- Registros inadecuados realizados en periodos contables que no les corresponde.
- Errores, omisiones o disputas acerca de las políticas contables.

iv. Hallazgos de auditorías anteriores:

- Falta de documentación soporte.
- Discrepancias en registros contables.
- Ajustes contables y presupuestarios significativos.
- Cuentas en depuración y saldos con antigüedad significativa.
- Alteración o extravío de documentos.
- Errores no revelados o aclarados del año y de años anteriores.
- Incumplimientos de la normativa.

## 10. Relación con la administración del riesgo fiscal[5]

Revelar los riesgos fiscales es la forma en que los encargados de la dirección de la entidad cumplen con la transparencia y la rendición de cuentas. Se deben informar los riesgos fiscales de acuerdo con las NICSP, que indican la revelación de los pasivos contingentes en las notas a los estados financieros, en concordancia con el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas.

El Código de Transparencia Fiscal del Fondo Monetario Internacional y el Manual de Mejores Prácticas para la Transparencia Presupuestaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), señalan que los estados financieros deben revelar los riesgos principales relacionados con la naturaleza y finalidad de las políticas de los pasivos contingentes; las garantías otorgadas; el grado de exposición al riesgo y una estimación de costo presupuestario potencial (posible pérdida neta), en su caso.

Los riesgos asociados con choques macroeconómicos, como las tasas de crecimiento del PIB, la inflación, las tasas de interés, los tipos de cambio y el análisis de sensibilidad de los precios del petróleo y otras materias primas, han sido revelados por varios países de la Unión Europea, de la OCDE, y algunos emergentes como Brasil, Chile e Indonesia.

En este marco, varios países han modificado sus leyes de responsabilidad fiscal para regular la presentación de informes sobre los riesgos fiscales. En Australia, Brasil, Chile, Colombia, Indonesia y Nueva Zelanda, se reportan los riesgos asociados con garantías; pasivos contingentes; el déficit cuasi fiscal del Banco Central; desastres naturales, y la estimación de la sensibilidad fiscal ante diferentes escenarios macroeconómicos.

Una forma de mitigar el riesgo fiscal es aplicar sólidas políticas macroeconómicas y de deuda pública. Este tema se analiza con mayor amplitud en el capítulo II de este documento.

[5] Cf. Fiscal Risks: Sources, Disclosure and Management, Capítulo 3, páginas 14 a 29, International Monetary Fund (2009).

## 11. Consecuencias

El fraude financiero en las entidades públicas o privadas tiene un impacto en la reputación de la entidad y del auditor responsable de su revisión o fiscalización. Adicionalmente, a nivel gubernamental también se afecta la transparencia, la rendición de cuentas y la integridad del gobierno en su conjunto.

Los fraudes generan desconfianza en la sociedad sobre el ingreso, uso y destino de los recursos que se le han confiado al Estado para cumplir con las atribuciones que se le otorgan para el desarrollo del país.

## 12. Ejemplos prácticos

Algunos casos de fraude en los estados financieros de empresas norteamericanas motivaron la intervención del gobierno federal, para solventar el problema y asumir una parte del costo del colapso financiero ocasionado por las hipotecas *subprime* y otros instrumentos financieros derivados, además del rescate bancario y la crisis económica que provocó, entre otros factores, como en los casos siguientes:

- Lehman Brothers;[6] fue gravemente afectada por la crisis financiera provocada por los créditos "*subprime*", modalidad crediticia del mercado financiero de Estados Unidos que se caracterizó por tener un nivel de riesgo de impago superior a la media del resto de créditos. Acumuló enormes pérdidas por títulos respaldados por las hipotecas en el año 2008 por 2,800 millones de dólares y se vio obligada a vender 6,000 millones de dólares en activos. En el primer semestre del año 2008, Lehman perdió el 73% de su valor en bolsa e informó que tenía la intención de despedir al 6% de su plantilla, aproximadamente 1,500 personas. El 6 de marzo de 2012 abandonó la protección del Capítulo 11 de la ley de quiebras y comenzó a pagar a sus acreedores 22,000 millones de dólares como parte de la liquidación de sus activos.
- Enron;[7] la mayor empresa distribuidora de energía en Estados Unidos, ocultó pérdidas millonarias hasta que quebró en diciembre del año 2001. Sus pasivos ascendían a más de 30 mil millones de dólares. La empresa auditora resultó sospechosa de haber destruido documentos comprometedores. Las pérdidas aproximadas del fraude llegaron a los 63,000 millones de dólares.
- La telefónica *Worldcom*;[8] falsificó cuentas de utilidades por un total de 3,850 millones de dólares y sus acciones bajaron en más de 94%.

[6] Información pública disponible en https://www.sec.gov/litigation/complaints/2010/comp21377.pdf
[7] Información pública disponible en https://www.sec.gov/news/press/2004-18.htm
[8] Información pública disponible en la SEC: www.sec.gov/spotlight/worldcom/wcombrief060603.pdf

# II. Administración de los riesgos fiscales

## 1. Definición del concepto de riesgos fiscales[9]

El concepto de riesgo fiscal se refiere a los posibles efectos o impactos desfavorables en las finanzas públicas y en la deuda pública, que tienen la probabilidad de materializarse debido a las desviaciones entre la planeación fiscal y las metas establecidas en el presupuesto y para la deuda pública, en comparación con los resultados alcanzados y sus consecuencias.

Las leyes de responsabilidad fiscal, las reglas e instituciones fiscales, los principios y los mecanismos de disciplina y prudencia en las finanzas públicas y la deuda pública, así como la transparencia y la rendición de cuentas conforme a las mejores prácticas en la materia, son fundamentales para la administración de estos riesgos en el entorno económico nacional e internacional.

En el XXI Congreso de la INTOSAI se emitieron las recomendaciones siguientes para la auditoría de la sostenibilidad de las finanzas públicas y de la deuda pública:

- Crear capacidades para auditar el marco de planeación de las finanzas públicas, con el objeto de instar a los poderes Ejecutivo y Legislativo a evaluar los escenarios o previsiones de futuro a mediano y largo plazos relacionados con la evolución esperada de los ciclos económicos, el servicio de la deuda, los programas públicos y otros compromisos, tales como la seguridad social, las pensiones, la educación y los servicios de salud, así como contingencias como los desastres naturales, el cambio climático y los impactos de las crisis financieras, entre otros.
- Fortalecer las auditorías de los estados financieros gubernamentales, para establecer y perfeccionar el marco institucional y las normas de presentación de informes sobre el desempeño financiero y la situación fiscal del gobierno.
- Mejorar las auditorías de desempeño de las finanzas públicas, con el objetivo de asegurar la sostenibilidad fiscal a mediano y largo plazos, relacionada con la buena gobernanza.
- Reforzar las auditorías de la deuda pública, de acuerdo con las obligaciones directas, otros pasivos y contingencias financieras, con el objeto de identificar los riesgos relacionados con la gestión y la evolución prevista del déficit presupuestario y la deuda soberana.

[9] Para profundizar en los elementos teóricos y técnicos acerca de la administración de riesgos fiscales, se recomienda consultar: Allen, Richard, Hemming, Richard and Potter, Barry H. The International Handbook of Public Financial Management, Palgrave McMillan, 2013; Cangiano, Marco, Curristine, Teresa and Lazare, Michael. Public Financial Management and Its Emerging Architecture, International Monetary Fund, 2013; Cebotari, Aliona, Davis, Jeffrey et al. Fiscal Risks, Sources, Disclosure, and Management, International Monetary Fund, 2009; Dorfman, Mark S. and Cather, David A. Introduction to Risk Management and Insurance, Pearson, 2013; Gaspar, Vitor (Approved by), Analyzing and Managing Fiscal Risks—Best Practices, International Monetary Fund, 2016; Kopits, George. Coping with fiscal risk: Analysis and practice, OECD, Journal on Budgeting, Volume 2014/1; Polackova Brixi, Hana and Schick, Allen. Government at Risk. Contingent Liabilities and Fiscal Risk, The World Bank, 2002; Renn, Ortwin. Risk Governance. Coping with Uncertainty in a Complex World, Earthscan, 2008; Shah, Anwar. Fiscal Management, The World Bank, 2005.

## 2. Fuentes y tipos principales de riesgos fiscales

Los riesgos fiscales tienen su origen en cuatro tipos generales de causas probables:

i) Situación económica.- La actividad económica interna y externa puede incidir en los ingresos, los egresos y la deuda pública, por lo que es necesario analizar y medir sistemáticamente sus efectos de acuerdo con la probabilidad de ocurrencia de los factores de riesgo y estimar su impacto para aplicar medidas dirigidas a solventarlos con efectividad y al menor costo posible.

ii) Riesgos específicos.- Son situaciones particulares relacionadas con indicadores fiscales agregados o con las proyecciones y metas presupuestarias anuales para los ingresos, egresos y el balance; el financiamiento interno y externo; las tasas de interés; el tipo de cambio; la inflación; o el precio de alguna materia prima o producto de exportación que reporta una proporción importante de los ingresos públicos, así como también sobre los resultados financieros de alguna de las instituciones a nivel nacional o subnacional que pueden afectar la posición fiscal del sector público.

iii) Contingencias previsibles.- Son presiones presupuestarias con elevada probabilidad de materializarse y que resultan de la dinámica demográfica que implicará un creciente gasto en servicios de educación, salud, seguridad social y pensiones; urbanismo y otros programas similares; así como de aquéllas obligaciones definidas legalmente y en los contratos que generan pasivos financieros; amortización y costo financiero de la deuda pública; proyectos de inversión mediante asociaciones público privadas; transferencias a los gobiernos subnacionales y a los fondos de estabilización presupuestaria dirigidos a contrarrestar las etapas negativas del ciclo económico, en las cuales disminuyen los ingresos y aumentan los egresos para apoyar la actividad productiva y el empleo, entre otros.

iv) Contingencias con una determinada probabilidad de materializarse y de afectar a las finanzas públicas y a la deuda pública.- Incluye situaciones como los efectos del cambio climático; los desastres naturales; los aseguramientos o las garantías del gobierno para apoyar a las empresas públicas; las garantías entregadas a las asociaciones público-privadas, los gobiernos subnacionales, la banca de desarrollo, y las expectativas de que el sector público apoyará a las instituciones financieras en situación de crisis, entre otras.

Estos riesgos se pueden clasificar en directos o contingentes, con base en el acto jurídico por el cual se determinan, y en explícitos o implícitos por el vínculo jurídico y la probabilidad de ocurrencia. Estos tipos se pueden combinar entre sí en directo explícito o implícito, y en contingente explícito o implícito:

i) Directos.- Se derivan de obligaciones definidas en documentos legales y contractuales.

ii) Contingentes.- Dependen de que una situación futura se realice para que se detone o catalice la responsabilidad y obligación financiera del gobierno.

iii) Explícitos.- Las responsabilidades para cumplir obligaciones financieras están definidas en disposiciones jurídicas o en contratos.

iv) Implícitos.- Compromisos y responsabilidades de carácter social, económico y político que el gobierno asume con base en las expectativas de los agentes respectivos, para apoyar la estabilidad de la actividad económica y el empleo, a grupos de población, a las empresas estatales, a las instituciones financieras y a los gobiernos subnacionales, entre otros.

## 3. Ciclo de la administración de riesgos fiscales

Los riesgos fiscales ameritan una administración dinámica y adaptativa con un enfoque integral a cargo de una institución especializada del gobierno central, aunque es recomendable que cada unidad operativa lleve a cabo la gestión de los riesgos que le corresponden acorde con su competencia. Se considera el ciclo interactivo y sistemático siguiente:

i) Definir los aspectos significativos del entorno interno y externo respecto del cual el gobierno ejecuta políticas, programas y ejerce recursos, lo cual siempre está expuesto a riesgos.

ii) Evaluar los riesgos que incluye: identificación, análisis y medición de la probabilidad de ocurrencia y el impacto estimado; incorporación de los riesgos relevantes en las previsiones presupuestarias de acuerdo con el espacio fiscal y el área de gobierno que tenga las mejores condiciones para hacerse cargo de la gestión del riesgo específico.

iii) Revelación de riesgos en los estados financieros, en los informes sobre las finanzas públicas y la deuda pública, así como en documentos especializados sobre la materia.

iv) Establecer una estrategia para mitigar los riesgos y operar los mecanismos seleccionados, tales como: normativa para regular la exposición y la asignación de riesgos entre las diferentes instituciones competentes, y aplicación de instrumentos de transferencia, distribución, reducción, limitación y amortiguamiento de la exposición a riesgos y de sus efectos potenciales.

v) Comunicación abierta con todos los actores involucrados y transparencia sobre la administración de los riesgos.

vi) Actualización periódica de la identificación y evaluación de riesgos; seguimiento a su evolución y transformaciones; control interno; rendición de cuentas y valoración de los resultados de la administración institucional de riesgos para su mejora continua.

## 4. Medios institucionales para la administración de los riesgos fiscales

Los principales medios para la regulación y administración de los riesgos fiscales comprenden:

i) Arquitectura institucional y reglas fiscales.- Las leyes de responsabilidad fiscal y sobre la deuda pública, el marco presupuestario de mediano plazo y las reglas fiscales, establecen criterios, límites y procesos confiables para asegurar un manejo con disciplina, responsabilidad y prudencia de las finanzas públicas y de la deuda pública nacional y subnacional, lo que permite tener capacidad de respuesta frente a situaciones adversas y asegurar la sostenibilidad a mediano y largo plazos.

ii) Fondos de estabilización y medidas prudenciales.- Los fondos de estabilización de las finanzas públicas se basan en el ajuste presupuestario con el ciclo de la actividad productiva, a fin de armonizar la política fiscal con el nivel de tendencia de largo plazo de la economía. Las medidas prudenciales se enfocan a regular el nivel y composición de los ingresos, el gasto y la deuda pública, en armonía con un balance financiero sostenible.

iii) Coberturas, seguros y mecanismos de transferencia de riesgos.- Comprenden elementos para compartir y distribuir los riesgos y los costos inherentes, para lo cual se requiere tener espacio fiscal y seleccionar el instrumento óptimo para cada caso.

iv) Participación privada y social.- Permiten distribuir riesgos, financiamientos, costos y beneficios con estos sectores, así como aplicar modelos gerenciales que han acreditado su eficacia y eficiencia bajo mecanismos de mercado.

v) Medición y revelación de contingencias y fondos de reserva.- En la planeación fiscal y en los estados financieros se debe realizar una adecuada revelación y evaluación de las contingencias explícitas e implícitas, de acuerdo con su probabilidad de materialización, costo estimado e impacto posible, con el propósito de constituir las reservas financieras respectivas en un marco de prudencia y responsabilidad con perspectiva de mediano y largo plazos.

## III. Conclusiones y recomendaciones

Con base en el análisis de las Colaboraciones Técnicas, de las ISSAI y de las mejores prácticas para la prevención de fraude en los estados financieros y para la administración de los riesgos fiscales, se plantean las conclusiones siguientes:

- La administración de los riesgos fiscales y la prevención de fraude en los estados financieros consolidados del gobierno, son dos áreas de oportunidad para fortalecer el mandato, las capacidades técnicas y los resultados de las EFS, para contribuir a la sostenibilidad de las finanzas públicas y de la deuda pública a mediano y largo plazos.
- La fiscalización de los estados financieros, de la planeación fiscal y de los resultados de la administración financiera del gobierno, coadyuva al manejo transparente, eficiente y eficaz de los recursos públicos, así como al fortalecimiento de la arquitectura institucional y de los instrumentos técnicos en estas materias.

En razón de lo anterior, las EFS tienen el potencial de contribuir al respecto, para lo cual se formulan las recomendaciones que a continuación se exponen:

1. Las EFS revisarán su mandato legal con el objetivo de plantear las iniciativas jurídicas que corresponda ante el Poder Legislativo, a fin de contar con facultades para la fiscalización de los estados financieros y de la administración de los riesgos fiscales.
2. Las EFS analizarán la gobernanza, la normativa y los instrumentos técnicos básicos para la auditoría de los estados financieros y de la administración de los riesgos fiscales.
3. Las EFS considerarán el desarrollo de las capacidades del personal y de los sistemas y tecnologías de la información como recursos necesarios para la adecuada fiscalización en estas materias.
4. Las EFS fortalecerán los vínculos de colaboración y comunicación entre pares y con organizaciones internacionales especializadas, a fin de apoyar la gobernanza y el desarrollo institucional armónico en la región de la OLACEFS.
5. Las EFS impulsarán el valor y beneficio de los resultados de esta fiscalización, y mantendrán actualizados el marco normativo y técnico correspondiente.

# Anexo 1-A

## Normas Profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (*ISSAI*), Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y Normas Internacionales de Contabilidad de Sector Público (NICSP) relacionadas con la Prevención del Fraude

| *ISSAI* | Concepto | NIA | Concepto | NICSP | Concepto |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 1 | Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. | | |
| 12 | El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos. | | | | |
| 20 | Principios de transparencia y rendición de cuentas. | | | | |
| 21 | Principios de transparencia y responsabilidad, Principios y buenas prácticas. | | | | |
| 30 | Código de Ética. | | | | |
| 200 | Principios fundamentales de auditoría financiera. | | | | |
| 1000 | Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI. | | | | |
| 1200 | Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría. | 200 | Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría, de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. | | |
| 1240 | Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros. | 240 | Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros respecto al fraude. | | |
| 1315 | Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno. | 315 | Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno. | | |
| 1330 | Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados. | 330 | Las respuestas del auditor a los riesgos valorados. | | |
| | | | | 3 | Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. |
| 1560 | Hechos posteriores. | 560 | Hechos posteriores al cierre. | 14 | Hechos Ocurridos Después de la Fecha de Presentación. |
| | | | | 28 | Instrumentos Financieros: Presentación. |
| | | | | 29 | Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición. |
| | | | | 30 | Instrumentos Financieros: Información a Revelar. |
| 9000 | Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INSTOSAI GOV) | | | | |

# Anexo 1-B

## Normas Profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), relacionadas con la Administración de Riesgos Fiscales

| ***ISSAI*** | **Concepto** |
|---|---|
| 5420 | La Administración de la Deuda Pública y la Vulnerabilidad Fiscal: Tareas para las Entidades de Fiscalización Superior (EFS). |
| 5430 | Contingencias Fiscales: Implicaciones en la Administración de la Deuda Pública y el Papel de las EFS. |
| 5510 | Fiscalización de la reducción del riesgo de desastres. |
| 5520 | Fiscalización de la ayuda en caso de desastre. |
| 5530 | Adaptación de los procedimientos de auditoría para tener en cuenta el riesgo más elevado de fraude y corrupción en la fase de emergencia tras un desastre. |

# Anexo 2
# Indicadores de Alerta

Los indicadores de alerta temprana tienen la finalidad de identificar las vulnerabilidades mediante variables de flujo para identificar potenciales problemas de liquidez.

En el *Panorama Fiscal* de la CEPAL,[10/] se utiliza el enfoque de señales para la elaboración de un sistema de alerta temprana que relaciona variables fiscales y macroeconómicas básicas como los balances global y primario, el diferencial entre la tasa de interés real de la deuda y la tasa de crecimiento, y el balance en cuenta corriente (indicadores de vulnerabilidad), para comparar su comportamiento histórico en periodos de crisis y en épocas normales, a fin de evaluar las señales enviadas por estos indicadores antes del comienzo de una crisis.

De acuerdo con los indicadores de vulnerabilidad, para distinguir los periodos de crisis y los normales se determina un valor crítico o umbral. Si el indicador fiscal supera el valor crítico del umbral en el periodo t-1, se emite la señal de alerta de situación de crisis para el periodo t, lo que implica que el nivel de tensión fiscal está determinado por el valor del indicador fiscal en periodos previos.

Para cada variable y país, se establece un umbral o valor crítico, lo que se vincula con una señal de vulnerabilidad de cada indicador respecto de los datos de 2014. Se consideran las señales críticas de acuerdo con su comportamiento en cada país y no con parámetros establecidos. Los umbrales estimados se utilizan para señalar cambios respecto de una trayectoria previa, por lo que no predicen crisis fiscales ni posiciones insolventes; ilustran vulnerabilidades latentes comparadas con situaciones pasadas que se pueden materializar o no, según los escenarios y las decisiones de política que adopten las autoridades competentes.

En síntesis, con base en los resultados de las variables estimadas por la CEPAL, se observa un deterioro cíclico de los flujos, debido a que los déficits fiscales han superado los umbrales alcanzados anteriormente en varios países, y el diferencial entre las tasas de interés y de crecimiento de las economías también es mayor que en épocas consideradas como normales.

**AMÉRICA LATINA (PAÍSES SELECCIONADOS): INDICADORES DE ALERTA (FLUJOS)**

| País | | Balance público (% del PIB) | Balance público Primario (% del PIB) | Diferencial entre las tasas de interés y de crecimiento (r-g) (en puntos porcentuales) | Cuenta corriente (% del PIB) |
|---|---|---|---|---|---|
| Argentina | Valor umbral[a/] | (1.3) | 0.6 | 3.3 | (1.4) |
| | Señal en 2014[b/] | **(4.0)** | **(2.0)** | **6.9** | (0.8) |
| Brasil | Valor umbral | (1.8) | 1.0 | 2.7 | (3.6) |
| | Señal en 2014 | **(4.4)** | *0.4* | **8.2** | (3.5) |
| Chile | Valor umbral | 0.0 | 0.9 | 1.2 | 0.4 |
| | Señal en 2014 | *(1.8)* | *(1.2)* | *2.8* | *(1.8)* |
| Colombia | Valor umbral | (3.9) | (1.1) | 1.2 | (2.8) |
| | Señal en 2014 | (2.4) | (0.1) | *1.7* | **(3.9)** |
| Costa Rica | Valor umbral | (1.9) | 2.0 | 1.3 | (2.9) |
| | Señal en 2014 | **(5.6)** | **(3.1)** | **4.0** | **(5.2)** |
| Ecuador | Valor umbral | (0.7) | 1.2 | 1.8 | 0.0 |
| | Señal en 2014 | **(4.9)** | **(3.5)** | *2.0* | *(0.8)* |
| El Salvador | Valor umbral | (1.8) | 0.1 | 2.2 | (3.4) |
| | Señal en 2014 | (1.5) | 0.9 | *3.7* | **(6.5)** |
| Guatemala | Valor umbral | (1.9) | (0.3) | 2.1 | (3.6) |
| | Señal en 2014 | *(2.3)* | *(0.9)* | *2.4* | (2.0) |

[10/] Cf. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2015. Dilemas y espacios de políticas. Santiago de Chile, Marzo de 2015.

| País | | Balance público (% del PIB) | Balance público Primario (% del PIB) | Diferencial entre las tasas de interés y de crecimiento (r-g) (en puntos porcentuales) | Cuenta corriente (% del PIB) |
|---|---|---|---|---|---|
| México | Valor umbral | (1.5) | 0.1 | 2.5 | (2.7) |
| | Señal en 2014 | *(3.4)* | *(1.7)* | *2.8* | (1.9) |
| Panamá | Valor umbral | (0.8) | 0.6 | 0.0 | (2.2) |
| | Señal en 2014 | *(3.1)* | *(1.0)* | *(0.7)* | **(10.8)** |
| Perú | Valor umbral | (3.1) | (0.9) | 2.5 | (2.3) |
| | Señal en 2014 | 0.2 | 1.2 | 1.7 | **(5.2)** |
| República Dominicana | Valor umbral | (1.3) | 0.0 | 2.2 | (2.9) |
| | Señal en 2014 | *(3.0)* | *(0.4)* | 1.4 | (2.6) |
| Uruguay | Valor umbral | (2.4) | 0.7 | 2.6 | (1.3) |
| | Señal en 2014 | (1.6) | 0.9 | *3.5* | **(6.5)** |
| Venezuela | Valor umbral | (2.0) | 0.7 | 2.0 | 0.0 |
| | Señal en 2014 | *(2.5)* | *(0.2)* | **13.0** | 7.6 |

FUENTE: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de estimaciones.

a/ Se define como el valor crítico que se debe considerar para cada variable, sobre la base del periodo 1990-2013.

b/ Se origina cuando el valor del indicador es mayor que el valor umbral. La intensidad de la señal se identifica con el valor del indicador en negritas (mayor intensidad) o en cursivas (intensidad leve). Para el balance público total y primario se considera un valor crítico de mayor intensidad si la brecha del umbral supera el equivalente a 2.5% del PIB; para el diferencial de tasas, si sobrepasa 2.5 puntos porcentuales el umbral; para la cuenta corriente, si sobrepasa 2.5 puntos porcentuales del PIB el umbral. Si el indicador supera el umbral, pero no cumple con los criterios anteriores, se considera una señal de intensidad leve.

# Anexo 3
# Estadística complementaria

**INGRESO TOTAL DEL GOBIERNO GENERAL, 2008-2015**
**(Porcentaje del PIB)**

| Año | Argentina | Brasil | Chile | Colombia | México | Perú | Uruguay | Venezuela |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2008 | 26.9 | 35.9 | 25.8 | 26.4 | 25.0 | 22.2 | 27.1 | 31.4 |
| 2009 | 27.8 | 34.0 | 20.6 | 26.7 | 23.3 | 20.1 | 28.1 | 24.6 |
| 2010 | 29.6 | 36.1 | 23.5 | 26.1 | 22.8 | 21.1 | 29.0 | 21.2 |
| 2011 | 29.8 | 35.1 | 24.7 | 26.7 | 23.7 | 21.8 | 28.3 | 27.9 |
| 2012 | 31.5 | 35.4 | 24.4 | 28.3 | 23.9 | 22.4 | 27.7 | 23.5 |
| 2013 | 33.4 | 35.6 | 23.4 | 28.1 | 24.3 | 22.4 | 29.5 | 23.4 |
| 2014 | 35.5 | 34.0 | 23.4 | 27.7 | 23.5 | 22.3 | 28.7 | 28.4 |
| 2015 | 35.5 | 33.5 | 22.9 | 26.8 | 24.1 | 20.7 | 28.9 | 18.1 |

FUENTE: Elaborado por la ASF con información de *Bloomberg*, febrero de 2016.

NOTA: El Gobierno General comprende al sector central, estatal, provincias, regiones y gobiernos locales, así como los fondos de seguridad social y las instituciones públicas sin fines de lucro. (IMF, *Government Finance Statistics Manual* 2014).

**GASTO TOTAL DEL GOBIERNO GENERAL, 2008-2015**
**(Porcentaje del PIB)**

| Año | Argentina | Brasil | Chile | Colombia | México | Perú | Uruguay | Venezuela |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2008 | 26.1 | 37.4 | 21.7 | 26.6 | 25.8 | 19.6 | 28.7 | 34.9 |
| 2009 | 29.4 | 37.2 | 24.7 | 29.5 | 28.2 | 21.4 | 29.7 | 33.3 |
| 2010 | 29.6 | 38.8 | 23.9 | 29.4 | 26.7 | 21.0 | 30.5 | 31.6 |
| 2011 | 31.7 | 37.6 | 23.3 | 28.6 | 27.1 | 19.8 | 29.2 | 39.5 |
| 2012 | 33.9 | 38.0 | 23.7 | 28.3 | 27.7 | 20.3 | 30.4 | 40.0 |
| 2013 | 35.4 | 38.6 | 23.9 | 29.0 | 28.0 | 21.6 | 31.8 | 37.9 |
| 2014 | 38.1 | 40.2 | 24.9 | 29.5 | 28.1 | 22.5 | 32.2 | 43.4 |
| 2015 | 40.3 | 41.2 | 26.2 | 29.9 | 28.1 | 22.6 | 32.1 | 42.5 |

FUENTE: Elaborado por la ASF con información de *Bloomberg*, febrero de 2016.

**BALANCE DEL GOBIERNO GENERAL, 2008-2015**
**(Porcentaje del PIB)**

| Año | Argentina | Brasil | Chile | Colombia | México | Perú | Uruguay | Venezuela |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2008 | 0.8 | (1.5) | 4.1 | (0.3) | (0.8) | 2.7 | (1.6) | (3.5) |
| 2009 | (1.6) | (3.2) | (4.1) | (2.8) | (5.0) | (1.4) | (1.6) | (8.7) |
| 2010 | 0.0 | (2.7) | (0.4) | (3.3) | (3.9) | 0.1 | (1.4) | (10.4) |
| 2011 | (1.9) | (2.5) | 1.4 | (2.0) | (3.4) | 2.0 | (0.9) | (11.6) |
| 2012 | (2.4) | (2.6) | 0.7 | 0.1 | (3.8) | 2.1 | (2.7) | (16.5) |
| 2013 | (2.0) | (3.1) | (0.5) | (0.9) | (3.7) | 0.8 | (2.3) | (14.5) |
| 2014 | (2.7) | (6.2) | (1.5) | (1.8) | (4.6) | (0.3) | (3.5) | (15.0) |
| 2015 | (4.9) | (7.7) | (3.3) | (3.1) | (4.0) | (1.9) | (3.3) | (24.4) |

FUENTE: Elaborado por la ASF con información de *Bloomberg*, febrero de 2016.

**CRECIMIENTO DEL PRODUCTO INTERNO BRUTO, 2008-2015**
**(Porcentaje)**

| Año | Argentina | Brasil | Chile | Colombia | México | Perú | Uruguay | Venezuela |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2008 | 3.1 | 5.0 | 3.2 | 3.5 | 1.4 | 9.1 | 7.2 | 5.3 |
| 2009 | 0.1 | (0.2) | (1.0) | 1.7 | (4.7) | 1.0 | 4.2 | (3.2) |
| 2010 | 9.5 | 7.6 | 5.7 | 4.0 | 5.1 | 8.5 | 7.8 | (1.5) |
| 2011 | 8.4 | 3.9 | 5.8 | 6.6 | 4.0 | 6.5 | 5.2 | 4.2 |
| 2012 | 0.8 | 1.8 | 5.5 | 4.0 | 4.0 | 6.0 | 3.3 | 5.6 |
| 2013 | 2.9 | 2.7 | 4.3 | 4.9 | 1.4 | 5.8 | 5.1 | 1.3 |
| 2014 | 0.5 | 0.1 | 1.9 | 4.6 | 2.3 | 2.4 | 3.5 | (4.0) |
| 2015 | 0.4 | (3.8) | 2.3 | 2.5 | 2.5 | 2.4 | 2.5 | (10.0) |

FUENTE: Elaborado por la ASF con información de *Bloomberg*, febrero de 2016.

**TIPO DE CAMBIO, 2008-2015**
**(Moneda local respecto del dólar)**

| Año | Argentina | Brasil | Chile | Colombia | México | Perú | Uruguay | Venezuela |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2008 | 3.5 | 2.3 | 638.5 | 2,248.6 | 13.7 | 3.1 | 24.4 | 2.1 |
| 2009 | 3.8 | 1.7 | 507.5 | 2,043.8 | 13.1 | 2.9 | 19.5 | 2.1 |
| 2010 | 4.0 | 1.7 | 468.0 | 1,907.7 | 12.3 | 2.8 | 19.9 | 4.3 |
| 2011 | 4.3 | 1.9 | 519.6 | 1,938.5 | 13.9 | 2.7 | 20.0 | 4.3 |
| 2012 | 4.9 | 2.1 | 479.2 | 1,767.0 | 12.9 | 2.6 | 19.2 | 4.3 |
| 2013 | 6.5 | 2.4 | 525.5 | 1,929.5 | 13.0 | 2.8 | 21.5 | 6.3 |
| 2014 | 8.5 | 2.7 | 606.5 | 2,376.5 | 14.8 | 3.0 | 24.3 | 6.3 |
| 2015 | 12.9 | 4.0 | 708.6 | 3,174.5 | 17.2 | 3.4 | 29.9 | 6.3 |

FUENTE: Elaborado por la ASF con información de *Bloomberg*, febrero de 2016.

**DEUDA TOTAL DEL GOBIERNO GENERAL, 2008-2015**
**(Porcentaje del PIB)**

| Año | Argentina | Brasil | Chile | Colombia | México | Perú | Uruguay | Venezuela |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2008 | 48.6 | 38.8 | 5.2 | 42.6 | 35.8 | 24.0 | 59.8 | 13.8 |
| 2009 | 48.6 | 59.5 | 6.1 | 45.3 | 39.1 | 25.0 | 60.0 | 18.0 |
| 2010 | 45.1 | 54.7 | 9.2 | 44.2 | 36.9 | 23.4 | 56.9 | 24.8 |
| 2011 | 41.7 | 54.2 | 11.2 | 43.4 | 35.4 | 19.9 | 58.3 | 34.9 |
| 2012 | 44.8 | 58.8 | 11.9 | 40.5 | 35.8 | 16.6 | 59.4 | 26.8 |
| 2013 | 45.8 | 59.2 | 13.9 | 39.6 | 37.7 | 14.9 | 62.8 | 34.2 |
| 2014 | 42.7 | 58.9 | 15.1 | 46.0 | 42.1 | 20.1 | 62.7 | 52.4 |
| 2015 | 45.8 | 67.3 | 17.4 | 46.9 | 45.2 | 19.8 | 68.6 | 51.2 |

FUENTE: Elaborado por la ASF con información de *Bloomberg*, febrero de 2016.

**BALANCE PRIMARIO DEL GOBIERNO GENERAL, 2008-2015**
**(Porcentaje del PIB)**

| Año | Argentina | Brasil | Chile | Colombia | México | Perú | Uruguay | Venezuela |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2008 | 2.3 | 3.8 | 3.8 | 1.9 | 1.7 | 4.1 | 1.4 | (2.0) |
| 2009 | 0.2 | 1.9 | (4.3) | (1.1) | (2.3) | (0.3) | 1.1 | (7.2) |
| 2010 | 1.3 | 2.3 | (0.3) | (1.6) | (1.4) | 1.2 | 1.5 | (8.6) |
| 2011 | (0.4) | 2.9 | 1.5 | (0.1) | (1.0) | 3.0 | 1.9 | (9.4) |
| 2012 | (0.5) | 2.0 | 0.8 | 1.6 | (1.2) | 3.0 | (0.2) | (13.8) |
| 2013 | (0.7) | 1.8 | (0.4) | 1.2 | (1.2) | 1.7 | 0.4 | (11.6) |
| 2014 | (1.0) | (0.6) | (1.4) | 0.3 | (1.9) | 0.6 | (0.6) | (11.3) |
| 2015 | (2.5) | (0.4) | (3.1) | (0.2) | (1.2) | (1.0) | 0.0 | (21.3) |

FUENTE: Elaborado por la ASF con información del IMF, *Fiscal Monitor, Methodological and Statistical Appendix, October 2015.*

**BALANCE ESTRUCTURAL DEL GOBIERNO GENERAL, 2008-2015**
**(Porcentaje del PIB Potencial)**

| Año | Argentina | Brasil | Chile[1/] | Colombia | México | Perú[1/] | Uruguay |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2008 | 0.7 | (2.3) | (1.5) | (0.7) | (1.2) | 1.0 | (1.1) |
| 2009 | (0.2) | (2.5) | (4.3) | (2.4) | (4.0) | (0.1) | (1.1) |
| 2010 | 0.2 | (3.4) | (2.5) | (2.8) | (3.5) | (0.4) | (1.9) |
| 2011 | (2.9) | (3.3) | (1.0) | (2.1) | (3.3) | 1.2 | (1.6) |
| 2012 | (2.5) | (3.1) | (0.1) | 0.1 | (3.9) | 1.5 | (3.3) |
| 2013 | (2.5) | (3.8) | (1.1) | (1.0) | (3.7) | 0.4 | (3.3) |
| 2014 | (3.1) | (6.5) | (1.5) | (1.9) | (4.5) | 0.0 | (4.4) |
| 2015 | (5.3) | (6.4) | (3.0) | (3.1) | (3.8) | (1.0) | (3.9) |

FUENTE: Elaborado por la ASF con información del IMF, *Fiscal Monitor, Methodological and Statistical Appendix, October 2015.*

1/ La cifra para estos países incluye ajustes fuera del ciclo de la producción.

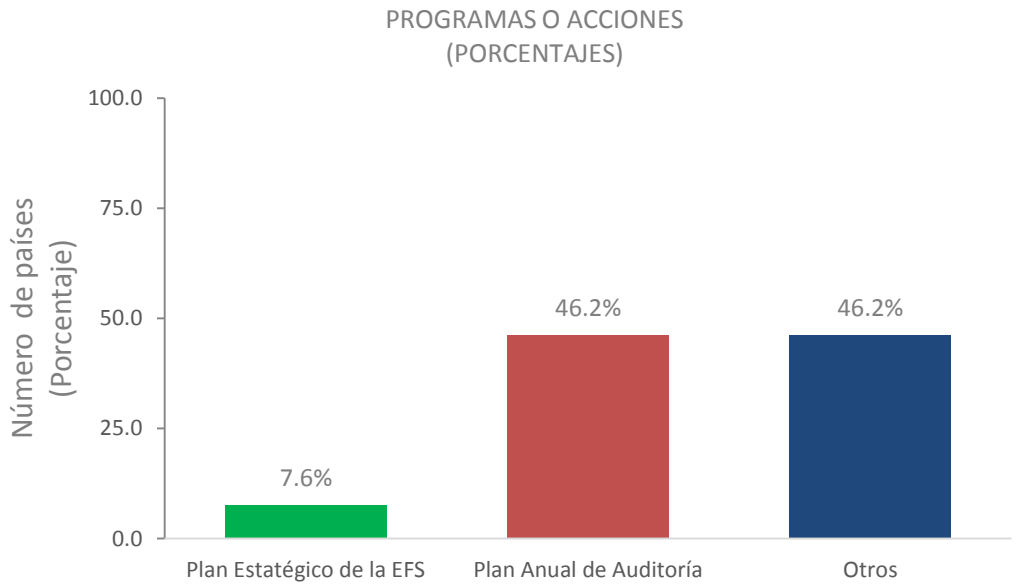
# Anexo 4
# Análisis de las Colaboraciones Técnicas

## Prevención del Riesgo de Fraude en los Estados Financieros

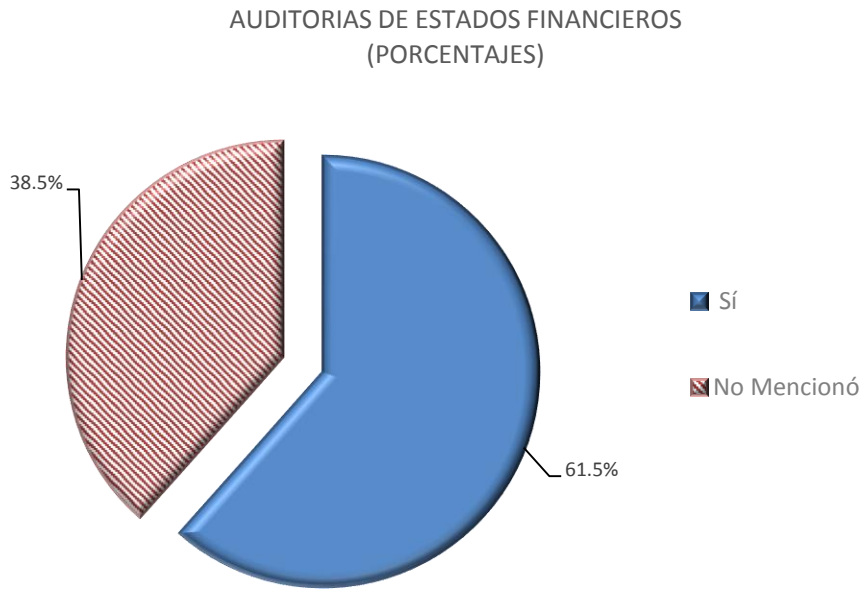
Se analizó la información proporcionada por cada una de las EFS en el cuestionario de apoyo al análisis de Prevención del Riesgo de Fraude en los Estados Financieros, con el objetivo de identificar fortalezas y áreas de oportunidad para prevenir, controlar y mitigar el riesgo de fraude. Al respecto, se recibieron las contribuciones técnicas de 13 EFS.

**1. ¿Qué programas o acciones aplica su EFS para prevenir, mitigar y controlar el riesgo de fraude en las entidades que audita?**

En la información proporcionada por los países, se observó que todos identifican en sus EFS programas o acciones para prevenir el riesgo de fraude, los cuales se reflejan principalmente en el Plan Anual de Auditoría (46.2%) y en otros documentos (46.2%), como las guías específicas para identificar, valorar y mitigar riesgos; manuales de auditoría; normas de control interno y en la adopción de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, entre otras.

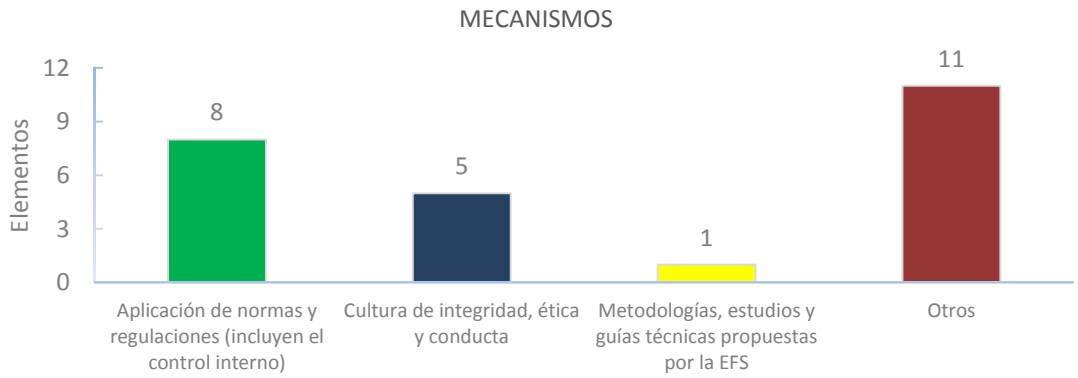



Se identificó que en dichos programas o acciones, las EFS incluyen el 61.5% la ejecución de auditorías de estados financieros, sin embargo, de ese porcentaje, el 50.0% no indicaron si las revisiones se realizaron sobre cifras consolidadas o individuales:




2. **Con base en su experiencia como entidad fiscalizadora superior, indique las herramientas o mecanismos que utilizan los responsables de la dirección del ente fiscalizado, para prevenir y detectar el riesgo de fraude.**

Todos los países indicaron que las EFS han observado en las entidades fiscalizadas la implementación de diversos mecanismos para prevenir el riesgo de fraude, y reportan 25 elementos entre los que destacan: la adopción de normas y regulaciones para implementar sistemas de control interno, promover la cultura de integridad, ética y conducta, así como el uso de metodologías y guías técnicas de prevención y detección:

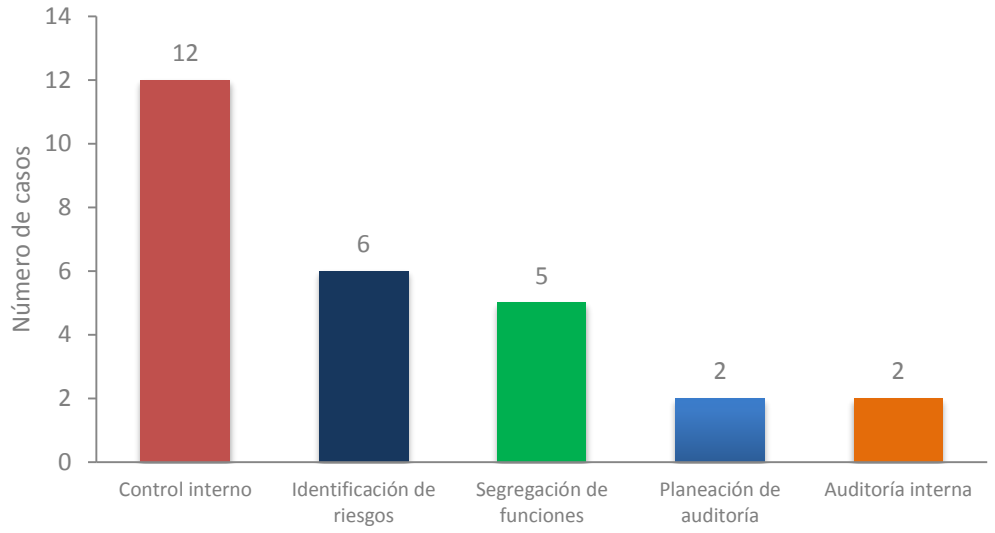


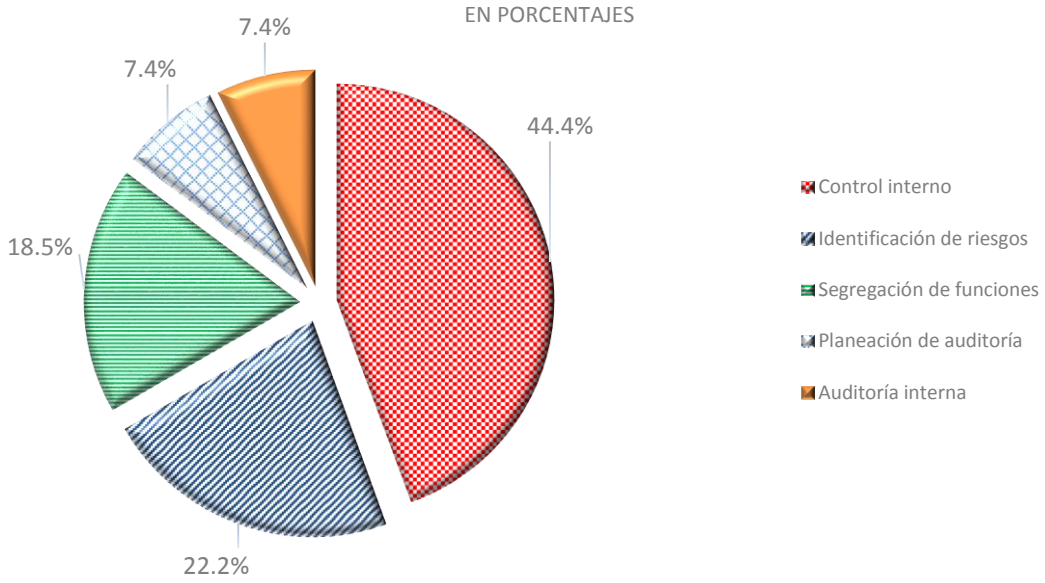

También se observó que 3 países (23.5%) han desarrollado herramientas de tecnologías de la información, por lo que se detectó una área de oportunidad en el desarrollo de sistemas de registro de información que garanticen la integridad y calidad de la información que se presenta en los estados financieros.

**3. En su experiencia, ¿cuáles son las principales deficiencias o limitaciones del control interno, que no permiten a los responsables de la dirección del ente fiscalizado, detectar o prevenir el riesgo de fraude en la información financiera?**

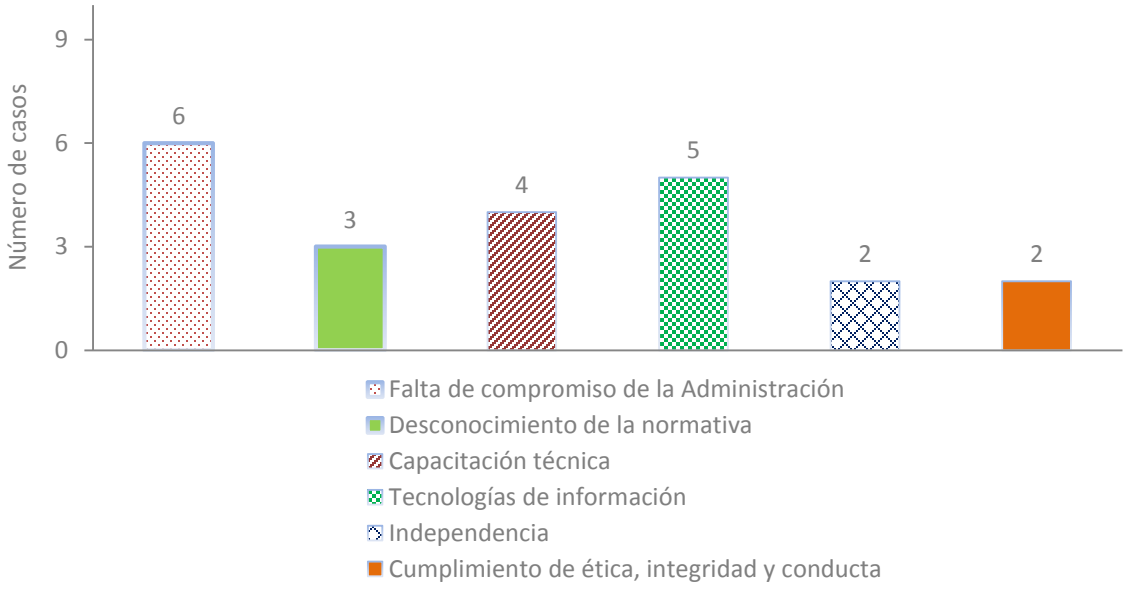
Los países identifican y reportan 27 deficiencias y 22 limitaciones a la suficiencia y efectividad del sistema de control interno; las primeras corresponden a la implementación, identificación de riesgos y la segregación de funciones, principalmente; las segundas, a la falta de compromiso de las unidades responsables para asegurar el control interno, el desarrollo de tecnologías de información y la capacitación técnica de los funcionarios públicos, principalmente.

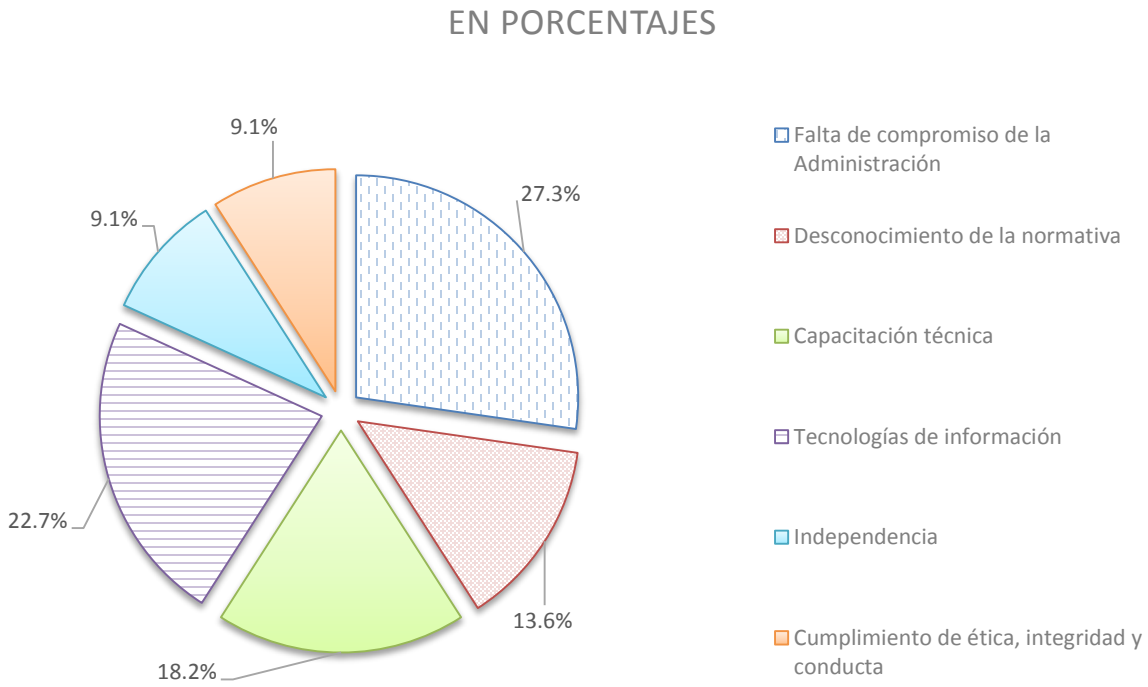
a) Deficiencias



b) Limitaciones

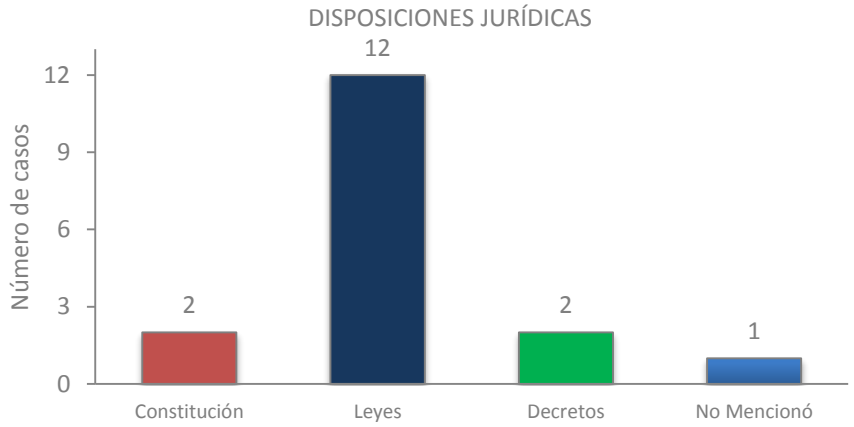


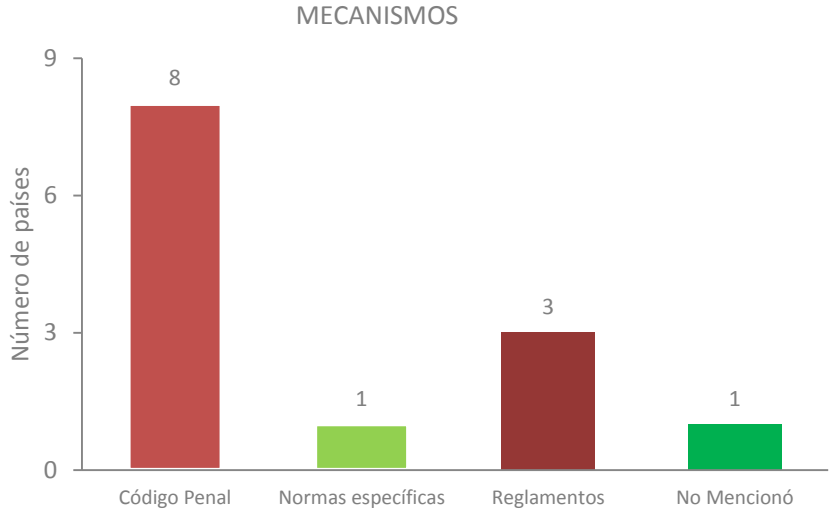




De la información anterior se detectó un área de oportunidad para desarrollar, implementar o fortalecer la gobernanza en las entidades fiscalizadas, a fin de que sea la responsable de definir y mantener los sistemas de control interno para garantizar que los fiscalizados alcancen sus objetivos institucionales, promuevan la rendición de cuentas y la transparencia. Lo anterior, reflejado en la preparación y emisión de los estados financieros.

4. **Exponer el contenido de las disposiciones jurídicas y los mecanismos institucionales específicos que se han implantado en su país, para sancionar a los servidores públicos que cometen fraude, independientemente de la posición jerárquica que ocupen.**

El 70.6% de los países cuentan con diversas disposiciones jurídicas de ley para sancionar a los servidores públicos que comenten fraude y en el 11.8% tienen rango constitucional. Asimismo, el 61.5% señaló que entre sus mecanismos de sanción se aplica lo dispuesto en su Código Penal. Finalmente, en el 77.0% se aplican sanciones administrativas.



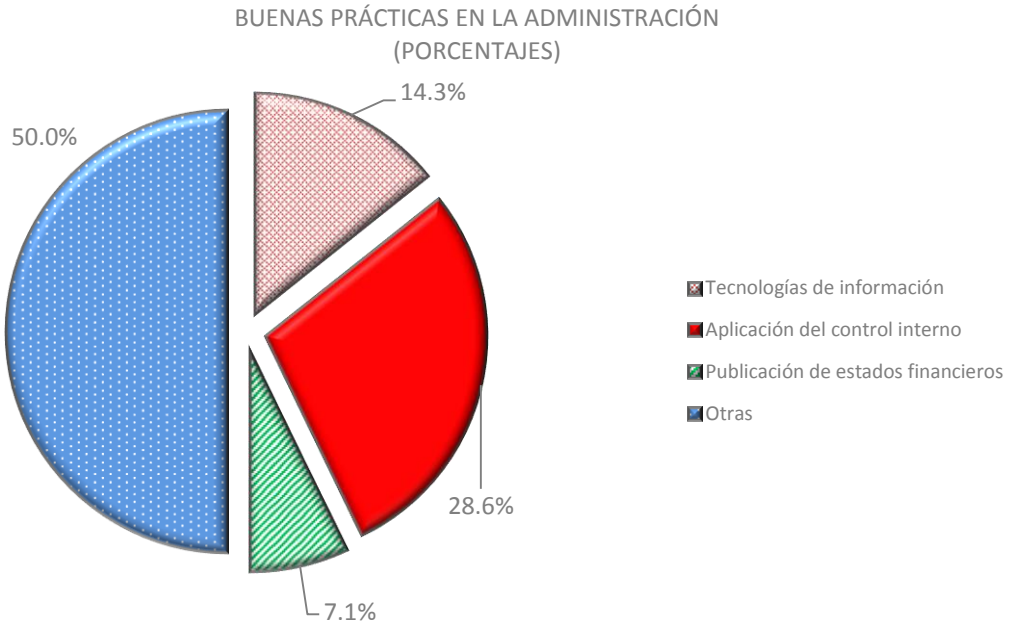




Se identificó que en todos los países se aplica alguna normativa para combatir el fraude, sin embargo, también se percibe dificultad para aplicar las sanciones a los servidores públicos que cometen fraude.

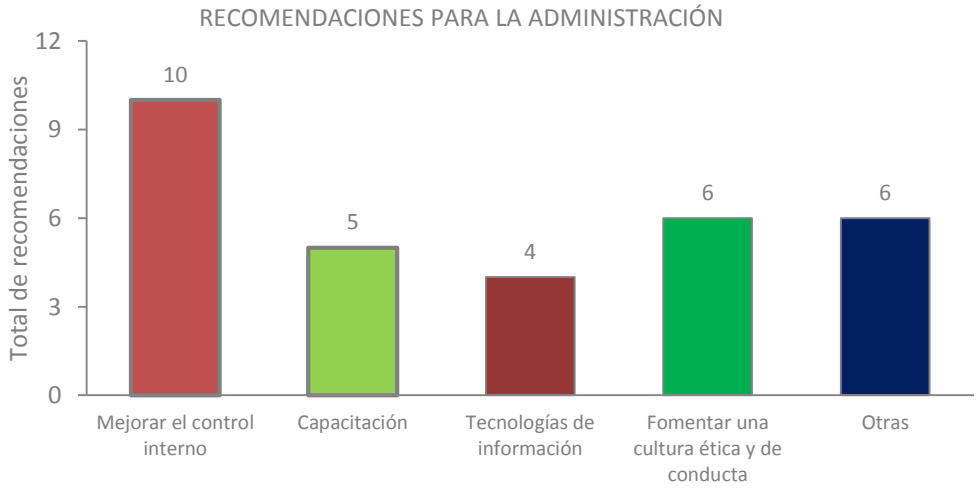
**5. De acuerdo con su experiencia, ¿qué buenas prácticas ha identificado en los entes públicos auditados, y qué acciones recomendaría establecer para hacer más efectivas la prevención, control y mitigación del fraude, en los entes fiscalizados y en las EFS?**

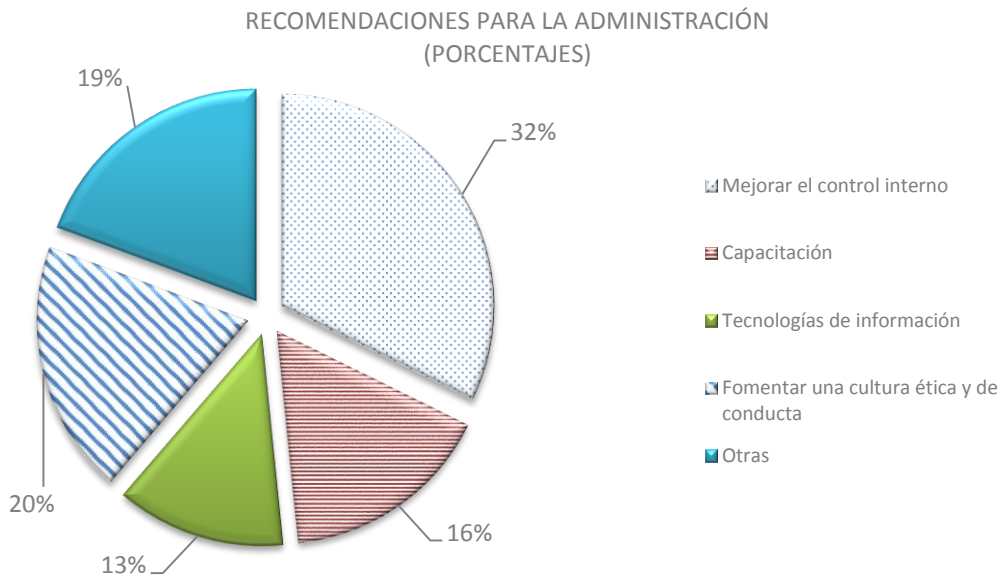
a) Buenas prácticas y recomendaciones en la entidad fiscalizada:

En la información proporcionada por los países, las buenas prácticas se asocian a la aplicación del control interno y tecnologías de información en el 28.6% y el 14.3% respectivamente.




Las recomendaciones se enfocan en mejorar el control interno, fomentar una cultura ética y de conducta, capacitar al personal y desarrollar tecnologías de información, principalmente.






b) Buenas prácticas y recomendaciones para la EFS:

Un país reportó buenas prácticas relacionadas con el cumplimiento del código de ética y conducta; tener un proceso de calidad en los trabajos y dar seguimiento a los hallazgos detectados.

En relación con las recomendaciones para las EFS, el 38.5% de los países las relacionan con la capacitación del personal y la aplicación de técnicas y herramientas para prevenir y mitigar el riesgo de fraude, principalmente.

**Lista de EFS que aportaron su contribución técnica al tema de Prevención del Riesgo de Fraude en los Estados Financieros:**

1. Contraloría General del Estado Plurinacional de Bolivia
2. Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil
3. Contraloría General de la República de Chile
4. Contraloría General de la República de Colombia
5. Contraloría General de la República de Costa Rica
6. Contraloría General de la República de Cuba
7. Contraloría General del Estado de la República del Ecuador
8. Tribunal Superior de Cuentas de la República de Honduras
9. Auditoría Superior de la Federación de México
10. Contraloría General de la República de Nicaragua
11. Contraloría General de la República de Panamá
12. Contraloría General de la República del Perú
13. Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela

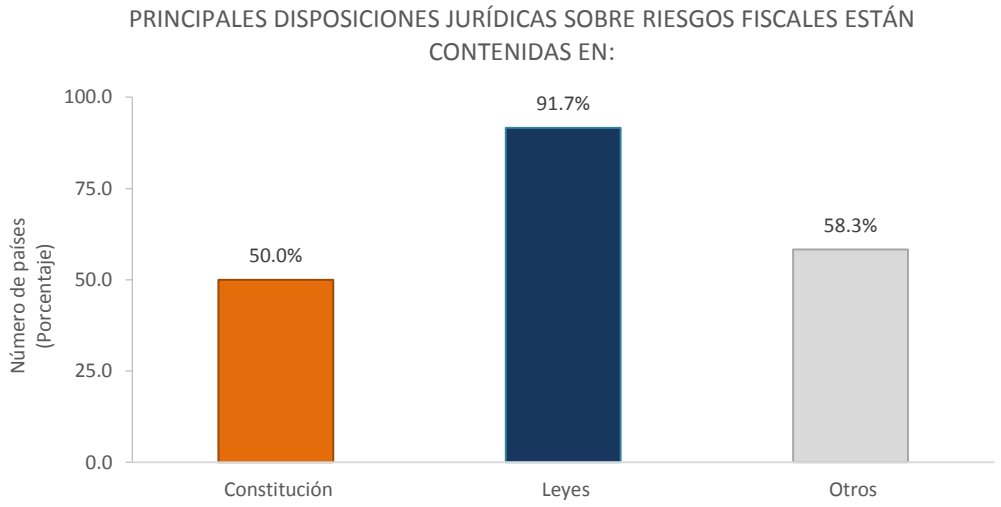
## Administración de Riesgos Fiscales

Se analizó la información proporcionada por cada una de las EFS en el cuestionario de apoyo al análisis de los riesgos fiscales y su administración prudencial, con el objetivo de identificar fortalezas y áreas de oportunidad que permitan desarrollar las capacidades institucionales y del capital humano que deriven en una mejor administración de los riesgos fiscales.

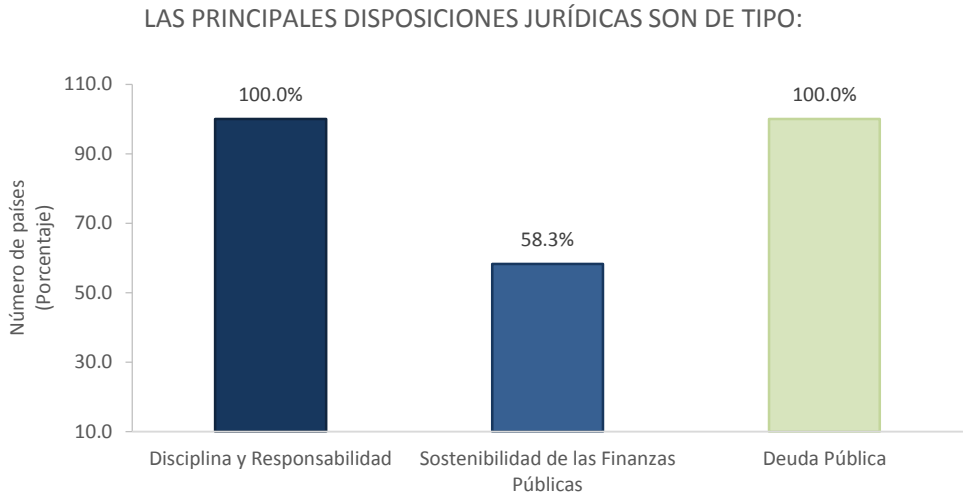
Al respecto, se recibieron las contribuciones técnicas de 13 EFS, sin embargo, el análisis se realizó con base en 12 países, debido a que en el caso de Honduras sus aportaciones se centraron en el Documento Guía y en el tema de Prevención del Riesgo de Fraude en los Estados Financieros, lo cual también se tomó en cuenta.

1. **Exponga las disposiciones jurídicas vigentes en su país acerca de la disciplina, responsabilidad y sostenibilidad en las finanzas públicas y la deuda pública, y respecto de la contabilidad gubernamental, que tienen por objeto administrar los riesgos fiscales. Esto aplica para las entidades territoriales.**

Las EFS señalaron que las disposiciones jurídicas en materia de administración de riesgos fiscales se encuentran contenidas en la Constitución en el 50.0% de los casos, el 91.7% en leyes y el 58.3% en otras disposiciones.




El 100.0% de los países mencionaron contar con regulaciones de disciplina y responsabilidad fiscal y para el endeudamiento público, mientras que en el 58.3% de los casos indicó que también cuentan con disposiciones jurídicas que tiene como objetivo la sostenibilidad de las finanzas públicas.

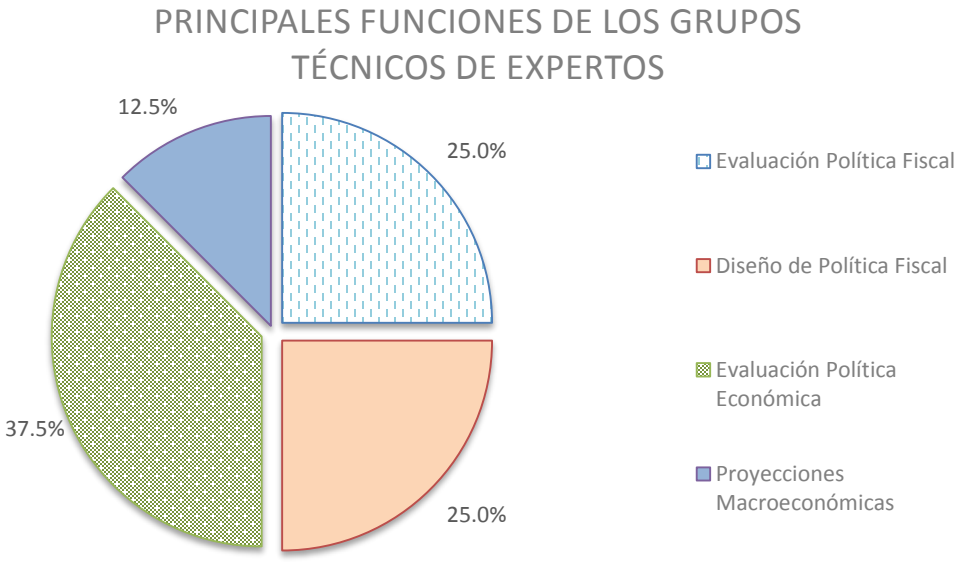



En todos los casos la normativa aplica a nivel nacional, mientras que en el 66.7% de los países el marco jurídico es extensivo a distintos niveles y órdenes de gobierno. Asimismo, se detectó un área de oportunidad para las Entidades de Fiscalización Superior, debido que únicamente el 25.0% participa de alguna manera en la evaluación de riesgos fiscales.

**2. Proporcione información sobre la definición jurídica, la composición, facultades, funciones y resultados alcanzados con los grupos técnicos de expertos que apoyan a los poderes legislativo y ejecutivo en la medición y evaluación de indicadores de la política fiscal y la administración de riesgos fiscales.**

La participación de grupos técnicos de expertos es una práctica que está presente en el 50.0% de los países, todos adscritos al Poder Ejecutivo, aunque se indicó que un caso cuenta con autonomía.

La función de evaluación de la política fiscal es la que más realizan estos grupos, y la elaboración de proyecciones macroeconómicas fue la que menos frecuencia tuvo, como se muestra en la gráfica siguiente:



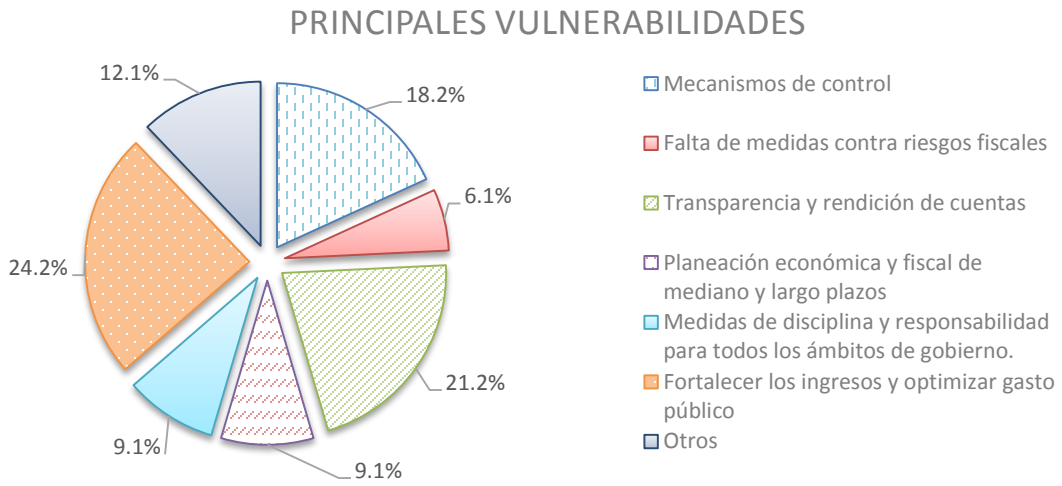
De lo anterior se deriva que, de acuerdo con las características propias de cada país, los grupos técnicos de expertos participan en la medición y evaluación de indicadores de la política fiscal y la administración de riesgos fiscales, con el propósito de fortalecer los marcos de transparencia y de sostenibilidad de las finanzas públicas.

**3. Defina los tres problemas principales o vulnerabilidades que se requieren solventar en su país para mejorar la administración de los riesgos fiscales.**

El 24.2% de las respuestas señalaron que las principales vulnerabilidades se encuentran asociadas con la necesidad de fortalecer los ingresos y optimizar el gasto público, particularmente ante un entorno económico como el que prevalece a nivel internacional de alta volatilidad en los mercados financieros y bajos precios de las materias primas. Por lo anterior, mencionaron que es necesario revisar los beneficios tributarios; vigilar el cumplimiento de metas de los programas y sus recursos asignados; y regular el comportamiento de diversos conceptos de gasto corriente.

La transparencia y rendición de cuentas fue la segunda problemática identificada con el 21.2%, particularmente en lo que se refiere al incumplimiento de la regla fiscal y de las metas previstas en los planes económico y fiscal, así como la importancia de mejorar la calidad de la información contable.

Las limitaciones en los mecanismos de control, particularmente en aquellas instituciones que cuentan con autonomía, fue la tercera vulnerabilidad con el 18.2% de las respuestas.

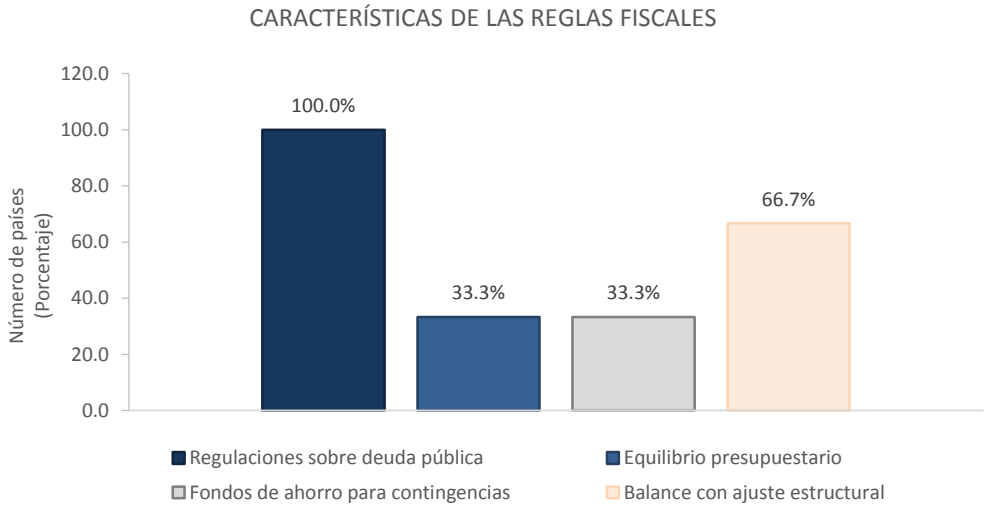



Cabe señalar que la falta de medidas para la adecuada administración de riesgos fiscales sólo obtuvo el 6.1% de las menciones, lo que puede indicar que es una práctica generalizada en los países, de acuerdo con los resultados de la respuesta siguiente.

**4. Exponga las características fundamentales de las instituciones y de las reglas fiscales que en su país contribuyen a la administración de los riesgos fiscales.**

El 75.0% de los países cuentan con instituciones que gestionan directamente los riesgos fiscales, función que en la mayoría de las veces recae en alguna entidad dependiente del Gobierno central. En el 33.3% de los casos las EFS mencionaron que emiten señalamientos sobre el comportamiento de la deuda pública y de los riesgos para la sostenibilidad de las finanzas públicas.

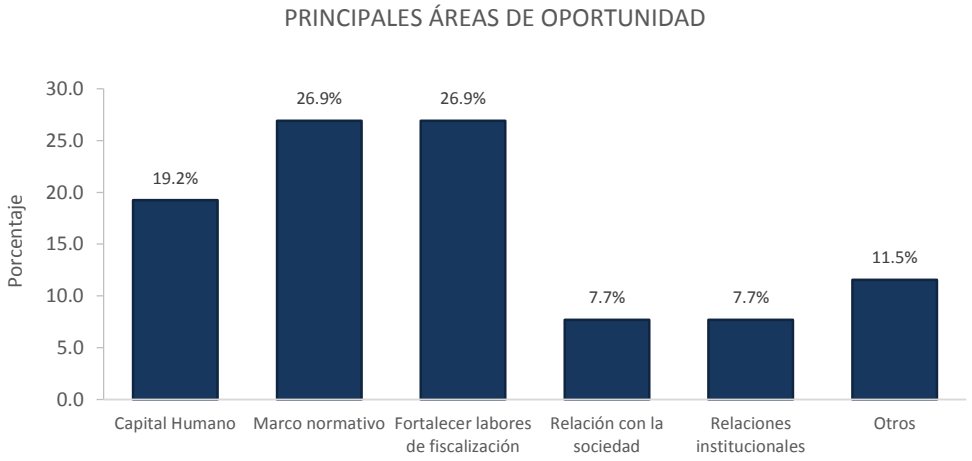
En cuanto a las características de las reglas fiscales, el 100.0% de los países cuentan con regulaciones sobre la deuda pública; el 66.7% tiene la política de ajustar el balance presupuestario con algún determinante de carácter estructural; el 33.3% sigue el principio de equilibrio fiscal, y otro 33.3% señaló contar con algún fondo de ahorro para contingencias.




**5. Señale tres áreas de oportunidad que tiene la EFS de su país para mejorar la auditoría sobre la administración de los riesgos fiscales.**

El 26.9% de las respuestas coincidieron que es necesario fortalecer y ampliar las labores de fiscalización, tanto para revisar el cumplimiento de las metas fiscales, la gestión de la deuda pública, la evolución de los riesgos que pudieran impactar negativamente las finanzas públicas, así como los estados financieros gubernamentales.

Con igual porcentaje se planteó que mejorar el marco normativo representa un área de oportunidad, debido a que ello permitirá optimizar procedimientos de auditoría, actualizar normas contables y adecuar políticas institucionales para minimizar los riesgos fiscales, entre otros. Asimismo, el desarrollo de capital humano, con el 19.2% de las menciones, es necesario para fortalecer la fiscalización de la administración de riesgos fiscales.



**Lista de EFS que aportaron su contribución técnica al tema de Administración de Riesgos Fiscales:**

1. Contraloría General del Estado Plurinacional de Bolivia
2. Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil
3. Contraloría General de la República de Chile
4. Contraloría General de la República de Colombia
5. Contraloría General de la República de Costa Rica
6. Contraloría General de la República de Cuba
7. Contraloría General del Estado de la República del Ecuador
8. Tribunal Superior de Cuentas de la República de Honduras
9. Auditoría Superior de la Federación de México
10. Contraloría General de la República de Nicaragua
11. Contraloría General de la República de Panamá
12. Contraloría General de la República del Perú
13. Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela