

Curso:

“Bases Metodológicas de la elaboración de Informe de Auditoría”

No presencial

Unidad General de Administración

**Instituto de Capacitación
y Desarrollo en Fiscalización
Superior**

Contenido **Pag.**

·
·

Introducción	3
Objetivo del Curso	4
Módulo I	
I. Declaración de Lima.	4
II. Normas Internacionales de Auditoría. INTOSAI.	11
III. Normas Generales de Auditoría Pública.	24
IV. Normas de Auditoría de la ASF.	25
V. Práctica a desarrollar.	26
Bibliografía	27

INTRODUCCIÓN

El presente Curso No presencial ofrece la oportunidad de obtener una perspectiva genérica desde un punto de vista internacional, de las reglas establecidas que regulan la fiscalización internacional y por ende la elaboración del Informe Final de Resultados de la práctica de las Auditorías, lo que le permitirá lograr y fomentar la excelencia durante en la fase final del resultado de la fiscalización.

Hace más de tres décadas, en octubre de 1977, los delegados de la IX INCOSAI (International Congress of Supreme Audit Institutions) de Lima (Perú) aprobaron por aclamación la **Declaración de Lima** de Criterios sobre las Normas de Auditoría, de ello nacieron grandes esperanzas que de éstas llegarían a aplicarse en todo el mundo, más no había certidumbre al respecto; las experiencias que se han desarrollado desde la Declaración, han superado hasta las expectativas más elevadas, han logrado de manifiesto un influjo decisivo sobre el desarrollo de la Auditoría Pública.

La Declaración de Lima es importante para todas las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), su éxito se debe sobre todo al hecho de abarcar una amplia lista de todos los objetivos y temas relacionados con la Auditoría de la Administración Pública lo que facilita su adopción y utilización por su claridad de su lenguaje lo que garantiza que la atención se centre en los elementos principales. Durante el XIV Congreso de la INTOSAI en 1992, en Washington, D. C., Estados Unidos, el Comité de Normas de Auditoría Publicó las mismas, con anexos del XV Congreso de la INTOSAI en 1995, en El Cairo, Egipto.

El propósito esencial de la Declaración de Lima consiste en **defender la independencia en la auditoría de la Administración pública**. Una Entidad Fiscalizadora Superior que no pueda cumplir esta exigencia no se ajusta a las normas, por consiguiente, no llama la atención que el tema de la independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores continúe siendo una cuestión que se debate de forma reiterada en el ámbito de la INTOSAI. Sin embargo, es preciso señalar que la Declaración no se aplica por el mero hecho de que se logre la independencia, sino que también se requiere que esta independencia esté sancionada por la legislación. Esto, no obstante, exige que las instituciones funcionen correctamente para que haya una seguridad jurídica, lo cual sólo podrá darse en una democracia que se rija por el imperio de la ley.

Tomando la Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización como base, el Código de Ética de la INTOSAI debería verse como complemento necesario para reforzar las Normas de Auditoría de la INTOSAI publicados por el Comité de Normas de Auditoría de la INTOSAI en junio del año 1992.

Objetivo.-

El servidor público de la Auditoría Superior de la Federación podrá reconocer las reglas internacionales que rigen su actuar al inicio y durante la práctica de auditoría, estableciendo las bases para una adecuada elaboración del informe final de auditoría y lograr la excelencia en la fase de la fiscalización.

I.- Declaración de Lima.

Debido a la importancia de este documento básico, se puede considerar con toda justicia como la Carta Magna de la auditoría de la Administración pública.

Cuando hace más de dos decenios, en octubre de 1977, los delegados al IX INCOSAI de Lima (Perú) aprobaron por aclamación la Declaración de Lima de Criterios sobre las Normas de Auditoría, surgieron grandes esperanzas de que llegarían a aplicarse en todo el mundo, pero no se tenía ninguna certidumbre a ese respecto.

Las experiencias que se han llevado a cabo desde entonces en relación con la Declaración de Lima han superado incluso las expectativas más elevadas, y han puesto de manifiesto que su influjo decisivo sobre el desarrollo de la auditoría pública en todos los países. La Declaración de Lima es importante para todas las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la INTOSAI, sea cual fuere la región a la que pertenezcan, el desarrollo que hayan tenido, el modo en que se integren dentro del sistema de la Administración pública, o la forma en que estén organizadas.

El éxito de la Declaración se debe sobre todo al hecho de que, por una parte, abarca una amplia lista de todos los objetivos y temas relacionados con la auditoría de la Administración pública, y que, al mismo tiempo, son notablemente significativos y concisos, lo cual facilita su utilización, mientras que la claridad de su lenguaje garantiza que la atención se centre en los elementos principales.

El propósito esencial de la Declaración de Lima consiste en defender la independencia en la auditoría de la Administración pública. Una Entidad Fiscalizadora Superior que no pueda cumplir esta exigencia no se ajusta a las normas. Por consiguiente, no llama la atención que el tema de la independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores continúe siendo una cuestión que se debate de forma reiterada en el ámbito de la INTOSAI. Sin embargo, es preciso señalar que la Declaración no se aplica por el mero hecho de que se logre la independencia, sino que también se requiere que esta independencia esté sancionada por la legislación. Esto, no obstante, exige que las instituciones funcionen correctamente para que haya una seguridad jurídica, lo cual sólo podrá darse en una democracia que se rija por el imperio de la ley.

En consecuencia, el imperio de la ley y la democracia constituyen las premisas esenciales para una auditoría realmente independiente de la Administración pública, y al mismo tiempo, son los pilares en los que se basa la Declaración de Lima. Los conceptos que aparecen en la Declaración son valores esenciales e intemporales que continúan siendo del todo pertinentes a lo largo de los años, desde que fueron aprobados por primera vez. El hecho de que se haya decidido publicarlos de nuevo, más de veinte años después, constituye una prueba de la calidad y de la amplitud de espíritu de sus autores.

Viena, finales de 1998

Dr. Franz Fiedler

Secretario General del INTOSAI

Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización

Antecedentes.-

El IX Congreso de INTOSAI reunido en Lima:

- Considerando que la utilización regular y racional de los fondos públicos constituye una de las condiciones esenciales para garantizar el buen manejo de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones adoptadas por la autoridad competente;
- que, para lograr este objetivo, es indispensable que cada Estado cuente con una Entidad Fiscalizadora Superior eficaz, cuya independencia esté garantizada por la ley;
- que la existencia de dicha Entidad es aún más necesaria por el hecho de que el Estado ha extendido sus actividades a los sectores socioeconómicos, saliéndose del estricto marco financiero tradicional;
- que los objetivos específicos de la fiscalización, a saber, la apropiada y eficaz utilización de los fondos públicos, la búsqueda de una gestión rigurosa, la regularidad en la acción administrativa y la información, tanto a los poderes públicos como al país, mediante la publicación de informes objetivos, son necesarios para la estabilidad y el desarrollo de los Estados, en el sentido de los postulados de las Naciones Unidas;
- que durante los anteriores congresos internacionales de la INTOSAI las Asambleas Plenarias adoptaron resoluciones cuya difusión ha sido aprobada por todos los países miembros;

Acuerda:

Publicar y difundir el documento titulado "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización".

I. Generalidades

Art. 1 Finalidad del control

La institución del control es inmanente a la economía financiera pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro.

Art. 2 Control previo y control posterior

1. Si el control se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas, se trata de un control previo; de lo contrario, de un control posterior.
2. Un control previo eficaz resulta imprescindible para una sana economía financiera pública. Puede ser ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, pero también por otras instituciones de control.
3. El control previo ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, implica la ventaja de poder impedir un perjuicio antes de producirse éste, pero la desventaja de comportar un trabajo excesivo y de que la responsabilidad basada en el derecho público no esté claramente definida.

El control posterior ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, reclama la responsabilidad del órgano culpable, puede llevar a la indemnización del perjuicio producido y es apropiado para impedir, en el futuro, la repetición de infracciones.

4. La situación legal, las circunstancias y necesidades de cada país determinan si una Entidad

Fiscalizadora Superior ejerce un control previo. El control posterior es una función inalienable de cada Entidad Fiscalizadora Superior, independientemente de un control previo ejercido.

Art. 3 Control interno y externo

1. Los órganos de control interno pueden establecerse en el seno de los diferentes departamentos e instituciones; los órganos de control externo no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos del control externo.
2. Los órganos de control interno dependen necesariamente del director del departamento en cuya organización se crearon. No obstante, deben gozar de independencia funcional y organizativa en cuanto sea posible a tenor de la estructura constitucional correspondiente.
3. Incumbe a la Entidad Fiscalizadora Superior, como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno. Asegurada la eficacia del órgano de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad Fiscalizadora Superior a un control total.

Art. 4 Control formal y control de las realizaciones

1. La tarea tradicional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones.
2. A este tipo de control, que sigue manteniendo su importancia y trascendencia, se une un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarca a cada operación sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos.
3. Los objetivos de control a que tienen que aspirar las Entidades Fiscalizadoras Superiores, legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las Operaciones, tienen básicamente la misma importancia; no obstante, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene la facultad de determinar, en cada caso concreto, a cual de estos aspectos debe darse prioridad.

II. Independencia

Art. 5 Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores sólo pueden cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra influencias exteriores.
2. Aunque una independencia absoluta respecto de los demás órganos estatales es imposible, por estar ella misma inserta en la totalidad estatal, las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben gozar de la independencia funcional y organizativa necesaria para el cumplimiento de sus funciones.
3. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores y el grado de su independencia deben regularse en la Constitución; los aspectos concretos podrán ser regulados por medio de Leyes. Especialmente deben gozar de una protección legal suficiente, garantizada por un Tribunal Supremo, contra cualquier injerencia en su independencia y sus competencias de control.

Art. 6 Independencia de los miembros y funcionarios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. La independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores está inseparablemente unida a la independencia de sus miembros. Por miembros hay que entender aquellas personas a quienes corresponde tomar las decisiones propias de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y representarlas, bajo su responsabilidad, en el exterior, es decir, los miembros de un colegio facultado para tomar decisiones o el Director de una Entidad Fiscalizadora Superior organizada monocráticamente.

2. La Constitución tiene que garantizar también la independencia de los miembros. En especial no debe verse afectada su independencia por los sistemas establecidos para su sustitución y que tienen que determinarse también en la Constitución.
3. Los funcionarios de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ser absolutamente independientes, en su carrera profesional, de los organismos controlados y sus influencias.

Art. 7 Independencia financiera de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Hay que poner a disposición de las Entidades Fiscalizadoras Superiores los medios financieros necesarios para el cumplimiento de las funciones que les incumben.
2. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que poseer la facultad, llegado el caso, de solicitar directamente del organismo encargado del presupuesto estatal los medios financieros que estimen necesarios.
3. Los medios financieros puestos a disposición de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en una sección especial del presupuesto tienen que ser administrados por ellas bajo su propia responsabilidad.

III. Relación con Parlamento, Gobierno y Administración

Art. 8 Relación con el Parlamento

La independencia otorgada a las Entidades Fiscalizadoras Superiores por la Constitución y la Ley, les garantiza un máximo de iniciativa y responsabilidad, aun cuando actúen como órganos del Parlamento y ejerzan el control por encargo de éste. La Constitución debe regular las relaciones entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el Parlamento, de acuerdo con las circunstancias y necesidades de cada país.

Art. 9 Relación con el Gobierno y la Administración

La actividad del Gobierno, de las Autoridades Administrativas subordinadas y las demás instituciones dependientes, es objeto de control por parte de la Entidad Fiscalizadora Superior. De ello no se deduce ninguna subordinación del Gobierno a la Entidad Fiscalizadora Superior. En particular, el Gobierno asume la plena y exclusiva responsabilidad de las operaciones realizadas por él y de sus omisiones y no puede remitirse a operaciones de control y dictámenes de la Entidad Fiscalizadora Superior para su descargo - siempre que no se hayan dictado en forma de resoluciones judiciales ejecutables y firmes.

IV. Facultades de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

Art. 10 Facultad de investigación

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben tener acceso a todos los documentos relacionados con las operaciones y el derecho a pedir de los órganos del departamento controlado todos los informes, de forma oral o escrita, que les parezcan necesarios.
2. La Entidad Fiscalizadora Superior tiene que decidir, en cada caso, si es conveniente realizar el control en la sede de la institución controlada o en la sede de la Entidad Fiscalizadora Superior.
3. Los plazos para la presentación de informes y documentos, incluidos los balances, han de determinarse por Ley o, según los casos, por la propia Entidad Fiscalizadora Superior.

Art. 11 Ejecución de las verificaciones de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Los órganos controlados tienen que responder a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior, dentro de los plazos determinados generalmente por Ley o, en casos especiales, por la Entidad Fiscalizadora Superior, y dar a conocer las medidas adoptadas en base a dichas verificaciones de control.
2. Siempre que las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior no se dicten en forma de una resolución judicial firme y ejecutable, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene

que tener la facultad de dirigirse a la autoridad competente para que adopte las medidas necesarias y exija las correspondientes responsabilidades.

Art. 12 Actividad pericial y otras formas de cooperación

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores pueden, en asuntos importantes, poner a disposición del Parlamento y de la Administración sus conocimientos técnicos en forma de dictámenes, incluso su opinión sobre proyectos de ley y otras disposiciones sobre cuestiones financieras. La Administración asume toda la responsabilidad respecto a la aceptación o rechazo del dictamen.
2. Prescripciones para un procedimiento de compensación conveniente y lo más uniforme posible, empero, sólo deben dictarse de acuerdo con la Entidad Fiscalizadora Superior.

V. Métodos de control, personal de control, intercambio internacional de experiencias

Art. 13 Métodos de control y procedimientos

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben realizar su actividad de control de acuerdo con un programa previo trazado por ellas mismas. El derecho de ciertos órganos estatales de exigir, en casos especiales, la realización de determinadas verificaciones, no se verá afectado por aquella norma.
2. Dado que el control en muy pocos casos puede ser realizado exhaustivamente, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tendrán que limitarse, en general, al procedimiento de muestreo. Este, sin embargo, debe realizarse en base a un programa dado y en tal número que resulte posible formarse un juicio sobre la calidad y la regularidad de las operaciones.
3. Los métodos de control deben adaptarse continuamente a los progresos de las ciencias y técnicas relacionadas con las operaciones.
4. Es conveniente la elaboración de manuales de control como medio de trabajo para los funcionarios de control.

Art. 14 Personal de control

1. Los miembros y los funcionarios de control de la Entidad Fiscalizadora Superior tienen que tener la calificación e integridad moral necesarias para el perfecto cumplimiento de su tarea.
2. En el momento de la selección del personal de una Entidad Fiscalizadora Superior, tienen especial importancia una formación y una capacidad superiores al promedio, así como una experiencia profesional adecuada.
3. Especial atención requiere el perfeccionamiento teórico y práctico de todos los miembros y funcionarios de control de la Entidad Fiscalizadora Superior a nivel interno, universitario e internacional, fomentándolo por todos los medios posibles, tanto económicos como de organización.
El perfeccionamiento tiene que exceder de los conocimientos de contabilidad y de los tradicionales jurídico-económicos y abarcar también empresariales, inclusive la elaboración electrónica de datos.
4. Para garantizar una alta cualificación del personal controlador, debe aspirarse a una remuneración concorde con las especiales exigencias profesionales.
5. Si, en determinadas circunstancias, por la necesidad de conocimientos técnicos específicos, no fuese suficiente el propio personal de control, convendría consultar peritos ajenos a la Entidad Fiscalizadora Superior.

Art. 15 Intercambio internacional de experiencias

1. El cumplimiento de las funciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores se favorece eficazmente mediante el intercambio internacional de ideas y experiencias dentro de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.
2. A este objetivo han servido hasta ahora los Congresos, los seminarios de formación que se han organizado en colaboración con las Naciones Unidas y otras instituciones, los grupos de trabajos regionales y la edición de publicaciones técnicas.

3. Sería deseable ampliar y profundizar estos esfuerzos y actividades. Tarea primordial es la elaboración de una terminología uniforme del control financiero público sobre la base del derecho comparado.

VI. Rendición de informes

Art. 16 Rendición de informes al Parlamento y al público

1. La Entidad Fiscalizadora Superior debe tener, según la Constitución, el derecho y la obligación de rendir informe anualmente al Parlamento o al órgano estatal correspondiente, sobre los resultados de su actividad, y publicarlo. Así se garantizan una información y discusión amplias, a la vez que se incrementa la posibilidad de ejecutar las verificaciones realizadas por la Entidad Fiscalizadora Superior.

2. La Entidad Fiscalizadora Superior debe tener la posibilidad de rendir informe sobre hechos de especial importancia y transcendencia entre dos informes anuales.

3. El informe anual tiene que abarcar principalmente la actividad total de la Entidad Fiscalizadora Superior; no obstante, en el supuesto de que existan intereses especialmente dignos de ser protegidos o que estén protegidos por Ley, la Entidad Fiscalizadora Superior debe considerarlos cuidadosamente, así como la conveniencia de su publicación.

Art. 17 Redacción de los informes

1. Los hechos enumerados en los informes tienen que representarse de forma objetiva y clara, limitándose a lo esencial. Deberán redactarse de manera precisa y comprensible.

2. La opinión de los departamentos e instituciones controlados respecto a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior debe reflejarse de forma adecuada.

VII. Competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

Art. 18 Base constitucional de las competencias de control; control de las operaciones estatales

1. Las competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que ser especificadas en la Constitución, al menos en sus rasgos fundamentales, los detalles pueden regularse por Ley.

2. La formulación concreta de las competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores depende de las circunstancias y necesidades de cada país.

3. Toda la actividad estatal estará sometida al control de la Entidad Fiscalizadora Superior, independientemente de que se refleje, o no, en el presupuesto general del Estado. Una exclusión del presupuesto no debe convertirse en una exclusión del control.

4. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben orientar su control hacia una clasificación presupuestaria adecuada y un sistema de cálculo lo más simple y claro posible.

Art. 19 Control de las autoridades e instituciones en el extranjero

Las autoridades estatales y las instituciones establecidas en el extranjero deben ser controladas generalmente por la Entidad Fiscalizadora Superior. Al realizar el control en la sede de dichas instituciones, deben tenerse presentes los límites fijados por el Derecho Internacional; sin embargo, en casos justificados, tales límites deben ser reducidos de acuerdo con la evolución dinámica del Derecho Internacional.

Art. 20 Control de los ingresos fiscales

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ejercer un control, lo más amplio posible, de la recaudación de los ingresos fiscales, incluyendo las declaraciones individuales de los contribuyentes.

2. El control de los ingresos fiscales es, en primer lugar, un control de legalidad y regularidad; sin embargo, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que controlar también la rentabilidad de la recaudación de impuestos y el cumplimiento de los presupuestos de ingresos así como, en caso necesario, proponer al organismo legislativo medidas de reforma.

Art. 21 Contratos públicos y obras públicas

1. Los recursos considerables que el Estado emplea para contratos públicos y obras públicas justifican un control especialmente escrupuloso de los recursos empleados.
2. La subasta pública es el procedimiento más recomendable para obtener la oferta más favorable en precio y calidad. De no convocarse una pública subasta, la Entidad Fiscalizadora Superior debe investigar las razones de ello.
3. En el control de las obras públicas, la Entidad Fiscalizadora Superior debe procurar que existan normas apropiadas que regulen la actividad de la administración de dichas obras.
4. El control de las obras públicas no sólo abarca la regularidad de los pagos, sino también la rentabilidad de la obra y la calidad de su ejecución.

Art. 22 Control de las instalaciones de elaboración electrónica de datos

También los recursos considerables empleados para instalaciones de elaboración electrónica de datos justifican un control adecuado. Hay que realizar un control sistemático del uso rentable de las instalaciones del proceso de datos, de la contratación del personal técnico cualificado que debe proceder, a ser posible, de la administración del organismo controlado, de la evitación de abusos y de la utilización de los resultados.

Art. 23 Empresas económicas con participación del Estado

1. La expansión de la actividad económica del Estado se realiza con frecuencia a través de empresas establecidas a tenor del Derecho Privado. Estas empresas deberán estar sometidas al control de la Entidad Fiscalizadora Superior, siempre que el Estado disponga de una participación sustancial – que se da en el supuesto de participación mayoritaria - o ejerza una influencia decisiva.
2. Es conveniente que este control se ejerza a posteriori y que abarque también la rentabilidad, utilidad y racionalidad.
3. En el informe al Parlamento y a la opinión pública sobre estas empresas deben tenerse en cuenta las limitaciones debidas a la necesaria protección del secreto comercial e industrial.

Art. 24 Control de instituciones subvencionadas

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben disponer de una autorización lo más amplia posible, para controlar el empleo de las subvenciones realizados con fondos públicos.
2. Si la finalidad del control lo exige, éste debe extenderse a la totalidad de las operaciones de la institución subvencionada, especialmente, si la subvención en sí o en proporción a los ingresos o a la situación financiera de la institución beneficiaria, es considerablemente elevada.
3. El empleo abusivo de los fondos de subvención debe comportar la obligación de reintegro.

Art. 25 Control de Organismos Internacionales y Supranacionales

1. Los organismos internacionales y supranacionales cuyos gastos son sufragados con las cuotas de los países miembros, precisan, como cada Estado, de un control externo e independiente.
2. Si bien el control debe adaptarse a la estructura y las funciones del correspondiente organismo, sin embargo, tendrá que establecerse en base a principios semejantes a los que rigen el control superior de los países miembros.
3. Es necesario, para garantizar un control independiente, que los miembros de la institución, de control externo se elijan, primordialmente, entre los de la Entidad Fiscalizadora Superior.

II. Normas Internacionales de Auditoría. INTOSAI.

Antecedentes.-

La Comisión fue constituida en mayo de 1984 a fin de que presentara recomendaciones y planes para la elaboración de un proyecto de normas de fiscalización de la INTOSAI. Posteriormente fue ampliada la Comisión, pasando a comprender las Entidades Fiscalizadoras Superiores de:

- Arabia Saudita: Presidente
- Argentina
- Australia
- Austria: de oficio
- Brasil
- Costa Rica
- Estados Unidos
- Filipinas
- Japón
- Reino Unido
- Suecia

En la reunión del Comité Directivo celebrada en Sydney en marzo de 1985, se le presentó a éste--y éste aprobó--un plan de trabajo para nuestra Comisión. Dicho plan preveía la creación de cuatro grupos de estudio que se dividirían el trabajo de la manera siguiente:

- El primer grupo, integrado por los Estados Unidos (Coordinador de Grupo), Costa Rica y Filipinas, se encargaría de los "Postulados generales de fiscalización pública".
- El segundo grupo, integrado por Australia (Coordinador de Grupo) y la Argentina, se encargaría de las "Normas generales de fiscalización pública".
- El tercero, integrado por Suecia (Coordinador de Grupo) y el Japón, se encargaría de las "Normas de procedimiento en la fiscalización pública".
- El cuarto, integrado por el Reino Unido (Coordinador de Grupo) y el Brasil, se encargaría de las "Normas para la elaboración de los informes en la fiscalización pública".

Cada uno de los cuatro grupos elaboró sobre su tema un memorando como base de discusión y recabó de otros miembros de la Comisión observaciones y sugerencias, las cuales analizó e investigó. Basándose en los memorandos e incorporando las observaciones y sugerencias, se prepararon documentos de trabajo preliminares. Ulteriores elementos de investigación, sugerencias y observaciones aportados por el Comité Directivo y por miembros de la Comisión llevaron a la elaboración de los documentos finales de trabajo. En su reunión de mayo de 1987, celebrada en Viena, el Comité Directivo aprobó estos documentos y encargó a la Comisión que se reuniera en Londres a fin de armonizar la terminología y el estilo de los cuatro textos.

En junio de 1987 se reunió en Londres durante cinco días un grupo de expertos, representando a la Comisión, para elaborar el proyecto final combinado. El grupo de expertos se representó por los siguientes países:

Arabia Saudita.
EE.UU. y Filipinas
Australia y Suecia
Brasil y Reino Unido

En su 31a reunión, en Berlín, el Comité Directivo convino en el procedimiento siguiente para un nuevo examen de las Normas de Auditoría de la INTOSAI y para la consideración de las observaciones que se recibieran al respecto:

1. Las observaciones recibidas serán compiladas por el Secretario General y transmitidas por éste al presidente de la Comisión.
2. El presidente de la Comisión de Normas de Auditoría de la INTOSAI y el Secretario General decidirán conjuntamente acerca de la necesidad y conveniencia de posibles cambios.
3. El documento será presentado después al Congreso de Berlín para su aprobación.

El Presidente de la Comisión y el Secretario General han analizado las observaciones recibidas y han efectuado los cambios que han estimado procedentes.

Si bien se ha empleado la expresión "normas" en todo el documento, queda entendido que esa palabra se ha de interpretar como sinónimo de "directrices", quedando así la autoridad para la aplicación de las normas dentro de la esfera de competencia de cada Entidad Fiscalizadora Superior.

Postulados Básicos de la Fiscalización Pública

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

1.0.2 Las normas de auditoría de la INTOSAI se dividen en cuatro partes:

- (a) Postulados básicos.
- (b) Normas generales.
- (c) Normas de procedimiento.
- (d) Normas para la elaboración de los informes.

La INTOSAI ha elaborado estas normas con objeto de ofrecer un marco de referencia para el establecimiento de procedimientos y prácticas a seguir en la realización de las fiscalizaciones, incluidas las de los sistemas informatizados.

Estas normas deben considerarse a la luz de las peculiaridades constitucionales, legales o de cualquier otro tipo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

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

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

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

1.0.6 Los postulados básicos son los siguientes:

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

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

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

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

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

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

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

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

(i) Todas las actividades de auditoría de las EFS han de estar dentro de sus competencias legales.

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

2.1 Normas Generales de Fiscalización Pública

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

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

(a) Contratar personal con la preparación adecuada.

(b) Formar a sus funcionarios de manera que puedan realizar sus tareas eficazmente, y establecer las bases para la promoción de los auditores y del resto del personal.

(c) Elaborar manuales y otros tipos de guías e instrucciones escritas referentes a la realización de las auditorías.

(d) Aprovechar los medios técnicos y profesionales de que se dispone y determinar aquellos de los que se carece; distribuir adecuadamente dichos medios y asignar a cada tarea concreta el número suficiente de personas; planear y supervisar las fiscalizaciones de manera apropiada para conseguir con la diligencia y el interés debidos los objetivos perseguidos.

(e) Revisar la eficiencia y la eficacia de las normas y procedimientos internos de la EFS.

2.1.3 Las normas generales aplicables a las EFS establecen:

Las EFS deben adoptar políticas y procedimientos para la contratación de personal con la preparación adecuada.

El siguiente párrafo desarrolla esta norma.

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

2.1.5 Las normas generales aplicables a las EFS establecen:

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

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

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

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

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

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

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

2.1.11 La fiscalización de los sistemas financieros, de los registros contables y de los estados financieros requiere tanto una formación en contabilidad y disciplinas conexas como un

conocimiento de la legislación y de los reglamentos ejecutivos aplicables que afecten a la responsabilidad de la entidad fiscalizada. Asimismo, la realización de auditorías operativas puede requerir, además de esas competencias, formación en esferas tales como la administración, la gestión, la economía y las ciencias sociales.

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

2.1.13 Las normas generales aplicables a las EFS establecen:

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

El siguiente párrafo explica el significado de esta norma.

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

2.2 Normas sobre los derechos y el comportamiento de los auditores

2.2.1 Las normas generales de fiscalización incluyen:

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

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

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

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

Independencia

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

Los auditores y las EFS deben ser independientes.

En los siguientes párrafos se explica el significado de la independencia como norma de fiscalización. En concreto, los párrafos 2.2.5 - 2.2.12 explican la independencia frente al poder legislativo los párrafos 2.2.13 - 2.2.24, frente al ejecutivo y los párrafos 2.2.25 - 2.2.29, frente a la entidad fiscalizada.

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

2.2.4 Los criterios que han de servir de base para establecer y mantener la independencia de las EFS, pueden desarrollarse más fácilmente en los países en los que exista un poder legislativo elegido claramente diferenciado del ejecutivo (sean o no miembros del ejecutivo los miembros del poder legislativo). Como esta característica se da en la mayoría de los países

miembros de INTOSAI, las presentes normas establecen el criterio de independencia de la EFS para dichos países, sin dejar de reconocer que la modificación y adaptación de estos criterios será necesaria en los demás países.

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

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

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

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

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

2.2.10 En algunos países, la fiscalización de la gestión financiera del gobierno es una prerrogativa esencial del parlamento o de la asamblea electa, y la EFS ejerce por cuenta del Parlamento - o, en ocasiones, de otras asambleas legislativas a nivel regional - una auditoría externa de los ingresos y gastos.

En tales casos, conviene tener en cuenta, al preparar la programación de la actividad fiscalizadora, las demandas de misiones especiales de investigación que formulen estas asambleas. No obstante, es importante que la EFS goce de libertad para decidir el modo en que desempeñará sus tareas, incluidas las requeridas por el Parlamento.

2.2.11 Es conveniente que se especifiquen legalmente los requisitos mínimos de los informes, así como las materias que pueden ser objeto de fiscalización y el tiempo razonable en el que los informes han de realizarse.

Aparte de esto, la existencia de una regulación flexible en todo lo referente a la presentación, por parte de las EFS, de sus informes al poder legislativo, sin limitaciones ni en el contenido ni en el momento de realización de los mismos, contribuiría al mantenimiento de tal independencia.

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

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

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

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

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

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

2.2.18 Cualquier imposición por el ejecutivo de restricciones de recursos, o de otras restricciones, que coarten el ejercicio de las funciones de las EFS, será materia propia para que éstas eleven un informe al Parlamento.

2.2.19 Las competencias legales de las EFS deben proporcionar a éstas pleno y libre acceso a todos los locales y documentos relacionados con las entidades fiscalizadas y sus operaciones y otorgarles poderes suficientes para obtener información pertinente de las personas o entidades que la posean.

2.2.20 Por disposición legal o convencional, el ejecutivo debe también permitir a la EFS el acceso a cualquier información confidencial, cuando sea necesario y conveniente para el cumplimiento de sus funciones.

2.2.21 La existencia de determinadas condiciones para ocupar el cargo de Jefe de la EFS, como, por ejemplo, su nombramiento por un largo periodo de tiempo o hasta una edad concreta de jubilación, puede contribuir a la independencia de la EFS respecto del ejecutivo. A la inversa, la imposición de condiciones al respecto que inciten a la EFS a plegarse a los deseos del ejecutivo, tendrían una repercusión erosiva en su independencia. Por esta razón es, en

principio, deseable que las disposiciones relativas a la terminación del mandato o a la remoción del cargo sólo puedan aplicarse mediante un procedimiento especial semejante al que se utiliza para los miembros del poder judicial.

2.2.22 Las EFS que ejercen una función jurisdiccional y que están organizadas en su mayoría como órgano colegiado, deben asegurar la independencia de sus miembros en virtud de diversas garantías, en particular, en virtud del principio de la inamovilidad de los jueces, el privilegio de la jurisdicción, la fijación del tratamiento en las leyes y la independencia de los magistrados examinadores.

2.2.23 Con el fin de que la EFS no solamente ejerza sus funciones con independencia del ejecutivo sino que además lo parezca, es importante que sus competencias y su estatus de independencia sean bien comprendidos por la sociedad. La EFS debe, cuando se den las circunstancias propicias, adoptar un papel educador en este sentido.

2.2.24 La independencia funcional de las EFS no excluye necesariamente el llegar a acuerdos con organismos del ejecutivo en relación con la administración de las EFS en materias tales como relaciones laborales, dirección de personal, gestión del patrimonio o adquisiciones ordinarias de equipo y suministros, aunque dichos organismos no deben estar en condiciones de tomar decisiones que pudieran comprometer la independencia de las EFS en el cumplimiento de sus funciones.

2.2.25 Las EFS deben ser independientes de las entidades fiscalizadas. No obstante, deben procurar que las entidades fiscalizadas entiendan cuáles son sus competencias y funciones, con el fin de mantener con ellas unas relaciones amigables. Las buenas relaciones pueden servir para que las EFS obtengan libre y francamente la información que necesiten y para que el diálogo se realice en una atmósfera de mútuo respeto y entendimiento. Al mismo tiempo las relaciones con las entidades fiscalizadas no deben ser tan estrechas que impidan que la planificación, la realización y el informe de las fiscalizaciones sean eficaces e imparciales. En este sentido, la EFS, mientras mantenga su independencia, puede aceptar ser asociada a las reformas proyectadas por la Administración en áreas tales como la contabilidad pública o la legislación financiera, o acceder a ser consultada sobre la elaboración de anteproyectos de leyes o de reglamentos que afecten sus competencias o su autoridad. Ello no significa que la EFS interfiera en la gestión administrativa sino que coopera con determinados órganos administrativos, prestándoles asistencia técnica o poniendo a disposición de ellos su experiencia en el ámbito de la gestión financiera.

2.2.26 En contraposición con lo que sucede en el sector privado, en el que la labor del auditor se concreta en una carta de contratación, la entidad fiscalizada no tiene el carácter de cliente de la EFS. La EFS ha de cumplir su mandato libre e imparcialmente, y ha de tener en cuenta, en la formación de sus opiniones, conclusiones y recomendaciones, el punto de vista de las instituciones fiscalizadas, pero sin responder ante los gestores de la entidad fiscalizada del alcance o de la naturaleza de las fiscalizaciones o auditorías realizadas.

2.2.27 La EFS no debe participar en la dirección ni en las actividades de las entidades fiscalizadas. Los auditores no deben ser miembros de los consejos de administración y si en el ámbito de sus funciones han de dar consejo, éste debe ser transmitido y aceptado claramente como asesoramiento o recomendación de auditoría.

2.2.28 El personal de las EFS que tenga estrechas relaciones de amistad, parentesco o de cualquier otro tipo con los directivos de una entidad fiscalizada, que pudieran menoscabar su objetividad, no debe ser asignado a la fiscalización de la misma.

2.2.29 El personal de la EFS no debe ocuparse de instruir al personal de la entidad fiscalizada acerca de sus deberes. En los casos en que la EFS decida establecer una oficina en los locales

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

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

Conflictos de intereses

2.2.31 Las EFS deben evitar los conflictos de intereses entre el fiscalizador y la entidad fiscalizada.

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

Competencia Profesional

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

Los auditores y las EFS deben poseer la competencia profesional exigida. En los párrafos que siguen se explica el significado de la competencia profesional como norma de fiscalización.

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

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

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

2.2.37 La EFS debe poseer el conjunto de cualificaciones y experiencia necesario para cumplir eficazmente su mandato de fiscalización. Con independencia de la naturaleza de las fiscalizaciones que hayan de realizar conforme a ese mandato, la labor de auditoría debe llevarse a cabo por personas cuya formación y experiencia se corresponda con la naturaleza, el

alcance y la complejidad del cometido. Las EFS deben dotarse de los métodos de fiscalización más actuales, con inclusión de técnicas de análisis de sistemas, de métodos de revisión analíticos, de muestreo estadístico y de auditoría de sistemas de información automatizados.

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

Diligencia debida

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

Los auditores y las EFS deben emplear la debida diligencia y el máximo interés en el cumplimiento de las normas de auditoría de la INTOSAI. Esto abarca el empleo de la debida diligencia en la planificación y en la concreción, acumulación y evaluación de las pruebas, así como en el informe sobre resultados y en la elaboración de las conclusiones y recomendaciones. En los siguientes párrafos se explica el alcance de la diligencia debida como norma de fiscalización.

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

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

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

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

2.2.44 Si en el ejercicio de sus funciones la EFS requiriese el asesoramiento de especialistas ajenos a la misma, las normas relativas al empleo de la diligencia debida en tales situaciones afectarán también el mantenimiento de las exigencias de calidad en la realización del trabajo.

Utilizar el asesoramiento de expertos externos no libera de responsabilidad a las EFS por las opiniones formuladas y las conclusiones emitidas en el ejercicio de sus funciones fiscalizadoras.

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

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

Capítulo III

Normas de Procedimiento en la Fiscalización Pública

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.1 Planeación

3.1.1 Las normas de procedimiento establecen:

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

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

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

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

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

(k) recopilar la documentación conveniente relacionada con el plan de auditoría y con el trabajo práctico previsto.

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

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

3.2 Supervisión y revisión

Las normas de procedimiento establecen:

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

3.3 Examen y evaluación del control interno

3.3.1 Las normas de procedimiento establecen:

El auditor, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno.

3.5 Pruebas de auditoría

3.5.1 Las normas de procedimiento establecen:

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

3.6 Examen de las cuentas

3.6.1 Las normas de procedimiento establecen:

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

III. Normas Generales de Auditoría Pública.

Las Normas Generales de Auditoría Pública, establecen los requisitos mínimos que deberá observar el auditor público en el desahogo de sus programas de auditoría, con el propósito de contribuir al proceso de cambios estructurales que vive y demanda el país vigilando el uso eficiente de los recursos públicos y el cumplimiento oportuno, transparente y veraz del rendimiento de cuentas a la ciudadanía.

El Instituto de Contadores Públicos, A.C. y el Instituto Mexicano de Auditores Internos A.C. han adoptado normas de observancia obligatoria que rigen la actuación profesional del auditor.

Dichos ordenamientos mantendrán su vigencia en la aplicación de la auditoría pública, en tanto no se opongan a las presentes normas.

Personales:

- Independencia
- Conocimiento Técnico y Capacidad Profesional
- Cuidado y Diligencia Profesional

Ejecución del Trabajo:

- Planeación
- Sistemas de Control Interno
- Supervisión del Trabajo de Auditoría
- Evidencia
- Papeles de Trabajo
- Tratamiento de Irregularidades

Informe de Auditoría y su Seguimiento:

- Informe
- Seguimiento de las Recomendaciones

IV.- Normas de Auditoría de la Auditoría Superior de la Federación.

Normas de Auditoría de la ASF. Son el conjunto de reglas que los servidores públicos de la ASF deben observar en el desarrollo de sus funciones, y se clasifican en:

Personales

- 1ª. Independencia
- 2ª. Conocimiento Técnico y Capacidad Profesional
- 3ª. Cuidado y Diligencia Profesionales
- 4ª. Capacitación y Actualización

Planeación

- 5ª. Selección de Sujetos y Objetos de Auditoría

Desarrollo de la Revisión

- 6ª. Examen y Evaluación de los Sistemas de Control Interno
- 7ª. Obtención de Evidencia
- 8ª. Supervisión del Trabajo
- 9ª. Papeles de Trabajo
- 10ª. Datos e Información en Medios Electrónicos
- 11ª. Tratamiento de los Resultados
- 12ª. Aclaración y Confirmación de Resultados

Resultados y del Informe de Auditoría

- 13ª. El Informe de Auditoría
 - 14ª. El Dictamen de la Auditoría
- Observaciones-Acciones Emitidas
- 15ª. Acciones que la ASF Formula, Promueve o Presenta
 - 16ª. Acciones que la ASF Finca o Impone en Forma Directa
 - 17ª. Emisión y Control de las Observaciones-Acciones
 - 18ª. Elaboración del Dictamen Técnico e Integración del Expediente Técnico Jurídico
 - 19ª. Seguimiento de la Atención de las Observaciones- Acciones Emitidas
 - 20ª. Integración del Expediente de Seguimiento

Control de Calidad de la Fiscalización Superior

- 21ª. Aseguramiento de la Calidad

Resultados y del Informe de Auditoría. Corresponden a las características que deben tener los informes de las revisiones practicadas.

V. Caso Práctico. Con valor para efectos de calificación y a entregar al inicio del Curso Presencial. (Anexo 01)

Bibliografía.

Declaración de Lima.

Código de Ética y Normas de Auditoría emitidas por la INTOSAI.

Normas Generales de Auditoría Pública.

Normas de Auditoría de la Auditoría Superior de la Federación.