

**INTOSAI**



*Código de Ética*

*y*

*Normas de Auditoría*

---

## **Comité de Normas de Auditoría**

Inga-Britt Ahlenius, Presidenta  
Riksrevisionsverket  
(Oficina Nacional de Auditoría)  
P.O. Box 45070  
S-104 30 Stockholm  
Suecia

Tel: ++46 (8) 690 - 4000  
Fax: ++46 (8) 690 - 4123  
E-mail: [int@rrv.se](mailto:int@rrv.se)

# INTOSAI



INTOSAI Secretaría General – RECHNUNGSHOF  
(Tribunal de Cuentas de Austria)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
A-1033 VIENA  
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

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



---

# *P*réambulo

*En ocasión del XVI INCOSAI en Montevideo en el año 1998, el Congreso aprobó y despidió de forma unánime el Código de Ética de la INTOSAI.*

*El mismo Congreso decidió, además, que el Comité de Normas de Auditoría debería reestructurar las Normas de Auditoría para poder actualizarlos y añadir puntos en el futuro sin tener que cambiar el contenido. El Comité, por lo tanto, acaba de elaborar una versión reestructurada de las Normas de Auditoría.*

*Por razones prácticas se propuso publicar el Código de Ética y las Normas de Auditoría en una edición conjunta.*

*Sin embargo es de gran importancia ver la relación entre los distintos documentos relevantes de la INTOSAI.*

*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.*

*Las Actas del XVI INCOSAI del año 1998 establecieron lo siguiente:*

*Los distintos documentos se pueden considerar como marco global con los siguientes elementos.*

- *La Declaración de Lima representa el fundamento con sus conceptos generales sobre la auditoría del sector público.*
  - *El Código de Ética forma el siguiente nivel con su declaración de los valores y principios apoyando a los auditores en llevar a cabo su labor diaria. Uno de los principios establecidos en el Código de Ética es la*
-

*obligación del auditor de aplicar normas de auditoría aceptados por lo general.*

- *Las Normas de Auditoría, el siguiente nivel, contienen postulados y principios para la realización de las auditorías*
- *Distintas Directrices, representando el cuarto nivel, ofrecen asistencia práctica para las EFS en implementar y adaptar las Normas a las respectivas normas de sus instituciones.*

*Esta edición abarca por lo tanto el Código de Ética y las Normas de Auditoría reestructurados que fueron aprobadas por el XVII Congreso de la INTOSAI en Seúl, 2001.*

*Inga-Britt Ahlenius  
Presidenta del Comité de Normas de Auditoría*

---

---

# */ndice*

Código de Ética.....	3
Normas de Auditoría.....	17





---

# *Código de Ética*

*Publicado por el  
Comité de Normas de Auditoría  
en el XVI Congreso de la INTOSAI 1998  
en Montevideo, Uruguay*



---

# *Índice*

Prólogo.....	7
Preámbulo.....	8
Capítulo 1.....	10
<i>Introducción</i> .....	10
Capítulo 2.....	12
<i>Integridad</i> .....	12
Capítulo 3.....	13
<i>Independencia, objetividad e imparcialidad</i> .....	13
Capítulo 4.....	15
<i>Secreto profesional</i> .....	15
Capítulo 5.....	15
<i>Competencia profesional</i> .....	15
Glosario.....	16



---

# *P*rólogo

*Tengo la satisfacción de presentar a los miembros de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) este Código de Ética para los auditores del sector público, que fue aprobado por el Comité Directivo en su 44ª reunión celebrada en Montevideo en noviembre de 1998.*

*Este Código constituye un paso adelante significativo en el proceso de armonización de los conceptos éticos dentro de la INTOSAI. Consta únicamente de postulados éticos básicos, dado que las diferencias nacionales de cultura, idioma y sistemas jurídicos y sociales hacen necesario adaptar dichos postulados al entorno de cada país. Por consiguiente, el presente Código debe considerarse como un fundamento para los códigos de ética nacionales que deberá desarrollar cada Entidad Fiscalizadora Superior.*

*Finalmente, deseo expresar, en nombre de la Comisión de Normas de Auditoría, mi profundo aprecio y gratitud por la colaboración de todos los miembros de la INTOSAI en nuestro esfuerzo por elaborar este Código de Ética. Agradezco asimismo a mis compañeros de la Comisión su puntual apoyo y su aportación positiva a esta actividad.*

*Inga-Britt Ahlenius  
Presidenta de la Comisión de Normas de Auditoría*

---

# *P*reámbulo

*Este anteproyecto de Código de Ética es resultado de la labor conjunta de los miembros de la Comisión de Normas de Auditoría de la INTOSAI, del que forman parte las Entidades Fiscalizadoras Superiores de:*

*Arabia Saudí*

*Argentina*

*Australia*

*Austria*

*Brasil*

*Costa Rica*

*Estados Unidos*

*Filipinas*

*Japón*

*Portugal*

*Reino Unido*

*Suecia; Presidente*

*En la 42ª reunión del Comité Directivo, celebrada en Viena el 24 de junio de 1996, se presentó el plan de trabajo de la Comisión, que fue aprobado. La elaboración de este Código de Ética fue una de las tareas que figuraban en dicho plan. La primera de las actividades que debían realizarse consistió en reunir los Códigos de Ética de todos los miembros de la INTOSAI, para estudiar sus semejanzas y diferencias. Esto dio origen a un primer anteproyecto que se debatió en una reunión de la Comisión, celebrada en Suecia en enero de 1997.*

*Después de esta reunión de la Comisión, se elaboró un nuevo anteproyecto y se envió a todos los miembros de la INTOSAI para recibir los pertinentes comentarios. Una vez tomados en consideración estos comentarios, se elaboró este anteproyecto definitivo.*

*El Comité Directivo ha sido informado acerca del avance de los trabajos en su 43ª reunión celebrada en Montevideo, en noviembre de 1997.*

*Quisiera agradecer a todos los miembros de la Comisión de Normas de Auditoría de la INTOSAI su dedicación y colaboración en la realización de este proyecto.*

*Inga-Britt Ahlenius*

*Auditor General, Oficina Nacional de Auditoría de Suecia*

*Presidenta, Comisión de Normas de Auditoría de la INTOSAI*

---

# Capítulo 1

## Introducción

---

### **Noción, antecedentes y propósito del Código de Ética**

1. La INTOSAI ha considerado que es esencial instaurar un Código de Ética internacional para los auditores pertenecientes al sector público.

2. Un Código de Ética constituye una exposición que abarque los valores y principios que guían la labor cotidiana de los auditores. La independencia, las facultades y las responsabilidades del auditor en el sector público plantean elevadas exigencias éticas a la EFS y al personal que emplean o contratan para la labor de auditoría. El código deontológico de los auditores pertenecientes al sector público debe tener en cuenta tanto las exigencias éticas de los funcionarios públicos en general como las exigencias específicas de los auditores en particular, incluidas las obligaciones profesionales de éstos.

3. Tomando como fundamento la Declaración de Lima de Directrices sobre Preceptos de la Auditoría<sup>1</sup>, el Código de Ética de la INTOSAI deberá constituir un complemento necesario que fortalezca aún más las Normas de Auditoría de la INTOSAI emitidas en junio de 1992 por la Comisión de Normas de Auditoría de la INTOSAI.

4. El Código de Ética de la INTOSAI está dirigido al auditor individual, al director de la EFS, a los responsables ejecutivos y a todas las personas que trabajen al servicio de la EFS o en representación de ésta y que intervengan en la labor de auditoría. Sin embargo, no hay que considerar que el Código deba influir sobre la estructura organizativa de la EFS.

Debido a las diferencias nacionales de cultura, idioma y sistemas jurídicos y sociales, es responsabilidad de cada EFS la elaboración de un Código de Ética

---

<sup>1</sup> Correspondiente al IX Congreso de la INTOSAI celebrado en Lima. Puede solicitarse a la Secretaría General de la INTOSAI en Austria.



propio que se ajuste de manera óptima a su propio entorno. Conviene que estos Códigos de Ética nacionales especifiquen con claridad los conceptos éticos. El Código de Ética de la INTOSAI se propone servir de fundamento a los Códigos de Ética nacionales. Cada EFS tiene que garantizar que todos sus auditores estén familiarizados con los valores y principios que figuran en el Código de Ética nacional y actúen de acuerdo con ellos.

**5.** La conducta de los auditores debe ser irreprochable en todos los momentos y todas las circunstancias. Cualquier deficiencia en su conducta profesional o cualquier conducta inadecuada en su vida personal perjudica la imagen de integridad de los auditores, la EFS que representan, y la calidad y la validez de su labor de auditoría, y puede plantear dudas acerca de la fiabilidad y la competencia profesional de la propia EFS. La adopción y la aplicación de un código de ética para los auditores del sector público promueven la confianza en los auditores y en su labor.

**6.** Tiene una importancia fundamental que la EFS suscite credibilidad y confianza. El auditor logra tal cosa mediante la adopción y la aplicación de las exigencias éticas de las nociones encarnadas en los siguientes conceptos claves: integridad, independencia y objetividad, confidencialidad y competencia profesional.

---

## **Seguridad, confianza y credibilidad**

**7.** El poder legislativo y/o ejecutivo, el público en general y las entidades fiscalizadas tienen derecho a esperar que la conducta y el enfoque de la EFS sean irreprochables, no susciten sospechas y sean dignos de respeto y confianza.

**8.** Los auditores deben conducirse de un modo que promueva la cooperación y las buenas relaciones entre los auditores y dentro de la profesión. El apoyo de la profesión por parte de sus miembros y su cooperación recíproca constituyen elementos esenciales de la profesionalidad. La confianza y el respeto público que suscita un auditor es consecuencia, básicamente, de la suma de logros de todos los auditores, anteriores y actuales. Por consiguiente, tanto a los auditores como al público en general les interesa que el auditor trate a sus colegas auditores de una forma justa y equilibrada.

- 9.** El poder legislativo y/o ejecutivo, el público en general y las entidades fiscalizadas deberán tener una plena garantía de la justicia y la imparcialidad de toda la labor de la EFS. Por consiguiente, es esencial que exista un Código de Ética nacional o un documento semejante que rijan la prestación de servicios.
- 10.** En todos los sectores de la sociedad existe la necesidad de credibilidad. Por consiguiente, resulta esencial que terceras personas expertas en la materia consideren que los informes y dictámenes de la EFS son minuciosamente precisos y fiables.
- 11.** Toda la labor realizada por la EFS debe contrastarse mediante la inspección realizada por el poder legislativo y/o ejecutivo, la evaluación pública acerca de su corrección, y el examen comparativo con un Código de Ética nacional.

---

## Capítulo 2

### Integridad

- 12.** La integridad constituye el valor central de un Código de Ética. Los auditores están obligados a cumplir normas elevadas de conducta (p. ej. honradez e imparcialidad) durante su trabajo y en sus relaciones con el personal de las entidades fiscalizadas. Para preservar la confianza de la sociedad, la conducta de los auditores deben ser irreprochables y estar por encima de toda sospecha.
- 13.** La integridad puede medirse en función de lo que es correcto y justo. La integridad exige que los auditores se ajusten tanto a la forma como al espíritu de las normas de auditoría y de ética. La integridad también exige que los auditores se ajusten a los principios de objetividad e independencia, mantengan normas irreprochables de conducta profesional, tomen decisiones acordes con el interés público, y apliquen un criterio de honradez absoluta en la realización de su trabajo y el empleo de los recursos de la EFS.

---

## Capítulo 3

### Independencia, objetividad e imparcialidad

- 14.** Para los auditores es indispensable la independencia con respecto a la entidad fiscalizada y otros grupos de intereses externos. Esto implica que los auditores actúen de un modo que aumente su independencia, o que no la disminuya por ningún concepto.
- 15.** Los auditores no sólo deben esforzarse por ser independientes de las entidades fiscalizadas y de otros grupos interesados, sino que también deben ser objetivos al tratar las cuestiones los temas sometidos a revisión.
- 16.** Es esencial que los auditores no sólo sean independientes e imparciales de hecho, sino que también lo parezcan.
- 17.** En todas las cuestiones relacionadas con la labor de auditoría, la independencia de los auditores no debe verse afectada por intereses personales o externos. Por ejemplo, la independencia podría verse afectada por las presiones o los influjos externos sobre los auditores; por los prejuicios de los auditores acerca de las personas, las entidades fiscalizadas, los proyectos o los programas; por haber trabajado recientemente en la entidad fiscalizada; o por relaciones personales o financieras que provoquen conflictos de lealtades o de intereses. Los auditores están obligados a no intervenir en ningún asunto en el cual tengan algún interés personal.
- 18.** Se requiere objetividad e imparcialidad en toda la labor efectuada por los auditores, y en particular en sus informes, que deberán ser exactos y objetivos. Las conclusiones de los dictámenes e informes, por consiguiente, deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las normas de auditoría de la EFS.
- 19.** Los auditores deberán utilizar la información aportada por la entidad fiscalizada y por terceros. Esta información deberá tenerse en cuenta de modo imparcial en los dictámenes expresados por los auditores. El auditor también deberá recoger información acerca de los enfoques de la entidad fiscalizada y de terceros. Sin embargo, estos enfoques no deberán condicionar las conclusiones propias de los auditores.

---

## **Neutralidad política**

**20.** Es importante mantener la neutralidad política -tanto la real como la percibida- de la EFS. Por lo tanto, es importante que los auditores conserven su independencia con respecto a las influencias políticas para desempeñar con imparcialidad sus responsabilidades de fiscalización. Esto es relevante para los auditores porque las EFS trabajan en estrecho contacto con los órganos legislativos, el poder ejecutivo u otros órganos de la Administración facultados por la ley para tomar en consideración los informes de las EFS.

**21.** Es importante que, cuando los auditores se dediquen, o estudien la posibilidad de dedicarse, a actividades políticas, tengan en cuenta la forma en que tal dedicación podría afectar –o parecer que afecta- su capacidad de desempeñar con imparcialidad sus obligaciones profesionales. Si los auditores están autorizados a participar en actividades políticas, tienen que ser conscientes de que tales actividades pueden provocar conflictos profesionales.

---

## **Conflictos de intereses**

**22.** Cuando los auditores están autorizados a asesorar o a prestar servicios distintos de la auditoría a una entidad fiscalizada, hay que procurar que estos servicios no lleven a un conflicto de intereses. En particular, los auditores deben garantizar que dichos servicios o asesoramiento no incluyan responsabilidades o facultades de gestión, que deben continuar desempeñando con claridad los directivos de la entidad fiscalizada.

**23.** Los auditores deberán proteger su independencia y evitar cualquier posible conflicto de intereses rechazando regalos o gratificaciones que puedan interpretarse como intentos de influir sobre la independencia y la integridad del auditor.

**24.** Los auditores deben evitar toda clase de relaciones con los directivos y el personal de la entidad fiscalizada y otras personas que puedan influir sobre, comprometer o amenazar la capacidad de los auditores para actuar y parecer que actúan con independencia.

**25.** Los auditores no deberán utilizar su cargo oficial con propósitos privados y deberán evitar relaciones que impliquen un riesgo de corrupción o que puedan suscitar dudas acerca de su objetividad e independencia.

**26.** Los auditores no deberán utilizar información recibida en el desempeño de sus obligaciones como medio de obtener beneficios personales para ellos o para otros. Tampoco deberán divulgar informaciones que otorguen ventajas injustas o injustificadas a otras personas u organizaciones, ni deberán utilizar dicha información en perjuicio de terceros.

---

## Capítulo 4

### Secreto profesional

**27.** La información obtenida por los auditores en el proceso de auditoría no deberá revelarse a terceros, ni oralmente ni por escrito, salvo a los efectos de cumplir las responsabilidades legales o de otra clase que correspondan a la EFS, como parte de los procedimientos normales de ésta, o de conformidad con las leyes pertinentes.

---

## Capítulo 5

### Competencia profesional

**28.** Los auditores tienen la obligación de actuar en todo momento de manera profesional y de aplicar elevados niveles profesionales en la realización de su trabajo con objeto de desempeñar sus responsabilidades de manera competente y con imparcialidad.

**29.** Los auditores no deben llevar a cabo trabajos para los que no posean la competencia profesional necesaria.

**30.** Los auditores deben conocer y cumplir las normas, las políticas, los procedimientos y las prácticas aplicables de auditoría, contabilidad y

---

gestión financiera. De igual modo, deben entender adecuadamente los principios y normas constitucionales, legales e institucionales que rigen el funcionamiento de la entidad fiscalizada.

---

## **Desarrollo profesional**

**31.** Los auditores deben ejercer la profesionalidad debida en la realización y supervisión de la auditoría y en la preparación de los informes correspondientes.

**32.** Los auditores deben emplear métodos y prácticas de la máxima calidad posible en sus auditorías. En la realización de la auditoría y la emisión de informes, los auditores tienen la obligación de ajustarse a los postulados básicos y a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

**33.** Los auditores tienen la obligación continuada de actualizar y mejorar las capacidades requeridas para el desempeño de sus responsabilidades profesionales.

---

## *Glosario*

A los términos empleados en este Código de Ética les corresponde la misma interpretación o definición que en las Normas de Auditoría de la INTOSAI.

---

# *N*ormas de Auditoría

*Publicadas por el  
Comité de Normas de Auditoría  
en el XIV Congreso de la INTOSAI 1992  
en Washington, D.C., Estados Unidos  
con anexos  
del XV Congreso de la INTOSAI 1995  
en El Cairo, Egipto*





---

# /ndice

Prólogo.....	21
Prefacio.....	22
Capítulo I.....	25
<i>Postulados Básicos de la Fiscalización Pública.....</i>	<i>25</i>
Capítulo II.....	35
2.1 <i>Normas Generales de Fiscalización Pública.....</i>	<i>35</i>
2.2 <i>Normas sobre los derechos y el comportamiento de los auditores.....</i>	<i>42</i>
Capítulo III.....	51
<i>Normas de Procedimiento en la Fiscalización Pública.....</i>	<i>51</i>
3.1 <i>Planeación.....</i>	<i>53</i>
3.2 <i>Supervisión y revisión.....</i>	<i>55</i>
3.3 <i>Examen y evaluación del control interno.....</i>	<i>57</i>
3.4 <i>Conformidad a las leyes y reglamentos vigentes.....</i>	<i>58</i>
3.5 <i>Pruebas de auditoría.....</i>	<i>60</i>
3.6 <i>Examen de las cuentas.....</i>	<i>61</i>
Capítulo IV.....	63
<i>Normas para la Elaboración de los Informes en la Fiscalización Pública.....</i>	<i>63</i>
Glosario.....	71



---

# *P*rólogo

La presente revisión de las Normas de Auditoría de la INTOSAI constituye un paso importante en el desarrollo de normas de fiscalización verdaderamente internacionales. En el XIII INCOSAI celebrado en Berlín se formuló la recomendación de revisar la versión inicial para dar respuesta a las necesidades particulares de los países en los que las EFS están organizadas como tribunales de cuentas.

Hablo en nombre de la Comisión de Normas de Auditoría al manifestar nuestro agradecimiento a todos los miembros de la INTOSAI por los esfuerzos realizados en la elaboración de estas normas. En especial, quisiera destacar las valiosísimas contribuciones del Tribunal de Cuentas de Bélgica, miembro más reciente de la Comisión y otras EFS constituidas también como tribunales de cuentas. Deseo expresar también mi agradecimiento a mis colegas de la Comisión por su apoyo y su positivo aporte a la revisión.

Si bien las normas de auditoría de INTOSAI no son de obligado cumplimiento para las EFS, expresan la opinión consensuada de éstas en cuanto a la "mejor práctica". Cada EFS debe juzgar en qué medida la aplicación de las presentes normas es compatible con el cumplimiento de su mandato.

En opinión tanto del Comité Directivo como de la Comisión de Normas de Auditoría, estas normas constituyen un documento "vivo". Como tal deben reflejar, en la medida de lo posible, las tendencias, cuestiones y preocupaciones actuales en relación a los métodos y prácticas de fiscalización.

El Comité Directivo ha aprobado estas normas en su 35<sup>a</sup> reunión celebrada en Washington en octubre de 1991. Pongo las normas revisadas a disposición de los miembros de la INTOSAI.

J. C. Taylor  
Presidente de la Comisión de Normas de Auditoría

---

## *P*refacio

Como presidente de la Comisión de Normas de Auditoría de la INTOSAI me complazco en presentar el proyecto final de nuestro trabajo.

Nuestra 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 de 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 compuso de las siguientes personas: Sr. Abdullah I. Al Saleh y Dr. Issam J. Merei de Arabia Saudita (Presidente), Sr. W.A Broadus (EE.UU.), Sr. Nazario Anis (Filipinas), Sr. Cyril Monaghan (Australia), Sra. Gunhild Lindstrom (Suecia), Sr. Fernando Gonçalves (Brasil), Sr. John Pearce y Sr. Andy Burchell (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.

Quisiera expresar mi agradecimiento a todos los miembros de la Comisión de Normas de Auditoría de la INTOSAI por la dedicación y el espíritu de cooperación con que han llevado a cabo esta tarea. En particular, doy las gracias al grupo de expertos que mejoró los documentos finales de trabajo en su reunión de Londres.

Omar A. Fakieh, Ministro de Estado  
Presidente del General Auditing Bureau de Arabia Saudita  
Presidente de la Comisión de Normas de Auditoría de la INTOSAI  
Riyad, marzo de 1989

---

# Capítulo I

## 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 (véase el esquema):

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

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

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 (vease párrafo 1.0.8).
- (b) Las EFS deben aplicar su propio criterio a las diversas situaciones que surjan en el curso de la fiscalización pública (vease párrafo 1.0.15).
- (c) La obligación de rendir cuentas, por parte de las personas o entidades que manejan recursos públicos, está cada vez más en la conciencia de todos por lo que hay una mayor necesidad de que dicha obligación se cumpla de forma correcta y eficaz (vease párrafo 1.0.20).
- (d) La implantación, en el seno de las Administraciones Públicas, de unos sistemas idóneos de obtención de datos, de control, de evaluación y de presentación de informes facilitará el proceso de rendición de cuentas. La dirección es responsable de que la forma y el contenido, tanto de los informes financieros como de los de cualquier otro tipo, sean correctos y adecuados (vease párrafo 1.0.23).



- (e) Las autoridades correspondientes deben garantizar la promulgación de normas de contabilidad aceptables, relativas a los informes financieros y a su publicación, adecuadas a las necesidades de la Administración, y las entidades fiscalizadas deben fijarse objetivos específicos y mensurables y determinar qué niveles de rendimiento se han de lograr (veasé párrafo 1.0.25).
- (f) La aplicación coherente de normas de contabilidad aceptables ha de dar lugar a una presentación correcta de la situación y de los resultados de las operaciones financieras (veasé párrafo 1.0.28).
- (g) La existencia de un sistema de control interno apropiado reduce al mínimo el riesgo de errores e irregularidades (veasé párrafo 1.0.30).
- (h) La cooperación de las entidades fiscalizadas, en lo que se refiere a proporcionar y mantener el acceso a los datos necesarios para una adecuada evaluación de sus actividades, se verá facilitada por la inclusión de tal obligación en un precepto legal (veasé párrafo 1.0.32).
- (i) Todas las actividades de auditoría de las EFS han de estar dentro de sus competencias legales (veasé párrafo 1.0.34).
- (j) Las EFS deben contribuir al perfeccionamiento de las técnicas que se aplican para controlar la validez de las medidas utilizadas para la valoración de los rendimientos (veasé párrafo 1.0.45).

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

1.0.8 Los postulados básicos de fiscalización establecen:

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

tipo de actividad, a fin de garantizar de manera permanente un alto nivel de calidad en sus trabajos (veasé párrafo 1.0.6a).

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

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

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

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

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

1.0.13 Dado el enfoque y la estructura que poseen algunas EFS, no todas las normas de auditoría son aplicables a todos los aspectos de su actividad.

Por ejemplo, los exámenes de carácter colegial y jurídico que efectúan los Tribunales de Cuentas confieren a ciertos aspectos de su actividad un carácter fundamentalmente distinto de la auditoría financiera y operativa que efectúan las EFS organizadas en un sistema jerárquico regido por un auditor o contador general.

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

1.0.15 Los postulados básicos de fiscalización establecen:

Las EFS deben aplicar su propio criterio a las diversas situaciones que surjan en el curso de la fiscalización pública (vease párrafo 1.0.6b).

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

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

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

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

1.0.20 Los postulados básicos de fiscalización establecen:

La obligación de rendir cuentas, por parte de las personas o entidades que manejan recursos públicos, está cada vez más en la conciencia de todos por lo que hay una mayor necesidad de que dicha obligación se cumpla de forma correcta y eficaz (veasé párrafo 1.0.6c).

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

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

1.0.23 Los postulados básicos de fiscalización establecen:

La implantación, en el seno de las Administraciones Públicas, de unos sistemas idóneos de obtención de datos, de control, de evaluación y de presentación de informes facilitará el proceso de rendición de cuentas. La dirección es responsable de que la forma y el contenido, tanto de los informes

financieros como de los de cualquier otro tipo, sean correctos y adecuados (vease párrafo 1.0.6d).

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

1.0.25 Los postulados básicos de fiscalización establecen:

Las autoridades correspondientes deben garantizar la promulgación de normas de contabilidad aceptables, relativas a los informes financieros y a su publicación, adecuadas a las necesidades de la Administración, y las entidades fiscalizadas deben fijarse objetivos específicos y mensurables y determinar qué niveles de rendimiento se han de lograr (vease párrafo 1.0.6e).

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

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

1.0.28 Los postulados básicos de fiscalización establecen:

La aplicación coherente de normas de contabilidad aceptables ha de dar lugar a una presentación correcta de la situación y de los resultados de las operaciones financieras (vease párrafo 1.0.6f).

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

1.0.30 Los postulados básicos de fiscalización establecen:

La existencia de un sistema de control interno apropiado reduce al mínimo el riesgo de errores e irregularidades (vease párrafo 1.0.6g).

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

1.0.32 Los postulados básicos de fiscalización establecen:

La cooperación de las entidades fiscalizadas, en lo que se refiere a proporcionar y mantener el acceso a los datos necesarios para una adecuada evaluación de sus actividades, se verá facilitada por la inclusión de tal obligación en un precepto legal (vease párrafo 1.0.6h).

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

1.0.34 Los postulados básicos de fiscalización establecen:

Todas las actividades fiscalizadoras de las EFS han de estar dentro de sus competencias legales (vease párrafo 1.0.6i).

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

los cargos y al cumplimiento de las funciones y obligaciones que se han de desempeñar.

1.0.36 Cualquiera que sea la normativa por la que se rija, la función esencial de las EFS es sostener y fomentar la obligación de rendir cuentas, lo cual incluye el promover buenas prácticas de gestión económico-financiera. Cualquiera que sea la naturaleza de las disposiciones adoptadas, la función esencial de las EFS es hacer respetar y promover la obligación de rendir cuentas del sector público. En algunos países, la EFS es un tribunal, compuesto por jueces, que posee autoridad sobre los contadores públicos, quienes están obligados a rendirle cuentas. Esta función jurisdiccional exige que la EFS se asegure de que quienquiera que lleve a cabo operaciones con fondos públicos rinda cuentas de las mismas y esté, en este sentido, sujeto a su jurisdicción.

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

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

1.0.39 La auditoría de regularidad comprende:

- (a) la certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros
- (b) la certificación de la Cuenta General del Estado
- (c) la fiscalización de los sistemas y de las operaciones financieras así como la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables
- (d) la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos
- (e) la fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones

administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada y

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

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

- (a) el control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativos razonables y con las directrices señaladas
- (b) el control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas y
- (c) el control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos.

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

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

1.0.43 En algunos países, la constitución o la legislación vigente no siempre autoriza a la EFS a fiscalizar la "eficacia" o la "rentabilidad" de la gestión financiera del Ejecutivo. En tales casos, la evaluación de la oportunidad o de la utilidad de las decisiones administrativas y de la eficacia de la gestión la asumen los ministros, a quienes corresponde la organización de los servicios administrativos y quienes son responsables de su gestión ante



el poder legislativo. La expresión más adecuada en este caso para calificar la labor fiscalizadora de las EFS, que excede el marco tradicional de la regularidad y legalidad, es la de "fiscalización de la correcta gestión". La finalidad de esa auditoría consiste en analizar el gasto público a la luz de los principios generales de una gestión adecuada. En la práctica, ambas modalidades de auditoría - de la regularidad y de la gestión - pueden efectuarse en una sólo operación, tanto más por cuanto se refuerzan mutuamente: la auditoría de regularidad permite preparar la auditoría de la gestión y esta última corregir las situaciones irregulares.

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

1.0.45 Los postulados básicos de fiscalización establecen:

Las EFS deben contribuir al perfeccionamiento de las técnicas que se aplican para controlar la validez de las medidas utilizadas para la valoración de los rendimientos (veasé párrafo 1.0.6j).

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

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

---

## *Capítulo II*

### **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 (vease párrafo 2.1.3).
- (b) Formar a sus funcionarios de manera que puedan realizar sus tareas eficazmente, y establecer las bases para la promoción de los auditores y del resto del personal (vease párrafo 2.1.5).
- (c) Elaborar manuales y otros tipos de guías e instrucciones escritas referentes a la realización de las auditorías (vease párrafo 2.1.13).
- (d) Aprovechar los medios técnicos y profesionales de que se dispone y determinar aquellos de los que se carece; distribuir adecuadamente dichos medios y asignar a cada tarea concreta el número suficiente de personas; planear y supervisar las fiscalizaciones de manera apropiada para conseguir con la diligencia y el interés debidos los objetivos perseguidos (vease párrafo 2.1.15).
- (e) Revisar la eficiencia y la eficacia de las normas y procedimientos internos de la EFS (vease párrafo 2.1.25).

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 (vease párrafo 2.1.2a).

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 (vease párrafo 2.1.2b).

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 (veasé párrafo 2.1.2c).

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.

2.1.15 Las normas generales aplicables a las EFS establecen:

Las EFS deben adoptar políticas y procedimientos adecuados para aprovechar los medios técnicos y profesionales de que se dispone y determinar aquellos de los que se carece; distribuir adecuadamente dichos medios y asignar a cada tarea concreta el número suficiente de personas; planear y supervisar las fiscalizaciones de manera apropiada para conseguir con la diligencia y el interés debidos los objetivos perseguidos (veasé párrafo 2.1.2d).

En los siguientes párrafos se explica esta norma.

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

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

manera que el equipo formado para cada una de ellas reúna la especialización y experiencia necesarias.

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

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

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

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

2.1.22 Al determinar la distribución de los recursos entre sus diferentes actividades, la EFS debe dar prioridad a aquellas tareas que, según la ley, deban concluirse en un plazo concreto de tiempo. Para establecer, en las

fiscalizaciones discrecionales que se llevan a cabo, un adecuado orden de prioridades, debe prestarse una especial atención a la elaboración de los planes de trabajo.

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

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

2.1.25 Las normas generales aplicables a las EFS establecen:

Las EFS deben adoptar políticas y procedimientos adecuados para revisar la eficiencia y la eficacia de sus normas y procedimientos internos (vease párrafo 2.1.2e).

Los párrafos siguientes explican esta norma.

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

2.1.27 Las EFS deben establecer sistemas y métodos para:

- (a) confirmar que los procedimientos de control de calidad han funcionado de manera satisfactoria

- (b) asegurar la calidad de los informes de fiscalización y
- (c) conseguir alguna mejora y evitar que se repitan las deficiencias.

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

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

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

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

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

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

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

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

## **2.2 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 (veasé párrafo 2.2.2).
- (b) Las EFS deben evitar los conflictos de intereses entre el fiscalizador y la entidad fiscalizada (veasé párrafo 2.2.31).
- (c) Los auditores y las EFS deben poseer la competencia profesional exigida (veasé párrafo 2.2.33).
- (d) Los auditores y las EFS deben emplear la debida diligencia y el máximo interés en el cumplimiento de las normas de auditoría de la INTOSAI. Esto abarca el empleo de la debida diligencia en la planeación y en la concreción, acumulación y evaluación de las pruebas, así como en el informe sobre resultados y en la elaboración de las conclusiones y recomendaciones (veasé párrafo 2.2.39).

---

### **Independencia**

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

Los auditores y las EFS deben ser independientes (veasé párrafo 2.2.1a).

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 deba 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 (vease párrafo 2.2.1b).

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 (vease párrafo 2.2.1c).

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 (vease párrafo 2.2.1d).

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 debidas (veasé párrafo 3.1.1).
- (b) El trabajo realizado por el personal de auditoría en cada nivel, y en cada fase de la fiscalización, debe ser adecuadamente supervisado durante la auditoría y la documentación obtenida debe ser revisada por un miembro experimentado del equipo fiscalizador (veasé párrafo 3.2.1).
- (c) El auditor, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno (veasé párrafo 3.3.1).

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

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

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

La auditoría de la regularidad constituye un aspecto esencial de la fiscalización pública. Uno de los objetivos más importantes que este tipo de auditoría asigna a la EFS es el de velar, con todos los medios disponibles, por la integridad y validez del presupuesto y de las cuentas públicas. Gracias a ello, el Parlamento o la autoridad destinataria de los informes de auditoría están en condiciones de constatar con certeza la magnitud y la evolución de las obligaciones financieras del Estado. A tal fin, la EFS procederá al examen de las cuentas y de los estados financieros de la Administración con objeto de asegurar que todas las operaciones, y sólo ellas, han sido debidamente contraídas, ordenadas, liquidadas y registradas. Si

no se detecta ninguna irregularidad, la fiscalización concluye ordinariamente con una "aprobación" (veasé párrafo 3.4.1).

- (e) Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables (veasé párrafo 3.5.1).
- (f) En la auditoría de regularidad y financiera, y en cualquier otra clase de auditoría cuando proceda, los auditores deben examinar las cuentas para determinar si se han cumplido normas de contabilidad aceptables para la presentación o la publicación de los informes financieros. El examen de las cuentas debe realizarse de manera que proporcione una base racional para poder expresar una opinión sobre ellas (veasé párrafo 3.6.1).

## **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 (veasé párrafo 3.0.3a).

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.

La EFS podrá, durante la realización de la fiscalización, revisar el plan, siempre que 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 fiscalizador (veasé párrafo 3.0.3b).

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

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

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

- (a) los miembros del equipo auditor tengan un claro y adecuado conocimiento del plan de fiscalización
- (b) la fiscalización se realice de acuerdo con las normas y prácticas de la EFS

- (c) el plan de fiscalización y las actuaciones previstas en el mismo se sigan, a menos que se autorice algún cambio
- (d) los documentos de trabajo contengan las pruebas que sirvan de fundamento suficiente y adecuado a las conclusiones, recomendaciones y opiniones expresadas
- (e) el auditor lleve a cabo los objetivos establecidos y
- (f) el informe incluya, de forma adecuada, las conclusiones, recomendaciones y opiniones.

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

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

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

## **3.3 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 (vease párrafo 3.0.3c).

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

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

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

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

## 3.4 Conformidad a las leyes y reglamentos vigentes

### 3.4.1 Las normas de procedimiento establecen:

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

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

La auditoría de la regularidad constituye un aspecto esencial de la fiscalización pública. Uno de los objetivos más importantes que este tipo de auditoría asigna a la EFS es el de velar, con todos los medios disponibles, por la integridad y validez del presupuesto y de las cuentas públicas. Gracias a ello, el Parlamento o la autoridad destinataria de los informes de auditoría están en condiciones de constatar con certeza la magnitud y la evolución de las obligaciones financieras del Estado. A tal fin, la EFS procederá al examen de las cuentas y de los estados financieros de la Administración con objeto de asegurar que todas las operaciones, y sólo ellas, han sido debidamente contraídas, ordenadas, liquidadas y registradas. Si no se detecta ninguna irregularidad, la fiscalización concluye ordinariamente con una "aprobación" (vease párrafo 3.0.3d).

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



3.4.2 El examen de la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes reviste una importancia particular en la fiscalización de los programas públicos, ya que los responsables de adoptar las decisiones deben saber si se han respetado las leyes y reglamentos, si sus resultados son conformes a los objetivos propuestos y, en su defecto, qué modificaciones se consideran necesarias. Adicionalmente, las organizaciones, programas, servicios, actividades y funciones públicas emanan de las leyes y están sujetos a reglas y disposiciones más específicas.

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

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

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

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

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

adecuada y la consulta de las autoridades judiciales apropiadas para decidir las acciones y procedimientos a seguir.

## **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 (veasé párrafo 3.0.3e).

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

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

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

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

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

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

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

## **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 ellas (vease párrafo 3.0.3f).

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

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

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

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

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

- (a) en el caso de la cuenta de ingresos: constatación de si las previsiones corresponden al proyecto presupuestario inicial y de si la auditoría de los impuestos, tasas y contribuciones especiales y los recibos imputados puede realizarse mediante la comparación de estos datos con las cuentas anuales de la actividad fiscalizada;
- (b) en el caso de las cuentas de gastos: verificación de los créditos presupuestarios, de los presupuestos complementarios y, para los remanentes, de los estados financieros del ejercicio precedente.

---

## Capítulo IV

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

4.0.1 No resulta práctico formular una regla general que sirva para la elaboración de informes en cada caso especial. Estas normas son exclusivamente una guía que ayude, y no reemplace, el prudente criterio del auditor, en la formación de su opinión o informe.

4.0.2 La expresión "elaboración de un informe" comprende tanto la opinión y cualquier otro comentario del auditor sobre un conjunto de cuentas formulados como resultado de una auditoría financiera o de regularidad, como el informe del auditor emitido al término de una auditoría operacional de gestión.

4.0.3 La opinión del auditor sobre un conjunto de cuentas se realiza generalmente de una forma concisa y uniforme y refleja los resultados de un conjunto de comprobaciones y otras actividades fiscalizadoras. A menudo es obligatorio informar acerca de la legalidad de las operaciones y de cuestiones tales como la inadecuación de los sistemas de control o los actos ilegales o fraudulentos. En algunos países, las obligaciones constitucionales o legales pueden exigir que la EFS elabore un informe de la ejecución de las leyes presupuestarias, que contraste las previsiones y las autorizaciones presupuestarias de los resultados efectivos, tal y como se presenta en los estados financieros.

4.0.4 En una auditoría operacional de gestión el auditor informa de la economía y eficiencia con la que los recursos se adquieren y utilizan y de la eficacia con que se han alcanzado los objetivos. El alcance y la naturaleza de tales informes pueden variar considerablemente, ya se trate, por ejemplo, de determinar si los recursos han sido aplicados en forma adecuada, de comentar cuál ha sido la repercusión de las directrices y de los programas o de recomendar la modificación de los proyectos para obtener mejores resultados.

4.0.5 Con el fin de tener en cuenta las necesidades racionales del destinatario, el informe del auditor, tanto en la auditoría de regularidad como

en la operativa, puede tener que referirse a periodos de tiempo o ciclos más amplios y que cumplir requisitos de publicación consecuentes y adecuados.

4.0.6 Para facilitar todo lo que se refiere a este capítulo, queremos aclarar que, la palabra "opinión" se utiliza para expresar las conclusiones a que llega el auditor como resultado de la realización de una auditoría financiera y de regularidad y puede abarcar las cuestiones descritas en el párrafo 4.0.3; la palabra "informe" se utiliza para expresar las conclusiones que siguen a una auditoría operacional de gestión, tal y como se describen en el párrafo 4.0.4.

4.0.7 La norma relativa a la elaboración de los informes establece:

- (a) Al final de cada fiscalización el auditor debe preparar por escrito su opinión o informe, poniendo de manifiesto, de forma adecuada, los hechos descubiertos; su contenido debe ser fácil de entender, estar exento de vaguedades o ambigüedades, incluir sólo aquella información debidamente documentada, y además debe ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo.
- (b) Corresponde a la EFS decidir en última instancia las acciones que deberán emprenderse en relación a las prácticas fraudulentas o a las graves irregularidades constatadas por los auditores.

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

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

Los párrafos siguientes explican el significado de esta norma. El párrafo 4.0.8 trata de las opiniones y de los informes, los párrafos 4.0.9 - 4.0.20 se centran en las opiniones y los párrafos 4.0.21 - 4.0.26 en los informes.

4.0.8 La forma y el contenido de las opiniones y de los informes de auditoría se fundamentan en los siguientes principios generales:

- (a) Título. La opinión o el informe deben ir precedidos de un título o encabezamiento adecuado, que facilite al lector distinguirlos de las declaraciones e informaciones emitidas por otros.
- (b) Firma y fecha. La opinión o el informe deben estar debidamente firmados. La inclusión de la fecha pone de manifiesto que el auditor ha tenido en cuenta los acontecimientos y las operaciones ocurridos hasta la misma. La fecha, en el caso de las auditorías de regularidad y financieras, puede ir más allá del periodo de las propias cuentas.
- (c) Objetivos y alcance. La opinión o el informe deben incluir una referencia a los objetivos y al alcance de la auditoría. Esta información establece la finalidad y los límites de la auditoría.
- (d) Integridad. Las opiniones deben adjuntarse y publicarse con las cuentas a que hacen referencia, pero los informes de las auditorías operativas pueden publicarse independientemente de las cuentas. Las opiniones o los informes del auditor deben publicarse tal como han sido presentadas por el auditor. En el ejercicio de su independencia las EFS deben tener la posibilidad de manifestar lo que juzguen conveniente, pero en determinadas ocasiones pueden poseer información que, por razones de interés nacional, no deba ser libremente publicable. Esto puede afectar a la integridad del informe. En este caso el auditor tiene la obligación de decidir acerca de la necesidad de realizar un informe por separado y no sujeto a publicación, que incluya la información confidencial o las materias reservadas.
- (e) Destinatario. Tanto en la opinión como en el informe debe señalarse con claridad, de acuerdo con las circunstancias en que se desarrolle la fiscalización y con las costumbres y las normas locales, a quiénes van dirigidos. Esto puede ser innecesario cuando existan procedimientos formales para su distribución.
- (f) Señalamiento de la materia a que se refieren. Tanto en la opinión como en el informe deben señalarse las cuentas (en el

caso de auditorías financieras y de regularidad) o el ámbito (en el caso de auditorías operacionales de gestión) a las que hacen referencia, y datos tales como el nombre de la entidad fiscalizada, la fecha y el periodo a que las cuentas se refieren y la materia objeto de fiscalización.

- (g) Fundamento legal. Las opiniones y los informes deben hacer referencia a la legislación o autorización en que se base la fiscalización.
- (h) Cumplimiento de las normas. Las opiniones y los informes deben indicar qué normas o costumbres se han seguido en la realización de la fiscalización, garantizando, de este modo, que la auditoría se ha llevado a cabo con arreglo a procedimientos generalmente aceptados.
- (i) Oportunidad. Las opiniones y los informes deben presentarse lo más pronto posible para ser así de mayor utilidad a los destinatarios, en especial a aquéllos que tengan que adoptar alguna medida.

4.0.9 La opinión se presenta normalmente en un documento uniforme en el que ha de hacerse referencia a las cuentas en su conjunto, evitando así mencionar con detalle los datos en que se sustentan, pero facilitando a los destinatarios un conocimiento general de la materia. La naturaleza de esta opinión dependerá de las normas por las que se rija la fiscalización, pero su contenido deberá necesariamente determinar sin ambigüedad si se da con reparos o sin ellos y, en este último caso, si los reparos son parciales o la opinión es adversa (párrafo 4.0.14) o no puede darse (párrafo 4.0.15).

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

- (a) si las cuentas se han elaborado aplicando normas y directrices de contabilidad aceptables y esa aplicación ha sido consecuyente
- (b) si las cuentas han cumplido con las exigencias legales y con los reglamentos pertinentes
- (c) si la situación de las cuentas concuerda con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad fiscalizada y



- (d) si existe una adecuada y completa presentación de las cuestiones importantes relacionadas con las cuentas.

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

4.0.12 Al auditor puede serle imposible emitir una opinión sin reparos cuando se den cualquiera de las circunstancias siguientes y, a su juicio, su repercusión en las cuentas sea o pueda ser importante:

- (a) que haya existido alguna limitación en el ámbito de la fiscalización
- (b) que el auditor considere que los estados son incompletos, o dan una impresión equivocada o se apartan, de forma injustificada, de las normas de contabilidad aceptables
- (c) que exista una incertidumbre que afecte a las cuentas.

4.0.13 Opinión con reparos. Debe emitirse una opinión con reparos cuando el auditor no está de acuerdo, o tiene dudas sobre algún aspecto específico de las cuentas que sea importante pero no fundamental para la adecuada comprensión de las mismas. Los términos de la opinión con reparos normalmente indican un resultado satisfactorio de la auditoría supeditado a una declaración clara y concisa de las cuestiones en desacuerdo o sobre las que existen dudas. Si los efectos financieros de la incertidumbre o desacuerdo están cuantificados por el auditor, se facilita la labor de los usuarios de los estados aunque ésto no es siempre practicable o pertinente.

4.0.14 Opinión adversa. Una opinión adversa se da cuando el auditor es incapaz de formar una opinión sobre los estados financieros como un todo por un desacuerdo tan fundamental que repercute en la situación presentada hasta

tal punto que una opinión con reparos en algunos aspectos no fuera adecuada. Los términos en que está redactada la opinión indican claramente un resultado no satisfactorio de la fiscalización, seguido de una especificación clara y concisa de los aspectos con los cuales está en desacuerdo. También en este caso es de gran utilidad que los efectos financieros se cuantifiquen siempre que ello sea pertinente y factible.

4.0.15 Abstención de opinión. Cuando el auditor no puede formarse una opinión sobre las cuentas, consideradas en su conjunto, debido a alguna duda o defecto tan fundamentales que una opinión con reparos no sería adecuada, se abstiene de pronunciarse. Los términos de la abstención deben dejar claro que no puede emitirse una opinión, especificando clara y concisamente todos los puntos de duda.

4.0.16 Es habitual que las EFS proporcionen un informe detallado, ampliando su opinión, en los casos en los que no haya podido darse una opinión sin reparos.

4.0.17 Además, las auditorías de regularidad requieren a menudo que se presenten informes cuando existen deficiencias en los sistemas de control financiero o de contabilidad (como aspectos distintos de los propios de las auditorías de gestión). Esto puede ocurrir no solamente cuando las deficiencias afectan a los propios procedimientos de la entidad fiscalizada, sino también cuando están relacionados con el control que ésta ejerce sobre las actividades de otros. El auditor debe también informar sobre irregularidades importantes, reales o potenciales, sobre falta de concordancia en la aplicación de las normas o sobre casos de fraude o corrupción.

4.0.18 Las EFS que poseen un estatuto jurisdiccional tienen la facultad de sancionar ciertas irregularidades constatadas en las cuentas. Las EFS están autorizadas a ajustar las cuentas de los contables y a imponer sanciones y, en determinadas circunstancias, a suspenderlos o cesarlos de su cargo.

4.0.19 Al informar sobre los casos de irregularidades o incumplimiento de las leyes y reglamentos, los auditores deben procurar que los resultados se reflejen adecuadamente. El alcance del incumplimiento puede ser referido al número de los casos examinados o cuantificado en términos monetarios.

4.0.20 Estos informes pueden redactarse separadamente de los reparos. Debido a su naturaleza suelen contener críticas importantes, pero, para ser constructivos, deben mencionar también las medidas a adoptar para remediar

la situación, lo que se logra mediante la incorporación, por parte de la entidad fiscalizada o del auditor, de declaraciones que incluyan conclusiones o recomendaciones.

4.0.21 A diferencia de las auditorías de regularidad, que están sujetas a requisitos y condiciones específicos, las auditorías operativas tienen una naturaleza más amplia y están más abiertas a la crítica y a la interpretación. Su alcance es también más selectivo, pueden ser realizadas a través de un periodo de varios años, no sólo de un periodo financiero, y no se refieren, normalmente, a ninguna cuenta concreta. Como consecuencia, los informes de auditoría operacional de gestión son más variados y contienen más discusiones y debates razonados.

4.0.22 El informe de auditoría operacional o de gestión debe enunciar claramente los objetivos de ésta y su alcance. Los informes pueden incluir algunas críticas (por ejemplo, en aquellos casos en que, por interés público o en virtud de la obligación de rendir cuentas, se llama la atención respecto de cuestiones importantes, despilfarros, pérdidas o ineficiencias), o pueden no incluirlas pero sí ofrecer información, asesoramiento o garantía independientes sobre si se ha logrado, y en qué grado, la economía, la eficiencia y la eficacia.

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

4.0.24 Los auditores deben tener presente que sus juicios se aplican a actividades derivadas de decisiones adoptadas por administraciones anteriores. Por lo tanto, deben ser muy cuidadosos al emitir tales juicios y el informe debe indicar la naturaleza y la extensión de los datos de que disponía (o de que debía disponer) la entidad fiscalizada en el momento en que se tomaron las decisiones. Al establecer claramente el alcance, los objetivos y los resultados de la fiscalización, el informe pone de manifiesto a todo el que lo lea que el auditor es imparcial. La imparcialidad también supone la exposición de las deficiencias o de los hallazgos críticos de forma que dé lugar a que se corrijan y a que se mejoren los sistemas y la dirección de la entidad

fiscalizada. Por consiguiente, y para asegurar que en el informe de fiscalización los hechos se presenten de forma completa, precisa e imparcial, éstos se concuerdan, generalmente, con la entidad fiscalizada. Puede también ser necesario incluir las respuestas de la entidad fiscalizada a las cuestiones suscitadas, bien en toda su integridad o resumidas, especialmente en el caso en que las EFS expresen sus propios puntos de vista o recomendaciones.

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

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

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

4.0.28 En las auditorías financieras y de regularidad, si el auditor llega a la conclusión de que, dadas las circunstancias, la cuestión no afecta de forma importante a la situación que reflejan las cuentas, la opinión no debe contener reparos. Si el auditor decide que una cuestión es importante debe emitir una opinión con reparos y determinar de qué tipo de reparos se trata (párrafos 4.0.12 - 4.0.15).

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

## **Alcance de la Auditoría**

El marco o límites de la auditoría y las materias que son objeto de la misma.

---

## **Auditoría de la debida gestión**

Análisis de los gastos públicos en vista de los principios generales de la debida gestión

---

## **Auditoría de Regularidad**

Comprende la certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y la evaluación de los registros contables y la expresión de la opinión que merezcan los estados financieros; la certificación de la Cuenta General del Estado; la fiscalización de las operaciones y de los sistemas financieros así como la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables; la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos; la fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada; y el informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella y que las EFS consideren que debe ser puesta de manifiesto.

---

## **Auditoría Interna**

Medio funcional que permite a los directivos de una entidad recibir de fuentes internas la seguridad de que los procesos de que son responsables funcionan de modo tal que queden reducidas al mínimo las probabilidades de que se produzcan fraudes, errores o prácticas ineficientes y antieconómicas. Tiene muchas de las características de la auditoría externa pero puede, correctamente, cumplir instrucciones del nivel de dirección a que informa.

---

---

## **Auditoría Operacional de Gestión**

Una auditoría de la economía, eficiencia y eficacia con que la entidad fiscalizada utiliza sus recursos para el desempeño de sus cometidos.

---

## **Constitucional**

Aquello que es permitido o autorizado por la ley fundamental de un país.

---

## **Control Interno**

Conjunto del sistema de controles financieros y de otro tipo - que abarcan la estructura organizativa, los métodos, los procedimientos y la auditoría interna - establecido por la dirección en el marco de sus fines corporativos para ayudar a realizar las operaciones de la entidad fiscalizada en forma regular y económica, eficiente y eficaz; a lograr la observancia de las políticas de gestión; a salvaguardar los bienes y recursos; a asegurar la exactitud y la completación de los registros contables; y a producir información financiera y gerencial oportuna y fiable.

---

## **Diligencia Debida**

El elemento apropiado de cuidado y aptitud profesional que se espera aplique un auditor capacitado, habida cuenta de la complejidad de la tarea de auditoría, incluyendo la prestación de cuidadosa atención a la planeación, la acumulación y evaluación de las pruebas, la formación de opiniones y conclusiones, y la formulación de recomendaciones.

---

## **Economía**

Consiste en reducir al mínimo el costo de los recursos utilizados para desempeñar una actividad a un nivel de calidad apropiado.

---

## **Eficacia**

La medida en que se logran los objetivos, y la relación entre los resultados pretendidos y los resultados reales de una actividad.

---

---

## **Eficiencia**

Relación entre el producto - expresado en bienes, servicios u otros resultados - y los recursos utilizados para producirlos.

---

## **Entidad Fiscalizada**

La organización, el programa, la actividad o la función sujetos a fiscalización por la EFS.

---

## **Entidad Fiscalizadora Superior (EFS)**

Organo público de un Estado que, cualquiera que sea su denominación o la forma en que se haya constituido u organizado, ejerce, en virtud de la ley, la suprema función de auditoría pública de ese Estado.

---

## **Fundamental**

Un asunto adquiere carácter fundamental, es decir, tiene importancia suficiente más bien que relativa, cuando su repercusión en las cuentas es tan grande que las hace engañosas en su conjunto.

---

## **Importancia Relativa y Significación (Esencial)**

En términos generales, una cuestión puede considerarse esencial o de importancia relativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario de las cuentas o de los informes. Lo que es esencial o de importancia relativa, a menudo, se estima en términos de valoración cuantitativa, pero la naturaleza o las características inherentes a una partida o grupo de partidas puede también hacer que una cuestión se convierta en esencial, por ejemplo, cuando la ley o cualquier otra reglamentación exigen el desglose de una partida respecto al conjunto en el que aparece. Además por su valor o por su naturaleza, una cuestión puede tener importancia relativa por el contexto en que aparezca. Por ejemplo, la relación que guarda una partida o la impresión general causada por las cuentas; el total de que forma parte; los elementos relacionados con ella; el valor de esa misma partida en años anteriores. Las pruebas de auditoría desempeñan un papel importante en la decisión del auditor respecto a la selección de las materias y áreas de la

---

fiscalización y la naturaleza, el calendario y la extensión de las comprobaciones y de los procedimientos de auditoría.

---

## **Independencia**

Libertad de la EFS, en lo que a auditorías se refiere, para actuar conforme a su mandato de fiscalización sin sujeción a directrices o interferencias externas de ninguna clase.

---

## **Informe**

Opinión escrita y otras observaciones del auditor acerca de un conjunto de estados financieros como resultado de una auditoría financiera o de regularidad o de hechos puestos de manifiesto por el auditor al término de una auditoría operacional de gestión.

---

## **Mandato de Fiscalización (Competencias Legales)**

Las responsabilidades, atribuciones, poderes discrecionales y obligaciones conferidos a una EFS en virtud de la Constitución o de cualquier otra autoridad legítima de un país.

---

## **Normas de Auditoría**

Las normas de auditoría proporcionan al auditor una orientación mínima que ayuda a determinar la amplitud de las medidas y de los procedimientos de fiscalización que deben aplicarse para cumplir el objetivo de la auditoría. Son los criterios o patrones con referencia a los cuales se evalúan los resultados de la auditoría.

---

## **Normas de Procedimiento**

Marco general a que ha de referirse el auditor para cumplir sistemáticamente el objetivo de la auditoría, incluyendo la planeación y supervisión de ésta, la acumulación de pruebas adecuadas, pertinentes y razonables, y un estudio y evaluación apropiados de los controles internos.

---



---

## **Normas Generales**

La preparación y la competencia, la independencia y objetividad necesarias, y la aplicación de la diligencia debida, que se exigirán al auditor a fin de cumplir de forma competente, eficiente y eficaz las tareas relacionadas con las normas de procedimiento y con las normas para la elaboración de informes.

---

## **Normas para la Elaboración de Informes**

Marco general a que ha de referirse el auditor para informar sobre los resultados de la auditoría; comprenden orientaciones sobre la forma y el contenido del informe del auditor.

---

## **Objetivo de la Auditoría**

Una declaración precisa de lo que pretende lograr la auditoría y/o de la pregunta a que ésta dará respuesta. Puede incluir cuestiones financieras, de regularidad u operativas.

---

## **Obligación de Rendir Cuentas del Sector Público (Control de las Cuentas Públicas)**

La obligación que tienen las personas o entidades - incluidas las empresas y corporaciones públicas - a las que se han confiado recursos públicos de asumir las responsabilidades de orden fiscal, gerencial y programático que se les han conferido; y de informar a quienes se las han conferido.

---

## **Opinión**

Las conclusiones escritas de un auditor con respecto a un conjunto de cuentas como resultado de una auditoría financiera o de regularidad.

---

## **Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)**

Organismo internacional independiente que tiene por objeto fomentar el intercambio de ideas y experiencias entre Entidades Fiscalizadoras Superiores en lo que se refiere a la fiscalización pública.

---

---

## Planeación

Consiste en definir los objetivos, trazar políticas y determinar la naturaleza, el alcance, la extensión y el calendario de aplicación de los procedimientos y de las comprobaciones necesarios para el logro de los objetivos.

---

## Poder Ejecutivo (El Ejecutivo)

Rama de los poderes públicos que hace observar las leyes.

---

## Poder Legislativo

La autoridad que, en un país, hace las leyes; por ejemplo, un Parlamento.

---

## Postulados

Supuestos básicos, premisas coherentes y principios lógicos que representan el marco general de referencia para la elaboración de normas de auditoría.

---

## Procedimientos de Auditoría

Comprobaciones, instrucciones y detalles incluidos en el programa de auditoría que han de llevarse a cabo sistemática y razonablemente.

---

## Pruebas de Auditoría

Información que constituye la base en que se sustentan las opiniones, conclusiones o informes del auditor o de la EFS.

**Adecuadas:** Información que, cuantitativamente, es suficiente y apropiada para lograr los resultados de la auditoría; y que, cualitativamente, tiene la imparcialidad necesaria para inspirar confianza y fiabilidad.

**Pertinentes:** Información que es pertinente en relación con los objetivos de la auditoría.

**Razonables:** Información que es económica en el sentido de que el costo de reunir la guarda razonable proporción con el resultado que el auditor o la EFS trata de lograr.

---

---

## **Resultados, Conclusiones y Recomendaciones**

Los resultados o hechos puestos de manifiesto son las pruebas concretas reunidas por el auditor para cumplir los objetivos de la auditoría; las conclusiones son declaraciones deducidas por el auditor a partir de esos hechos; las recomendaciones son medidas sugeridas por el auditor atendiendo a los objetivos de la auditoría.

---

## **Sistema de Control Administrativo**

Serie de acciones que es parte integral del sistema de control interno y que se refiere a los procedimientos administrativos necesarios para adoptar decisiones generales, alcanzar la máxima eficiencia económica y administrativa posible, y asegurar la aplicación de las políticas administrativas, se refieran o no a asuntos financieros.

---

## **Sistema de Control**

Serie de acciones que se consideran que forma parte del sistema total de control interno y que se refiere a la realización de los fines contables de la entidad. Esto incluye el cumplimiento de las políticas y de los procedimientos contables y financieros, la salvaguarda de los recursos de la entidad y la preparación de informes financieros fiables.

---

## **Sistemas Financieros**

Procedimientos para preparar, registrar y comunicar información fiable acerca de las operaciones financieras.

---

## **Supervisión**

Requisito esencial de la fiscalización, que entraña un liderazgo, una dirección y un control correctos en todas las etapas a fin de asegurar una trabazón competente y eficaz entre las actividades, los procedimientos y las comprobaciones que se efectúen y los propósitos que se persiguen.

---

