

ISSAI 100

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Para más información visite www.issai.org

INTOSAI



Postulados Básicos de la Fiscalización Pública

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK
TEL.:+45 3392 8400 • FAX:+45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF
(Austrian Court of Audit)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

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

1. 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.

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).

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.

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.

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

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 (véase párrafo 8).

(b) Las EFS deben aplicar su propio criterio a las diversas situaciones que surjan en el curso de la fiscalización pública (véase párrafo 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 (véase párrafo 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 (véase párrafo 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 (véase párrafo 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 (véase párrafo 28).

- (g) La existencia de un sistema de control interno apropiado reduce al mínimo el riesgo de errores e irregularidades (veasé párrafo 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 32).
- (i) Todas las actividades de auditoría de las EFS han de estar dentro de sus competencias legales (veasé párrafo 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 45).

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

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 6a).

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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 (veasé párrafo 6b).

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.

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.

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.

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.

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 6c).

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.

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.

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 (veasé párrafo 6d).

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.

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 (veasé párrafo 6e).

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.

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.

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 (veasé párrafo 6f).

29. La aceptación de que una aplicación consecuyente 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.

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 (veasé párrafo 6g).

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.

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 (veasé párrafo 6h).

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.

34. Los postulados básicos de fiscalización establecen:

Todas las actividades fiscalizadoras de las EFS han de estar dentro de sus competencias legales (veasé párrafo 6i).

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.

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.

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.

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

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.

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.

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.

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.

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 sola 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.

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.

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 (vease párrafo 6j).

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.

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