

INTOSAI



*Normas de
Procedimiento en 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>

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.

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.

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 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 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 3.1).
- (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 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 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

(vease párrafo 6.1).

1. Planeación

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 (vease párrafo 0.3a).

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

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.

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.

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.

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 (vease párrafo 0.3b).

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

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.

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.

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.

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. Examen y evaluación del control interno

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 0.3c).

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

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 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.

3.4 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.

4. Conformidad a las leyes y reglamentos vigentes

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 0.3d).

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

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.

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.

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.

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.

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.

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.

5. Pruebas de auditoría

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 (vease párrafo 0.3e).

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

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.

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.

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.

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.

- 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.

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.

6. Examen de las cuentas

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 0.3f).

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

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.

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.

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.