

UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE  
HIDALGO



FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS  
ADMINISTRATIVAS

CASO PRÁCTICO  
AUDITORIA GUBERNAMENTAL,  
FISCALIZACIÓN Y NORMAS DE AUDITORÍA

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO  
DE CONTADOR PÚBLICO  
PRESENTA:

MARÍA DE JESÚS RIOS ANGULO

ASESOR: M.F. SANDRA AYALA GÓMEZ

MARZO 2011

*"Los funcionarios públicos no pueden disponer de las rentas sin responsabilidad; no pueden gobernar a impulsos de una voluntad caprichosa, sino con sujeción a las leyes, no pueden improvisar fortunas ni entregarse al ocio y a la disipación, sino consagrarse asiduamente al trabajo, disponiéndose a vivir en la honrada medianía que proporciona la retribución que la ley señala."*

## INDICE

JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

CONCEPTOS DE AUDITORÍA

TIPOS DE AUDITORÍA

MARCO CONCEPTUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

FISCALIZACIÓN DEL GASTO PÚBLICO.

INTOSAI Y DECLARACIÓN DE MÉXICO SOBRE LA AUTONOMÍA DE LAS ENTIDADES DE FISCALIZACIÓN

CÓDIGO DE ÉTICA DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL (INTOSAI)

NORMAS DE AUDITORÍA (INTOSAI)

PLANEACIÓN

SUPERVISIÓN

TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

EL EXPEDIENTE DE LA FISCALIZACIÓN (PAPELES DE TRABAJO)

INFORME DE AUDITORÍA

SEGUIMIENTO A OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

GLOSARIO

## JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

Mucho se ha discutido sobre si la Contabilidad Gubernamental y Privada son o no lo mismo, de la misma forma que la manera de realizar una auditoría. No obstante, la calificación de un Ente del Sector privado siempre va a ser en base a su utilidad, pago de impuestos y por lo general, en el impacto económico que para bien o para mal haya habido.

En contraparte la calificación de una Entidad o Dependencia en el sector gubernamental es en base al impacto social y de infraestructura, con relación a las metas que en el marco de un Plan de Desarrollo sexenal se han ido dando.

De igual forma, ha de revisarse que los recursos programados y ejercidos hayan tenido apego a la legalidad, no puede haber Obra o Acción gubernamental que no se encuentre debidamente justificada, fundada y motivada por leyes, reglamentos entre otros.

Con estas características, la Contabilidad Gubernamental tiene entonces como objetivos, el registro contable y presupuestal de los ingresos y egresos públicos y las operaciones financieras, así como proporcionar información sobre la aplicación de los fondos públicos para la evaluación de las acciones de gobierno, la planeación y programación de la gestión gubernamental y la integración de la Cuenta Pública.

A lo largo de los años, la contabilidad se ha constituido como la técnica idónea para ordenar, analizar y registrar las operaciones que practican los entes económicos. Por ello, la Contabilidad Gubernamental juega un papel relevante como instrumento que define y norma el registro y control financiero de los recursos públicos federales, así como de los bienes y obligaciones patrimoniales. En este sentido se le define como la técnica destinada a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, presupuestaria, administrativa y patrimonial del Estado.

Los organismos que más requieren información de las dependencias son los Órganos de Control y ahora los Organismos de Fiscalización.

Debido a que un número considerable de usuarios requiere esta información, la contabilidad gubernamental adquiere gran importancia, al servir como instrumento de análisis, medición, evaluación y dirección en la formulación, desarrollo y seguimiento de programas gubernamentales, facilitando la gestión pública.

Con el propósito de llevar cuenta y razón del ejercicio presupuestal, existen numerosas disposiciones, tanto legales como administrativas, mediante las que se organiza y regula la Contabilidad Gubernamental, la cual consiste en la captación y registro de las operaciones financieras realizadas por los órganos públicos dentro de las actividades relacionadas con la estructuración y ejercicio del gasto público, con el fin de generar la información necesaria que permita darle a dicho gasto la claridad, transparencia, uniformidad, disciplina, armonía y congruencia que requiere la más elemental técnica presupuestaria.

En base a lo anterior, la forma de realizar las auditorías y en su caso las fiscalizaciones deberán de igual manera apearse a los principios anteriormente señalados a fin de cumplir los objetivos de revisión y establecer de forma clara y más precisa los resultados que realmente enmarquen una calificación real sobre el manejo de los recursos y los resultados obtenidos.

## CONCEPTOS DE AUDITORÍA.

La auditoría en si representa un trabajo minucioso y detallado sobre el trabajo, reflejado en la contabilidad, que una entidad realiza en base a normas, reglamentos y leyes.

Las Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) define a la auditoría como: *“el examen de los estados financieros de una entidad, con objeto de que el Contador Público independiente emita una opinión profesional, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera de una empresa, de acuerdo con la Normas de Información Financiera”*

La auditoría es pues una actividad profesional, implica el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública, desempeñando sus labores mediante la aplicación de de una serie de conocimientos especializados, y adquiere responsabilidad ante un gran número de personas que pueden utilizar los resultados de su trabajo.

La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados sean de carácter indudable, requiere de un juicio profesional, sólido y maduro, basados en Normas de Auditoría.

Por esto la Auditoría en su acepción más amplia significa verificar la información financiera, operacional y administrativa que se presenta en confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumplen con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma como se administra y opera teniendo al máximo el aprovechamiento de los recursos.

## TIPOS DE AUDITORÍA.

La auditoría es pues un amplio campo de acción del Contador Público, abarca todas las posibilidades de evaluación de un ente económico desde la evaluación de estados financieros, cumplimiento de disposiciones fiscales, legales, administrativas, metas, en base a resultados e integrales.

Sin embargo, resultaría prácticamente imposible realizar todas las anteriores actividades en un solo trabajo de auditoría, por lo que es necesario no solo dividirla en equipos de trabajo sino también establecer los diferentes tipos de auditoría como se enlistan a continuación:

**Auditoría Financiera o de Estados Financieros:** Consiste en una revisión exploratoria y crítica de los controles subyacentes y los registros de contabilidad de una empresa realizada por un Contador Público, cuya conclusión es un dictamen acerca de la corrección de los estados financieros de la empresa.

Consiste básicamente en verificar la razonabilidad de la información presentada en base a las operaciones y giro de la empresa auditada y sobretodo en el cumplimiento de las Normas de Información Financiera emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Normalmente es realizada por un profesional independiente y certificado por algún Órgano Colegiado, con la experiencia y el criterio necesarios para emitir una opinión sobre lo que se está revisando.

Debido a que el resultado de una auditoría generalmente trasciende al público en general, se genera una responsabilidad de carácter social, por lo que el auditor debe basar su trabajo tanto en el empleo de un juicio maduro y la aplicación de una técnica especializada, como en la observancia de determinados lineamientos que permitan que su actuación pueda reunir los requisitos mínimos de calidad profesional.

La finalidad del examen de estados financieros es expresar una opinión profesional, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con las Normas de Información Financiera, aplicadas sobre bases consistentes.

Se resume en evaluar la veracidad de estados financieros y su preparación en base a las Normas aplicables.

**Auditoría Fiscal:** Consiste en verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista físico, generalmente realizado por autoridades fiscales federales como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, direcciones o tesorerías de hacienda estatales o municipales.

No obstante, en años anteriores se ha presentado la obligación de presentar dictamen fiscal a personas físicas y morales que se encuentren en diferentes supuestos de Ley, por lo que la auditoría fiscal también se abrió a profesionales independientes, que a pesar de ya no ser algo obligatorio, aún presenta algunas ventajas ante las autoridades fiscales por lo que sigue vigente de manera opcional.

**Auditoría Interna:** Proviene de la Auditoría financiera y consiste en la evaluación que se desarrolla en forma independiente dentro de una organización, a fin de revisar la contabilidad, las finanzas y otras operaciones como base de un servicio protector y constructivo para la administración. Es un instrumento de control que funciona por medio de la medición y evaluación de la eficiencia de otras clases de control tales como : procedimientos, contabilidad y demás registros, informes financiero, normas de ejecución etc.

Se basa principalmente en la evaluación de los controles internos implementados, su cumplimiento y efectividad en las operaciones de un ente.

**Auditoría de Operaciones:** Se define como una técnica para evaluar sistemáticamente de una función o una unidad con referencia a normas de la empresa, utilizando personal no especializado en el área de estudio, con el objeto de asegurar la administración, que sus objetivos se cumplan, y determinar que condiciones pueden mejorarse.

Verifica y evalúa el cumplimiento de políticas y procedimientos y se aplica más comúnmente a la revisión de la práctica de compras.

Su principal objetivo radica en evaluar la eficiencia, eficacia y economía, y da los métodos y procedimientos que rigen un proceso de una empresa.

**Auditoría de Resultados de Programas:** Mide la eficacia y congruencia alcanzadas en el logro de los objetivos y las metas establecidas, en relación con el avance del ejercicio presupuestal. Se aplica principalmente a los entes de gubernamentales y está enfocada conocer el avance y/o resultado de los objetivos y metas, en lo particular y en su conjunto, de un programa de gobierno presupuestado y originalmente establecido en un plan de gobierno.

**Auditoría de Calidad;** Normalmente es una parte de la auditoría operacional, sirve para conocer los niveles de un producto o servicio en comparación con lo esperado y el costo establecido a fin de ofrecer un producto final al público consumidor.

Evalúa los métodos utilizados, las mediciones establecidas en comparación con las obtenidas y los controles establecidos de los bienes y servicios ofrecidos por un ente.

**Auditoría Social:** Revisa las contribuciones a la sociedad así como la participación en actividades socialmente orientadas, obteniendo un dictamen de Empresas Socialmente Responsable (ESR).

**Auditoría Integral:** Es un examen que proporciona una evaluación objetiva y constructiva acerca del grado en que los recursos humanos, financieros y materiales son manejados con debidas economía, eficacia y eficiencia.

## MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

En el ámbito Gubernamental y a raíz de la emisión de la Ley General de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, al tenerse que armonizar la Contabilidad Gubernamental en los tres niveles de gobierno, Federal, Estatal y Municipal, situación que resulta obligatoria en el presente ejercicio 2011, y la Ley General de Contabilidad Gubernamental, se emite un Marco Conceptual, aplicable al sector Gubernamental para los registros contables, como se presenta a continuación:

- **Legal**

El **Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental** es aplicable para todos los **entes públicos** que se desarrollan en un entorno jurídico que regula su naturaleza, objetivos y operación, desde su creación hasta su extinción. Este entorno les otorga facultades y establece límites para el desarrollo de sus funciones, por estar sujeto al principio de legalidad.

La contabilidad gubernamental en su valoración, registros e información resultante, y en cualquier aspecto relacionado con el sistema, debe ser congruente y mostrar que se han observado las disposiciones legales que le sean aplicables en toda transacción realizada

por el ente público, exponiendo plenamente el efecto de dichas transacciones o modificaciones internas en su posición financiera y en los resultados.

#### ▪ **Institucional**

En la Administración Pública Federal, la Administración de las Entidades Federativas, Municipios, Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal y sus respectivas Entidades Paraestatales, será la unidad administrativa o instancia competente en materia de contabilidad gubernamental quien dará cumplimiento a la aplicación de la Ley de Contabilidad, de acuerdo a los ordenamientos legales correspondientes, adoptando e implementando las decisiones que tome el Consejo Nacional de Armonización Contable.

La supletoriedad al Marco de Contabilidad Gubernamental y la normatividad que de éste se derive, será:

- a. La Normatividad emitida por las unidades administrativas o instancias competentes en materia de Contabilidad Gubernamental;
- b. Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board, International Federation Accounting Committee);
- c. Las Normas de Información Financiera del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

Los entes públicos deberán informar, antes de su aplicación, al secretario técnico del Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), a efecto de que se analice, se proponga y, en su oportunidad, se emita la normatividad correspondiente.

### **Sistema de Contabilidad Gubernamental**

#### **A) Consideraciones Generales**

El Sistema de Contabilidad Gubernamental estará conformado por el conjunto de registros, procedimientos, criterios e informes, estructurados sobre la base de principios técnicos comunes destinados a captar, valorar, registrar, clasificar, extinguir, informar e interpretar, las transacciones, transformaciones y eventos que, derivados de la actividad económica, modifican la situación económica, financiera y patrimonial del ente público.

La Contabilidad Gubernamental, como una aplicación especializada de la contabilidad, es la técnica que sustenta los sistemas de contabilidad gubernamental y se utiliza para el registro de las transacciones que llevan a cabo los entes públicos, expresados en términos monetarios, captando los diversos eventos económicos, identificables y cuantificables que afectan los bienes e inversiones, las obligaciones y pasivos así como el patrimonio; con el fin de generar información financiera que facilite la toma de decisiones y sea un apoyo confiable en la administración de los recursos públicos.

Así mismo, a partir de un marco constitucional y una base legal se crean, normas técnicas y prácticas administrativas que las singularizan, tales como las que regulan el proceso presupuestario o el sistema de control fiscal, y el propio tratamiento específico que sus transacciones reciben en las cuentas nacionales.

También forma parte a su vez de un macrosistema contable, que es el Sistema de Cuentas Nacionales o Sistema de Contabilidad Nacional. Este macrosistema contable consolida las operaciones económicas financieras que realizan todos los agentes económicos residentes de un país, en un periodo determinado y expone los resultados de las principales variables macroeconómicas.

En el Sistema de Contabilidad Gubernamental, existe una participación activa interinstitucional, entre otros de:

- a. El Consejo Nacional de Armonización Contable;
- b. El Comité Consultivo,
- c. Las unidades administrativas o instancias competentes en materia de contabilidad gubernamental de los entes públicos;
- d. Los entes públicos y sus representantes legales, responsables del registro, preparación, emisión y presentación de la información.

## **B) Objetivos del Sistema de Contabilidad Gubernamental**

- ✚ Facilitar la toma de decisiones con información veraz, oportuna y confiable, tendientes a optimizar el manejo de los recursos;
- ✚ Emitir, integrar y/o consolidar los estados financieros, así como producir reportes de todas las operaciones de la Administración Pública;
- ✚ Permitir la adopción de políticas para el manejo eficiente del gasto, orientado al cumplimiento de los fines y objetivos del ente público;
- ✚ Registrar de manera automática, armónica, delimitada, específica y en tiempo real las operaciones contables y presupuestarias propiciando, con ello, el registro único, simultáneo y homogéneo;
- ✚ Atender requerimientos de información de los usuarios en general sobre las finanzas públicas;
- ✚ Facilitar el reconocimiento, registro, seguimiento, evaluación y fiscalización de las operaciones de ingresos, gastos, activos, pasivos y patrimoniales de los entes públicos, así como su extinción;
- ✚ Dar soporte técnico-documental a los registros financieros para su seguimiento, evaluación y fiscalización;
- ✚ Permitir una efectiva transparencia en la rendición de cuentas.

## **C) Características del Sistema de Contabilidad Gubernamental**

El contexto legal, técnico y conceptual, sobre el que se construye el Sistema de Contabilidad Gubernamental de los entes públicos, determina las características de diseño y operación, entre las que se destacan las siguientes:

- a. Ser único, uniforme e integrador;
- b. Integrar en forma automática la operación contable con el ejercicio presupuestario;
- c. Efectuar los registros considerando la base acumulativa (devengado) de las transacciones;
- d. Registrar de manera automática y, por única vez, en los momentos contables correspondientes;
- e. Efectuar la interrelación automática los clasificadores presupuestarios, la lista de cuentas y el catálogo de bienes;

- f. Efectuar en las cuentas contables, el registro de las etapas del presupuesto de los entes públicos, de acuerdo con lo siguiente:
  - En lo relativo al gasto, debe registrar los momentos contables: aprobado, modificado, comprometido, devengado, ejercido y pagado.
  - En lo relativo al ingreso, debe registrar los momentos contables: estimado, modificado, devengado y recaudado.
- g. Facilitar el registro y control de los inventarios de bienes muebles e inmuebles de los entes públicos;
- h. Generar, en tiempo real, estados financieros, de ejecución presupuestaria y otra información que coadyuve a la toma de decisiones, transparencia, programación con base en resultados, evaluación y rendición de cuentas;
- i. Estar estructurado de forma tal que permita su compatibilización con la información sobre producción física que generan las mismas áreas que originan la información contable y presupuestaria, permitiendo el establecimiento de relaciones de insumo-producto y la aplicación de indicadores de evaluación del desempeño y determinación de costos de la producción pública;
- j. Estar diseñado de forma tal que permita su procesamiento y generación de estados financieros mediante el uso de las tecnologías de la información;
- k. Respaldo con la documentación original que compruebe y justifique los registros que se efectúen, el registro de las operaciones contables y presupuestarias.

### Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental

#### DEFINICIÓN:

Son los elementos fundamentales que configuran el Sistema de Contabilidad Gubernamental, teniendo incidencia en la identificación, el análisis, la interpretación, la captación, el procesamiento y el reconocimiento de las transformaciones, transacciones y otros eventos que afectan el ente público y sustentan de manera técnica el registro de las operaciones, la elaboración y presentación de estados financieros; basados en su razonamiento, eficiencia demostrada, respaldo en legislación especializada y aplicación de la Ley de Contabilidad, con la finalidad de uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables.

1. **Sustancia Económica:** Es el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente al ente público y delimitan la operación del Sistema de Contabilidad Gubernamental (**SCG**).
2. **Entes Públicos:** Los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación y de las entidades federativas; los entes autónomos de la Federación y de las entidades federativas; los ayuntamientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; y las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales.
3. **Existencia Permanente:** La actividad del ente público se establece por tiempo indefinido, salvo disposición legal en la que se especifique lo contrario.
4. **Revelación Suficiente:** Los estados y la información financiera deben mostrar amplia y claramente la situación financiera y los resultados del ente público.

5. **Importancia Relativa:** La información debe mostrar los aspectos importantes de la entidad que fueron reconocidos contablemente.
6. **Registro e Integración Presupuestaria:** La información presupuestaria de los entes públicos se integra en la contabilidad en los mismos términos que se presentan en la Ley de Ingresos y en el Decreto del Presupuesto de Egresos, de acuerdo a la naturaleza económica que le corresponda.

El registro presupuestario del ingreso y del egreso en los entes públicos se debe reflejar en la contabilidad, considerando sus efectos patrimoniales y su vinculación con las etapas presupuestarias correspondientes.

7. **Consolidación de la Información Financiera:** Los estados financieros de los entes públicos deberán presentar de manera consolidada la situación financiera, los resultados de operación, el flujo de efectivo o los cambios en la situación financiera y las variaciones a la Hacienda Pública, como si se tratara de un solo ente público.
8. **Devengo Contable:** Los registros contables de los entes públicos se llevarán con base acumulativa. El ingreso devengado, es el momento contable que se realiza cuando existe jurídicamente el derecho de cobro de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y otros ingresos por parte de los entes públicos. El gasto devengado, es el momento contable que refleja el reconocimiento de una obligación de pago a favor de terceros por la recepción de conformidad de bienes, servicios y obra pública contratados; así como de las obligaciones que derivan de tratados, leyes, decretos, resoluciones y sentencias definitivas.
9. **Valuación:** Todos los eventos que afecten económicamente al ente público deben ser cuantificados en términos monetarios y se registrarán al costo histórico o al valor económico más objetivo registrándose en moneda nacional.
10. **Dualidad Económica:** El ente público debe reconocer en la contabilidad, la representación de las transacciones y algún otro evento que afecte su situación financiera, su composición por los recursos asignados para el logro de sus fines y por sus fuentes, conforme a los derechos y obligaciones.
11. **Consistencia:** Ante la existencia de operaciones similares en un ente público, debe corresponder un mismo tratamiento contable, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones.

### Usuarios de la información financiera

La información financiera debe satisfacer, los requerimientos de los usuarios para efecto de toma de decisiones.

Los principales usuarios son:

- a. El H. Congreso de la Unión y las legislaturas de las Entidades Federativas de los Estados que requieren de la información financiera para conocer, revisar y en su caso aprobar el presupuesto público y la cuenta pública;

- b. La Auditoría Superior de la Federación (ASF), entidades estatales de fiscalización, y órganos internos de control para los fines de revisión y fiscalización de la información financiera;
- c. Los entes públicos, para realizar la evaluación, seguimiento y control interno a sus operaciones; así como preparar estados, informes y reportes con el fin de conocer su situación contable y presupuestaria en el uso eficiente de los recursos públicos, salvaguardar el patrimonio público, rendir cuentas y fijar las políticas públicas;
- d. Entidades que proveen financiamiento y que califican la calidad crediticia de los entes públicos;
- e. Público en General que demande información sobre la situación contable y presupuestaria de los entes públicos.

### **Características Cualitativas de la Información**

Las **características cualitativas** son los atributos y requisitos indispensables que debe reunir la información contable y presupuestaria en el ámbito gubernamental; mismo que se observan en la elaboración de los estados financieros.

Establecen una guía para seleccionar los métodos contables, determinar la información a revelar en dichos estados, atender a los objetivos de proporcionar información útil para sustentar la toma de decisiones; así como facilitar el seguimiento, control, evaluación, rendición de cuentas y fiscalización de los recursos públicos por parte de los órganos facultados por ley para efectuar dichas tareas.

Los informes y estados financieros deben elaborarse de acuerdo con las prácticas, métodos, procedimientos, reglas particulares y generales; así como con las disposiciones legales; con el propósito de generar información que tenga validez y relevancia en los ámbitos de los entes públicos, que sea confiable y comparable, que responda a las necesidades y requisitos de la rendición de cuentas, de la fiscalización, aporte de certeza y transparencia a la gestión financiera gubernamental.

Los informes y estados financieros que se preparen deben incluir toda la información que permita la adecuada interpretación de la situación económica y financiera, de tal modo que se reflejen con fidelidad y claridad los resultados alcanzados en el desarrollo de las atribuciones otorgadas jurídicamente al ente público.

Para que la información cumpla tales objetivos, es indispensable que tenga las siguientes características:

1. **UTILIDAD:** Para que la información Financiera sea útil tendrá que cubrir los requerimientos para la rendición de cuentas, fiscalización y toma de decisiones; en general, debe tener la cualidad de proveer los datos que sirvan a los propósitos de quienes la utilizan; es decir, satisfaga razonablemente las necesidades de los diferentes usuarios, relativas a la gestión financiera de los entes públicos, tomando en cuenta la jerarquía institucional de estos usuarios.

Además la información producida por la contabilidad debe ser eficaz y eficiente.

2. **CONFIABILIDAD:** Es la cualidad propia de la información contable y presupuestaria que le confieren aceptación y confianza por parte de los destinatarios y usuarios.

La información debe ser imparcial, libre de errores, representativa y fiel imagen de los eventos y transacciones realmente ocurridos.

Para que la información sea confiable, debe representar con certeza y fidelidad el desempeño de la gestión y la posición financiera del ente; debe incluir información precisa, veraz y razonablemente correcta, de la captación y registro de las operaciones contables, presupuestarias y administrativas del ente público, de tal manera que permita y facilite la rendición de cuentas y la fiscalización.

### **Características Asociadas**

- a. **Veracidad:** Comprende la inclusión de eventos realmente sucedidos; así como su correcta y rigurosa medición, con base en los postulados, normas, métodos y procedimientos establecidos para garantizar su revelación en los informes y estados financieros.

La información contable y presupuestaria debe presentar eventos, transacciones y operaciones realmente ocurridas, correctamente registradas, valuadas y respaldadas debidamente por los documentos comprobatorios y justificativos originales, que muestren la administración, el manejo, custodia y aplicación de los ingresos, egresos y fondos utilizados en la ejecución de los programas gubernamentales durante un ejercicio fiscal.

- b. **Representatividad:** Para que la información financiera sea representativa, debe existir concordancia entre su contenido, la sustancia económica y las transacciones o eventos que han afectado económicamente al ente público.

La información contendrá los aspectos relevantes que describan fielmente los eventos económicos, financieros y patrimoniales del ente público, de acuerdo con las circunstancias inherentes al reconocimiento contable en que esté inmerso.

- c. **Objetividad:** La información financiera debe presentarse de manera imparcial, es decir que no esté manipulada o distorsionada; la objetividad implica que los datos contenidos en los estados financieros representen la realidad del ente público y estén formulados conforme al rigor de la técnica y reglas del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

Los estados financieros estarán libres de sesgo, no deben estar influidos por juicios que produzcan un resultado predeterminado; de lo contrario la información pierde confiabilidad.

- d. **Verificabilidad:** La información financiera se generará con la rigurosidad que establecen las normas, procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad; de tal manera que permitan su comprobación y validación en cualquier momento, de una entidad a otra y de un periodo a otro.

La verificabilidad de las operaciones habrá de facilitar la comprobación de los datos por parte de los órganos facultados por ley para realizar el control, la evaluación y la fiscalización de la gestión financiera.

- e. **Información suficiente:** La información financiera tendrá que incluir elementos suficientes para mostrar los aspectos significativos (de la transacción y del ente público), lo cual implica un proceso de identificación y selección de los conceptos que habrán de incluirse, y la forma en que los mismos deben ser reconocidos.

Esta característica se refiere a la incorporación en los estados financieros y sus notas, dado que ejerce influencia en la toma de decisiones, necesaria para evaluar y fiscalizar la situación financiera del ente público, así como de los cambios que afectan a la Hacienda Pública; cuidando que el volumen de información no vaya en detrimento de su utilidad, y pueda dar lugar a que los aspectos importantes pasen inadvertidos para el usuario general.

La suficiencia de la información debe estar en función con la necesidad de reflejar fielmente los procesos de captación y registro de las operaciones relacionadas con la obtención de los ingresos y el ejercicio del gasto público, de conformidad con las bases legales y normativas que rigen el funcionamiento de los sistemas contables.

- 3. **RELEVANCIA:** Es la cualidad de reflejar los aspectos sobresalientes de la situación financiera del ente público.

La información posee relevancia cuando ejerce influencia sobre las decisiones de los usuarios. Debe tener valor de predicción, es decir, puede ayudar a los usuarios que la utilizan a prever consecuencias futuras, derivado de eventos pasados.

#### **Característica Asociada**

- a. **Posibilidad de predicción y confirmación**

La información financiera debe contener elementos suficientes para coadyuvar a realizar predicciones; asimismo, servirá para confirmar o modificar las expectativas o pronósticos, permitiendo a los usuarios generales evaluar la certeza y precisión de dicha información.

- 4. **COMPRESIBILIDAD:** La información financiera debe estar preparada de tal manera, que facilite el entendimiento de los diversos usuarios; sin embargo, no se excluirá información de ningún tipo por razones de dificultad para su comprensión.

Para este propósito es fundamental que, a su vez, los usuarios generales tengan la capacidad de analizar la información financiera, así como un conocimiento suficiente de las actividades económicas.

- 5. **COMPARABILIDAD:** Es la cualidad que tiene la información financiera para permitir su comparación a lo largo del tiempo. La información se formulará con criterios afines de identificación, valuación, registro y presentación, con normas de observancia general, que permitan la posibilidad de comparar la situación financiera, los resultados

alcanzados y el cumplimiento de las disposiciones legales del ente público en diferentes períodos o con otros entes públicos similares, con la finalidad de facilitar a los órganos facultados el análisis, evaluación y fiscalización de la gestión y una adecuada rendición de cuentas.

## RESTRICCIONES A LAS CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS

Las características cualitativas de la información financiera contenidas en los estados financieros, así como las asociadas a ellas, encuentran algunas restricciones cuya contravención condicionan la obtención de niveles máximos de una u otra cualidad o, incluso, pueden hacerle perder la congruencia. Surgen así conceptos como la relación entre oportunidad, provisionalidad y equilibrio entre las características cualitativas.

- a. **Oportunidad:** La información financiera debe encontrarse disponible en el momento que se requiera y cuando las circunstancias así lo exijan, con el propósito de que los usuarios puedan utilizarla y tomar decisiones a tiempo. La información no presentada oportunamente pierde, total o parcialmente, su relevancia.
- b. **Provisionalidad:** La información financiera no siempre representa hechos totalmente terminados, lo cual puede limitar la precisión de la información. Por tal razón, se da la necesidad de hacer cortes convencionales en la vida del ente público, a efecto de presentar los resultados de operación, la situación financiera y sus cambios, considerando eventos cuyas repercusiones en muchas ocasiones no se incluyen a la fecha de integración de los estados financieros.
- c. **Equilibrio entre características cualitativas:** Para cumplir con el objetivo de los estados financieros, es necesario obtener un equilibrio apropiado entre las características cualitativas de la información. Ello implica que su cumplimiento debe dirigirse a la búsqueda de un punto óptimo, más que a la consecución de niveles máximos de todas las características cualitativas, lo cual implica la aplicación adecuada del juicio profesional en cada caso concreto.

### Estados Presupuestarios, Financieros y Económicos

La elaboración y presentación de estados financieros, así como otros informes, atienden a los requerimientos de los usuarios dentro del marco jurídico que les aplica.

La integración de los estados financieros se llevará a cabo con base en los datos y cifras generadas por el ente público, de acuerdo a sus facultades y características particulares.

El sistema contable permitirá la generación periódica de los estados y la información financiera que a continuación se detalla:

#### a. INFORMACIÓN CONTABLE

- I. **Estado de Situación Financiera:** Refleja la posición financiera del ente público a una fecha determinada; incluye información acumulativa en tres grandes rubros: el activo, el pasivo y patrimonio o hacienda pública; se formula de acuerdo con un formato y un criterio estándar para realizar el comparativo de la información en

distintos períodos y con otros entes similares, apoyando la toma de decisiones y las funciones de fiscalización.

**II. Estado de Variación en la Hacienda Pública:** Muestra la actividad financiera del ente público y revela el flujo de recursos recibidos y ejercidos en cumplimiento de su cometido durante el ejercicio; incluye las principales modificaciones que afectaron el rubro de la Hacienda Pública.

**III. Estado de Cambios en la Situación Financiera (ahora Estado de flujo de Efectivo):** Representa los principales cambios ocurridos en la estructura de los resultados financieros del ente público en un periodo determinado, así como los recursos generados o utilizados en su operación y su reflejo final en el efectivo o inversiones.

Revela en forma detallada y clasificada las variaciones de las cuentas patrimoniales del ente público, de un periodo determinado a otro, clasificados por actividades de operación, de inversión y de financiamiento.

**IV. Informes sobre Pasivos Contingentes:** Revela información sobre las posibles obligaciones, cuya aplicación debe ser confirmada sólo por la ocurrencia de uno o más eventos inciertos que no están bajo el control del ente público.

**V. Notas a los Estados Financieros:** Revelan información complementaria de los rubros y saldos presentados en los estados financieros siendo de utilidad para que los usuarios de la información financiera tomen decisiones con una base objetiva. Esto implica que éstas no sean en sí mismas un estado financiero, sino que formen parte integral de ellos, siendo obligatoria su presentación.

Los elementos mínimos que deben mostrar son:

- las bases de preparación de los estados financieros,
- las principales políticas de carácter normativo contable, y
- la explicación de las variaciones más significativas o representativas.

**VI. Estado analítico del activo:** Muestra el comportamiento de los fondos, valores, derechos y bienes identificados y cuantificados en términos monetarios de que dispone el ente público para el desarrollo de sus actividades, su saldo al inicio del ejercicio, incrementos, decrementos y su saldo final.

**VII. Estado Analítico de la Deuda y Otros Pasivos:** Se presentan las obligaciones insolutas del Sector Público, derivadas de la celebración de empréstitos internos y externos, autorizados o ratificados por el H. Congreso de la Unión y Congresos de los Estados y Asamblea Legislativa del Distrito Federal y otros pasivos.

En este estado se consideran las siguientes clasificaciones: por plazo, origen, fuente de financiamiento, por tipo de moneda, por país acreedor, entre otras.

- **Corto y largo plazo**

**Corto plazo.-** Las obligaciones adquiridas en un ejercicio fiscal, cuyo plazo de vencimiento sea menor o igual a un año.

**Largo plazo.-** Las obligaciones contraídas en un ejercicio fiscal, cuyo plazo de vencimiento sea mayor a un año.

- **Fuentes de financiamiento, interna y externa:** Muestra principalmente los créditos por instrumento de emisiones en los mercados nacionales e internacionales de capital, organismos financieros internacionales, créditos bilaterales y otras fuentes.

**Interna.-** Muestra las obligaciones contraídas con acreedores nacionales, y pagaderas en el interior del país en moneda nacional.

**Externa.-** Las obligaciones contraídas con acreedores extranjeros y pagaderas en el exterior. Su pago implica salida de fondos del país.

- **Por moneda de contratación:** Se especifica por la unidad monetaria con la que fue contratada la deuda.
- **Por país acreedor:** Se especifica por país con el que fue contratada la deuda.

El **Estado de Resultados y de Actividades**, no son considerados en la Ley General de Contabilidad Gubernamental; sin embargo, el primero es elaborado por las entidades del Sector Paraestatal y Paramunicipal, lucrativas y el segundo pudiera ser aplicado por las entidades no lucrativas.

**VIII. Estado de Resultados:** Las entidades paraestatales y paramunicipales lucrativas elaboran este estado cuya importancia reside en mostrar la información relativa al resultado de las operaciones en un periodo contable; incluye los ingresos, costos y gastos de dichas entidades, determinando la utilidad o pérdida neta en un ejercicio.

**IX. Estado de Actividades:** Este estado forma parte de los estados financieros que elaboran las entidades con propósitos no lucrativos, tiene como fin informar la variación total del patrimonio durante un período, proporcionando datos relevantes sobre el resultado de las transacciones que afectan o modifican el patrimonio de la entidad.

## **b. INFORMACIÓN PRESUPUESTARIA**

**I. Estado Analítico de Ingresos:** Comparación del total de ingresos estimados y los realmente obtenidos durante un ejercicio, conforme a su clasificación en la Ley de Ingresos y al Clasificador de Ingresos.

**II. Estado Analítico del Ejercicio del Presupuesto de Egresos:** Refleja el comportamiento del presupuesto original autorizado por la H. Cámara de Diputados Federal o los congresos locales y la asamblea legislativa del Distrito Federal, las modificaciones autorizadas durante el ejercicio, y el ejercicio del presupuesto pagado y pendiente de pago por cada uno de los entes públicos.

De este estado se desprende la siguiente clasificación:

- **Administrativa:** Se muestran los gastos de cada una de las unidades administrativas de los entes públicos. Se define al administrador o responsable directo de los recursos.

- **Económica y por objeto del gasto**

- **Económica.-** Gasto público de acuerdo a su naturaleza económica, dividiéndola en corriente o de capital; de conformidad con los insumos o factores de producción que adquieran los entes públicos para su funcionamiento.
- **Objeto de gasto.-** Clasificación económica ordenada, homogénea y coherente del gasto que permite identificar los bienes y servicios que el ente público demanda para desarrollar sus acciones, agrupándolas en capítulos, conceptos y partidas. Identifica los diversos bienes y servicios que las distintas dependencias y entidades públicas necesitan adquirir para funcionar, tales como servicios personales, arrendamientos de edificios, adquisición de escritorios, tinta, papel y demás materiales necesarios para la operación, adquisición de bienes inmuebles, pago de intereses, etcétera.

- **Funcional-programática**

- **Funcional.-** Su finalidad es mostrar la distribución de los recursos públicos, con base en las actividades sustantivas que realizan los entes públicos en los ámbitos social, económico y de gobierno.
- **Programática.-** Conjunto de reportes cuantitativos y cualitativos que permiten dar seguimiento e informan sobre el cumplimiento de las metas físicas y presupuestarias de los indicadores de cada una de las categorías programáticas autorizadas en el Presupuesto de Egresos, a fin de explicar el destino del gasto y precisar la eficacia en el logro de los objetivos establecidos.

**III. Endeudamiento:** Es la diferencia entre el monto de la colocación y la amortización de la deuda pública.

**IV. Intereses de la Deuda:** Recursos destinados a cubrir el pago de intereses derivados de los diversos créditos o financiamientos autorizados o ratificados por el H. Congreso de la Unión o congresos locales y asamblea legislativa del Distrito Federal, colocados en instituciones nacionales o extranjeras, privadas y mixtas de crédito, pagaderos en el interior o exterior del país, tanto en moneda nacional como extranjera.

**V. Flujo de fondos:** que resuma todas las operaciones y los indicadores de la postura fiscal.

### c. INFORMACIÓN PROGRAMÁTICA

**I. Gasto por categoría programática:** Se muestra el destino y finalidad de los recursos públicos destinados a programas, proyectos de inversión y actividades específicas.

Se define el campo de acción gubernamental por medio de funciones, subfunciones, programas sectoriales, programas especiales, actividades institucionales, proyectos institucionales y de inversión. A cada una de estas

categorías se asocian recursos presupuestarios ya que todas requieren cuantificarse en términos monetarios.

- II. Programas y proyectos de inversión:** Se especifican las acciones que implican erogaciones de gasto de capital destinadas tanto a obra pública en infraestructura como a la adquisición y modificación de inmuebles, adquisiciones de bienes muebles asociadas a estos programas, y rehabilitaciones que impliquen un aumento en la capacidad o vida útil de los activos de infraestructura e inmuebles.

Se muestra la integración de la asignación de los recursos destinados a los programas y proyectos de inversión concluidos y en proceso en un ejercicio, especificando las erogaciones de gasto de capital destinadas tanto a obra pública en infraestructura como a la adquisición y modificación de inmuebles, adquisiciones de bienes muebles asociadas a los programas, y rehabilitaciones que impliquen un aumento en la capacidad o vida útil de los activos de infraestructura e inmuebles.

- III. Indicadores de resultados:** Los indicadores, con sus respectivas metas, corresponden a un índice, medida, cociente o fórmula que permite establecer un parámetro de medición de lo que se pretende lograr, expresado en términos de cobertura, eficiencia, impacto económico, social, calidad y equidad. Miden la eficiencia de las actividades desempeñadas por las dependencias y entidades de la Administración Pública, la consistencia de los procesos, el impacto social y económico de la acción gubernamental, y los efectos de las mejores prácticas en la Administración Pública.

#### **d. LA INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA PARA GENERAR LAS CUENTAS NACIONALES Y ATENDER OTROS REQUERIMIENTOS PROVENIENTES DE ORGANISMOS INTERNACIONALES DE LOS QUE MÉXICO FORMA PARTE**

Tiene por finalidad proporcionar una descripción global y en detalle de las actividades económicas que se desarrollan en un país, así como de la interacción entre los agentes que intervienen en las mismas.

Consolida las operaciones económicas financieras que realizan todos los agentes económicos residentes de un país (Gobierno general, empresas y hogares) en un periodo determinado y expone los resultados de las principales variables macroeconómicas.

La Contabilidad Gubernamental debe contribuir con las Cuentas Nacionales elaborando la información que requiere entre sistemas para mostrar las cuentas del Gobierno general y del sector público (Gobierno general más empresas públicas).

##### **1. Definición de la estructura básica y principales elementos de los estados financieros**

De acuerdo con el entorno en donde se llevan a cabo las transacciones y operaciones de Gobierno, es necesario registrar e informar sobre la gestión pública con su incidencia contable y presupuestaria.

La estructura de la información financiera atenderá la normatividad emitida por el CONAC y por la instancia normativa correspondiente, y en lo procedente atenderá los requerimientos de los usuarios para llevar a cabo el seguimiento, la evaluación, y la fiscalización, entre otras.

Los estados financieros pueden variar en la estructura o en los rubros establecidos comúnmente para la iniciativa privada por las particularidades que atiende la información financiera de gobierno; sin embargo en lo posible se procurará que converjan con éstos, a fin de ser comparables.

La estructura básica de los estados presupuestarios deberá coincidir con la forma en que se aprueban los presupuestos públicos en México.

En este sentido, la **estructura básica de los estados financieros** debe contener como mínimo los siguientes elementos:

**a. En los estados contables reflejar:**

Los activos, pasivos y el patrimonio o hacienda pública, y las originadas por modificaciones patrimoniales. Se deberán de distinguir los derechos y obligaciones considerando su realización de corto y largo plazo incluyendo los de propiedad o a cargo del gobierno, y los que por alguna circunstancia estén a su cargo o custodia.

Corresponde revelar, a través de las notas a los estados financieros, los activos y pasivos cuya cuantía sea incierta o esté sujeta a una condición futura que se deba confirmar por un acto jurídico posterior o por un tercero. Si fuese cuantificable el evento se registrará en cuentas de orden para efecto de control hasta en tanto afecte la situación financiera del ente público.

Se presentarán los ingresos y gastos derivados del ejercicio y ejecución de los presupuestos públicos.

**b. En los estados presupuestarios reflejar:**

Los ingresos derivados de la aplicación de la Ley de Ingresos, considerando principalmente las cifras que muestren el estimado, modificado, devengado y recaudado, su diferencia y apartados de las distintas fracciones señaladas en la mencionada ley.

Los ingresos derivados del resultado final de las operaciones de financiamiento, aplicando los topes y las fracciones de la Ley de Ingresos.

Los egresos derivados del ejercicio del Presupuesto de Egresos presentando las diferentes etapas como son: aprobado, modificado, comprometido, devengado, ejercido y pagado. Dicha información deberá permitir hacer presentación por diferentes niveles de agregación.

## FISCALIZACIÓN DEL GASTO PÚBLICO

No es lo mismo fiscalizar que practicar la auditoría porque la auditoría es el examen objetivo y sistemático practicado por personal independiente a las operaciones financieras y administrativas de una entidad para determinar:

- Que los estados financieros estén elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad, para que sean “razonablemente” correctos.
- Que las operaciones registradas están soportadas con la comprobación suficiente, competente y pertinente y que el registro se realizó observando los principios de contabilidad.
- Que la aplicación de técnicas en los registros y en la elaboración de estados financieros.

Aún cuando la auditoría puede ser integral, no deja de ser solamente un instrumento de la fiscalización.

La fiscalización es la vigilancia de la administración de los recursos con un sentido crítico averiguando cómo obtiene los ingresos y cómo los aplica en gastos

Sin embargo también la fiscalización puede adoptar una función preventiva, para ello debe inducir que las entidades rindan cuentas claras, desarrollen su normatividad interna, como son: el reglamento interior; los manuales de organización y procedimientos; guías técnicas para planear, programar, presupuestar, registrar y administrar los recursos. también que establezcan sistemas de auto control y autoevaluación (control interno y control de calidad), fomenten la participación ciudadana establezcan un sistema de quejas y denuncias y realicen capacitación y orientación.

La revisión, fiscalización y evaluación la hará bajo los principios de:

- Legalidad,
- Celeridad,
- Eficiencia,
- Eficacia y
- Calidad de servicio.
- En forma oportuna y estricta

La fiscalización inicia desde el momento mismo en que inicia la administración pública.

Como resultado de la fiscalización se pueden hacer:

- Recomendaciones.
- Aplicar sanciones:

- Administrativas.
  - Económicas resarcitorias.
  - Económicas sancionatorias.
  - Presentar denuncias y querellas penales.
- Promover la actuación efectiva de los órganos de control interno a través de:
- Exigir el cumplimiento de su función de acuerdo a la ley orgánica municipal.
  - La capacitación y actualización de los contralores internos.
  - Establecer la forma de coadyuvancia con el órgano de fiscalización.

Evaluar el desempeño, por medio de la evaluación de los resultados de la gestión pública.

La fiscalización como actividad proviene directamente de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde se establece el nacimiento de un Órgano dependiente del Poder Legislativo e Independiente del Poder Ejecutivo como lo establece el artículo 79:

*La entidad de fiscalización superior de la Federación, de la Cámara de Diputados, tendrá autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, en los términos que disponga la ley.*

*Esta entidad de fiscalización superior de la Federación puede fiscalizar los ingresos y egresos y el cumplimiento de los objetivos de los programas, ejercidos por los poderes de la unión y los que ejerzan los Estados, Municipios e incluso particulares.*

*También tiene la obligación de entregar un informe de resultados el 31 de marzo del año siguiente pero deberá guardar reserva de las observaciones hasta el fincamiento de responsabilidades.*

*También investigará los Actos, Hechos u Omisiones que impliquen irregularidades o conductas ilícitas en el manejo de los recursos públicos y determinar en su caso, los daños y perjuicios a la Hacienda Pública Federal.*

*Así mismo, en la Ley de Fiscalización Superior, establece la forma en que debe realizarse el trabajo de fiscalización superior en sus artículos 14 y 16:*

*El 14 establece como objeto de la fiscalización: Si los programas y su ejecución se ajustan a los términos y montos aprobados; las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, se ajustan o corresponden a los conceptos y a las partidas respectivas; desempeño, eficiencia, eficacia y economía, en el cumplimiento de los*

*programas con base en los indicadores aprobados en el presupuesto; los recursos provenientes de financiamiento se obtuvieron en los términos autorizados y se aplicaron con la periodicidad y forma establecidas por las leyes y demás disposiciones aplicables, y si se cumplieron los compromisos adquiridos en los actos respectivos; En forma posterior a la conclusión de los procesos correspondientes, el resultado de la gestión financiera de los Poderes de la Unión y los entes públicos federales; Si en la gestión financiera se cumple con las leyes, decretos, reglamentos y demás disposiciones aplicables en materia de sistemas de registro y contabilidad gubernamental; contratación de servicios, obra pública, adquisiciones, arrendamientos, conservación, uso, destino, afectación, enajenación y baja de bienes muebles e inmuebles; almacenes y demás activos y recursos materiales; Si la recaudación, administración, manejo y aplicación de recursos federales, y si los actos, contratos, convenios, concesiones u operaciones que las entidades fiscalizadas celebren o realicen, se ajustan a la legalidad, y si no han causado daños o perjuicios en contra del Estado en su Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales; Las responsabilidades a que haya lugar, y la imposición de las sanciones resarcitorias correspondientes en los términos de esta Ley.*

*El artículo 16 establece entre otras las atribuciones de establecer los criterios para las auditorías, procedimientos, métodos y sistemas necesarios para la revisión y fiscalización de la Cuenta Pública y del Informe de Avance de Gestión Financiera, verificando que ambos sean presentados, en los términos de esta Ley y de conformidad con los principios de contabilidad aplicables al Sector Público; establecer las normas, procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y de archivo, de los libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y del gasto público, así como todos aquellos elementos que permitan la práctica idónea de las auditorías y revisiones, de conformidad con las propuestas que formulen los Poderes de la Unión y los entes públicos federales y las características propias de su operación; evaluar el Informe de Avance de Gestión Financiera respecto de los avances físico y financiero de los programas autorizados; Evaluar el cumplimiento final de los objetivos y metas fijadas en los programas federales, conforme a los indicadores estratégicos aprobados en el presupuesto, a efecto de verificar el desempeño de los mismos y la legalidad en el uso de los recursos públicos; verificar que las entidades fiscalizadas que hubieren recaudado, manejado, administrado o ejercido recursos públicos, lo hayan realizado conforme a los programas aprobados y montos autorizados, así como, en el caso de los egresos, con cargo a las partidas correspondientes, además con apego a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables; verificar que las operaciones que realicen los Poderes de la Unión y los entes públicos federales sean acordes con la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación y se efectúen con apego a las disposiciones respectivas del Código Fiscal de la Federación y leyes fiscales sustantivas; las leyes General de Deuda Pública; de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal; orgánicas del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, de la Administración Pública Federal, del Poder Judicial de la Federación y demás disposiciones legales y administrativas aplicables a estas materias entre muchas otras.*

Así pues tenemos, que en lo general, así como para la Auditoría de Estados Financieros aplican las Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar, la Fiscalización, que resulta ser un tipo de auditoría más que integral, es una actividad regulada por leyes desde la misma Constitución Política, y consiste no sólo en establecer la razonabilidad de las cifras presentadas, sino en corroborar la aplicación de los recursos públicos, los programas, metas, objetivos, en su caso determinar desviaciones, daños y perjuicio, hasta el fincamiento de responsabilidades.

Fiscalizar va más allá de la auditoría, es una actividad que integra todos los tipos de auditoría, aplicados a la actividad gubernamental, y además tiene la posibilidad de castigar las desviaciones detectadas.

## INTOSAI Y DECLARACIÓN DE MÉXICO SOBRE LA AUTONOMÍA DE LAS AUTORIDADES DE FISCALIZACIÓN

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) es la organización central para la fiscalización pública exterior. Desde más de 50 años la INTOSAI ha proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas EFS en sus respectivos países. De acuerdo al lema de la INTOSAI, 'Experientia mutua omnibus prodest' el intercambio de experiencias entre los miembros de la INTOSAI y los consiguientes descubrimientos y perspectivas constituyen una garantía para que la fiscalización pública avance continuamente hacia nuevas metas.

La INTOSAI es un organismo autónomo, independiente y apolítico. Es una organización no gubernamental con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC).

La INTOSAI ha sido fundada en el año 1953 a iniciativa del entonces Presidente de la EFS de Cuba, Emilio Fernandez Camus. En 1953 se reunieron 34 EFS para el primer Congreso de la INTOSAI en Cuba. Actualmente la INTOSAI cuenta con 189 miembros de pleno derecho y 4 miembros asociados.

México se unió a la INTOSAI a partir del año 2000, lo que implica aceptar y tomar las normas y lineamientos que esta emita, no obstante, y dada la autonomía del país y adicionalmente los estados de la federación, se emitió una declaratoria sobre la independencia de sus Entidades Fiscalizadoras como se muestra a continuación:

### **Principio No 1 La existencia de un marco constitucional, reglamentario o legal apropiado y eficaz, así como de disposiciones para la aplicación de facto de dicho marco**

Se requiere legislación que establezca, de manera detallada, el alcance de la independencia de la EFS.

### **Principio No 2 La independencia de la Autoridad Superior de la EFS, y de los miembros” (para el caso de instituciones colegiadas), incluyendo la seguridad en el cargo y la inmunidad legal en el cumplimiento normal de sus obligaciones.**

La legislación aplicable especifica las condiciones para las designaciones, reelecciones, contratación, destitución y retiro de la autoridad superior de la EFS y de los “miembros” en las instituciones colegiadas, quienes son:

- Designados, reelectos o destituidos mediante un proceso que asegure su independencia del Poder Ejecutivo. (ver ISSAI-11 Pautas Básicas y Buenas Prácticas Relacionadas con la Independencia de las EFS); designados por períodos lo suficientemente prolongados y fijos como para permitirles llevar a cabo su mandato sin temor a represalias; e

- Inmunes frente a cualquier proceso por cualquier acto, pasado o presente, que resulte del normal cumplimiento de sus obligaciones según el caso.

**Principio No 3 Un mandato suficientemente amplio y facultades plenamente discrecionales en el cumplimiento de las funciones de la EFS**

Las EFS deben tener atribuciones para auditar:

- La utilización de los dineros, recursos o activos públicos por parte de un receptor o beneficiario, cualquiera sea su naturaleza jurídica;
- La recaudación de ingresos (rentas) adeudadas al gobierno o a instituciones públicas;
- La legalidad y la regularidad de la contabilidad del gobierno o de las instituciones públicas;
- La calidad de la administración e información financiera; y
- La economía, eficiencia y eficacia de las operaciones del gobierno o de las instituciones públicas.

Excepto cuando la ley requiera específicamente que lo haga, las EFS no auditan la política del gobierno o la de las instituciones públicas, sino que se limitan a auditar la implementación de la política.

Si bien las EFS deben respetar aquellas leyes aprobadas por el Poder Legislativo que les sean aplicables, mantienen su independencia frente a toda directiva o interferencia de los Poderes Legislativo o Ejecutivo en lo que concierne a:

- La selección de los asuntos que serán auditados;
- La planificación, programación, ejecución, presentación de informes y seguimiento de sus auditorías;
- La organización y administración de sus oficinas; y
- El cumplimiento de aquellas decisiones que, de acuerdo a lo dispuesto en su mandato, conlleven la aplicación de sanciones.

Las EFS no deben participar, ni dar la impresión de participar, en ningún aspecto, de la gestión de las organizaciones que auditan.

Las EFS deben asegurar que su personal no desarrolle una relación demasiado estrecha con las organizaciones que audita, de modo de ser y parecer objetivas.

Las EFS deben tener plenas facultades discrecionales para cumplir con sus responsabilidades, deben cooperar con los gobiernos o instituciones públicas que procuran mejorar la utilización y la gestión de los fondos públicos.

Las EFS deben utilizar normas de trabajo y de auditoría apropiadas, y un código de ética, basados en los documentos oficiales de la INTOSAI, la "International Federation of Accountants" u otras entidades reguladoras reconocidas.

Las EFS deben presentar un informe anual de actividades al Poder Legislativo y a otros órganos del Estado según lo establezca la Constitución, los reglamentos, o la legislación, el cual debe ser puesto a disposición del público.

**Principio No 4 Acceso irrestricto a la información**

Las EFS deben disponer de las potestades adecuadas para tener acceso oportuno, ilimitado, directo y libre, a toda la documentación y la información necesaria para el apropiado cumplimiento de sus responsabilidades reglamentarias.

**Principio No 5 El derecho y la obligación de informar sobre su trabajo**

Las EFS no deben estar impedidas de informar sobre los resultados de su trabajo de auditoría. Deben estar obligadas por ley a informar por lo menos una vez al año sobre los resultados de su trabajo de auditoría.

**Principio No 6 Libertad de decidir el contenido y la oportunidad (momento) de sus informes de auditoría, al igual que sobre su publicación y divulgación**

Las EFS tienen libertad para decidir el contenido de sus informes de auditoría.

Las EFS tienen libertad para formular observaciones y recomendaciones en sus informes de auditoría, tomando en consideración, según sea apropiado, la opinión de la entidad auditada.

La legislación especifica los requisitos mínimos de los informes de auditoría de las EFS y, cuando procede, los asuntos específicos que deben ser objeto de una opinión formal o certificación de auditoría.

Las EFS tienen libertad para decidir sobre la oportunidad de sus informes de auditoría, salvo cuando la ley establece requisitos específicos al respecto.

Las EFS pueden aceptar solicitudes específicas de investigación o auditoría emanadas del Poder Legislativo en pleno, o de una comisión del mismo, o del gobierno.

Las EFS tienen libertad para publicar y divulgar sus informes una vez que dichos informes han sido formalmente presentados o remitidos a la autoridad respectiva como lo exige la ley.

**Principio No 7 La existencia de mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones de la EFS**

Las EFS presentan sus informes de auditoría al Poder Legislativo, a una de sus comisiones, o al directorio de la entidad auditada, según corresponda, para la revisión y el seguimiento de las recomendaciones específicas sobre adopción de medidas correctivas.

Las EFS tienen su propio sistema interno de seguimiento para asegurar que las entidades auditadas sigan adecuadamente sus observaciones y recomendaciones, así como las del Poder Legislativo, una de sus comisiones, o las del directorio, según corresponda.

Las EFS remiten sus informes de seguimiento al Poder Legislativo, una de sus comisiones, o al directorio de la entidad auditada, según corresponda, para su consideración y para que adopten las medidas pertinentes; incluso cuando las EFS tienen su propio poder legal para el seguimiento y aplicación de sanciones.

**Principio No 8 Autonomía financiera y gerencial/administrativa, al igual que disponibilidad de recursos humanos, materiales y económicos apropiados**

Las EFS deben disponer de los recursos humanos, materiales y económicos necesarios y razonables; el Poder Ejecutivo no debe controlar ni supeditar el acceso a esos recursos.

Las EFS administran su propio presupuesto y lo asignan de modo apropiado.

El Poder Legislativo o una de sus comisiones es responsable de asegurar que las EFS tengan los recursos adecuados para cumplir con su mandato.

Las EFS tienen derecho a apelar directamente ante el Poder Legislativo si los recursos que les fueron asignados resultan insuficientes para permitirles cumplir con su mandato.

Así pues, las Entidades de Fiscalización Superior de México, al pertenecer a la INTOSAI están obligadas a seguir los reglamentos y normas que esta emita, sin embargo conservan su autonomía, derivada del acuerdo firmado y por supuesto de la Soberanía Nacional.

**CÓDIGO DE ÉTICA PARA LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL (INTOSAI)**

En vista de la importancia dada a la Fiscalización, sobretodo tomando en cuenta los antecedentes de la misma, que emana de nuestra carta magna, que está normada en Ley y la pertenencia del país a un órgano internacional de fiscalización, del cual en un período incluso ya fue presidido por el Auditor Superior de la Federación, nos encontramos en el punto de normar la actuación de las EFS y de los auditores que a ella pertenecen, a fin de ofrecer un producto final que ennoblezca la profesión y aumente la imagen, tan degradada en nuestro país, del servidor público encargado de la Fiscalización Superior.

Por este motivo, en 1992 se emitieron en Suecia El código de Ética y Normas de Auditoría para los organismos integrados a la INTOSAI, y cuyos miembros que posteriormente se adhieren empiezan a tomar.

Es importante establecer que no obstante la importancia de estas, y tomando en cuenta el principio del derecho que “el particular puede hacer aquello que no esté expresamente prohibido, mientras que el servidor público solo puede y debe hacer aquello que le está permitido”, tenemos que mientras no se encuentre en Ley, serán de observancia obligatoria para las EFS.

En este tenor, tomando como base la INTOSAI, los Órganos de Fiscalización Superior que llevan la delantera al respecto son: Veracruz, Sinaloa y Tabasco, al haber ya publicado sus propias Normas de Auditoría.

Sin embargo, con motivos informativos y la esperanza de que se vuelvan obligatorios, a fin de un mejor trabajo en la Fiscalización al Gasto Público, se presentan a continuación.

**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 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.

### **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.

### **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.

### **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.

### **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.

## **NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL (INTOSAI)**

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).

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

### **Postulados Básicos de la Fiscalización Pública**

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

1.0.2 Las normas de auditoría de la INTOSAI se dividen en cuatro partes (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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase párrafo 1.0.28).
- (g) La existencia de un sistema de control interno apropiado reduce al mínimo el riesgo de errores e irregularidades (véase 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 (véase párrafo 1.0.32).
- (i) Todas las actividades de auditoría de las EFS han de estar dentro de sus competencias legales (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 administrativas 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 las 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 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.

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 (véase 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 (véase 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 (véase párrafo 2.1.5).
- (c) Elaborar manuales y otros tipos de guías e instrucciones escritas referentes a la realización de las auditorías (véase 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 (véase párrafo 2.1.15).
- (e) Revisar la eficiencia y la eficacia de las normas y procedimientos internos de la EFS (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 rijan 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 (véase 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 (véase párrafo 2.2.2).
- (b) Las EFS deben evitar los conflictos de intereses entre el fiscalizador y la entidad fiscalizada (véase párrafo 2.2.31).
- (c) Los auditores y las EFS deben poseer la competencia profesional exigida (véase 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 (véase párrafo 2.2.39).

### **Independencia**

2.2.2 Las normas generales aplicables al auditor y a la EFS establecen: Los auditores y las EFS deben ser independientes (véase 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 deberá 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 mutuo 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.

2.2.31 Las EFS deben evitar los conflictos de intereses entre el fiscalizador y la entidad fiscalizada (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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" (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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 (véase 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" (véase 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 (véase 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 consecuente

(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 esto 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.

## PLANEACIÓN

La planeación “corresponde a los procedimientos que deben desarrollarse para seleccionar a la entidad fiscalizada y el objeto por revisar. Para integrar el Programa de Auditorías, Visitas e Inspecciones, previamente deberá realizarse un análisis del universo de sujetos (entidades fiscalizadas), susceptibles de auditarse, de su información y del control interno del objeto seleccionado. “

“Para la revisión de la Cuenta Pública, la planeación se clasifica en: genérica, específica y detallada; y en el caso de la fiscalización del IAGF, no se desarrolla la primera. Su contenido es:”

*Planeación Genérica*

“Procedimiento que permite identificar sectores, áreas, programas, funciones, subfunciones y actividades institucionales, que en el marco general de la planeación gubernamental se definen como estratégicas y prioritarias.”

#### *Planeación Específica*

“Procedimiento que se realiza para seleccionar los sujetos y objetos de revisión; la determinación y el registro de las propuestas de auditorías; y la integración de los programas de Auditorías, Visitas e Inspecciones, para la revisión de la Cuenta Pública y del IAGF.”

#### *Planeación Detallada*

“Procedimientos desarrollados para evaluar el control interno de los objetos seleccionados, elaborar y/o actualizar la guía de auditoría y formular el programa de supervisión

Estas normas hacen un señalamiento más específico sobre las responsabilidades del auditor y los pasos a seguir en la fase de planeación:

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

- Señalar los aspectos más importantes del ámbito en el que opere la entidad fiscalizada.
- Llegar a comprender las relaciones entre las distintas esferas de responsabilidad.
- Tener en cuenta la forma, el contenido y los destinatarios de las opiniones, conclusiones e informes de fiscalización.
- Concretar los objetivos de la fiscalización y las comprobaciones necesarias para alcanzarlos.
- Determinar cuáles son los sistemas de gestión y de control principales y realizar un estudio preliminar para señalar sus ventajas e inconvenientes.
- Determinar la importancia relativa de las materias que se van a estudiar.
- Revisar la auditoría interna de la entidad fiscalizada y sus programas de trabajo.
- Establecer el margen de confianza que debe otorgarse a los trabajos realizados por otros auditores, por ejemplo los auditores internos.
- Determinar los métodos de fiscalización más eficientes y eficaces.
- 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.
- Recopilar la documentación conveniente relacionada con el plan de auditoría y con el trabajo práctico

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

- ❖ Reunir información sobre la entidad fiscalizada y su organización, con el fin de determinar los riesgos y valorar la importancia relativa.
- ❖ Definir los objetivos y el alcance de la fiscalización.
- ❖ 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.
- ❖ Destacar los problemas especiales previstos cuando se planificó la auditoría.
- ❖ Elaborar un presupuesto y un programa de la fiscalización.
- ❖ Determinar las necesidades de personal y formar el equipo que ha de realizar la fiscalización.

- ❖ 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.

#### . Objetivos y alcance

Los objetivos de la revisión son manifestaciones desarrolladas por el personal de auditoría, para establecer los fines o propósitos que se pretenden alcanzar con el desarrollo del trabajo. Estos objetivos deben cubrir los riesgos potenciales que se puedan presentar en las áreas auditadas, por lo que el objetivo de la evaluación del riesgo durante la fase de planeación, es identificar las áreas de mayor importancia en la actividad auditada

#### Determinación de los recursos de auditoría

El número y nivel de experiencia del personal requerido en la auditoría, se debe basar en la naturaleza y en la complejidad de los trabajos a realizar. Para la selección del personal deben considerarse fundamentalmente, los conocimientos y la experiencia requerida en la función para integrar un buen equipo de trabajo, es importante señalar que la capacitación de los auditores es fundamental para mejorar y eficientar el trabajo que desarrollan.

#### Obtención de información

En este punto se deberá precisar qué información general o específica podrá ser utilizada en la auditoría. Otros requerimientos deberán [de] ser solicitados en el transcurso de la revisión.

#### Establecimiento de una buena comunicación

Se deberán prever las acciones a realizar por el equipo de auditoría para entablar relaciones positivas y constructivas con las áreas que se están examinando; asimismo en las reuniones que se lleven a cabo con personal responsable de cada actividad, deberán de comentarse los hallazgos o conclusiones obtenidas, con el objeto de que estas últimas se vayan subsanando, en su caso.

#### Examen del lugar a auditar

Es conveniente para contar con una visión adecuada de la auditoría, presentarse en el lugar o lugares que serán sujetos a revisión, con una actitud cordial con el personal que en el mismo labora.

#### Preparación por escrito del programa de auditoría

Se refiere a la documentación de los procedimientos y actividades que deberá llevar a cabo el auditor, para obtener, analizar e interpretar la información sujeta a revisión, elaborando para tal efecto el cronograma de las actividades que deberán ser la base para la ejecución y supervisión de la auditoría. En el programa del trabajo, se definen los objetivos de la auditoría, el alcance y el grado de revisión requerida en función de los objetivos. Asimismo, se identifican aspectos técnicos, de riesgos, procesos y transacciones que deben ser examinadas. También se establece la naturaleza y el nivel del examen requerido.

#### Determinación de cómo, cuando y a quién se comunicarán los resultados

El responsable del área de auditoría será el que defina cómo, cuándo y a quién se comunicarán los resultados de las revisiones, esta definición deberá ser comunicada al Director de área, durante la fase de la planeación.

#### Obtención de la aprobación del Plan de Trabajo

La planeación de la auditoría deberá ser aprobada por escrito por el responsable del área de auditoría o por quien él designe, antes de iniciarse los trabajos correspondientes.

Como se puede apreciar, una planeación efectiva es elemental para el proceso de ejecución de la auditoría.

Como supervisor nuestra planeación debe ajustarse a los objetivos generales y planes desarrollados por la Dirección General respectiva.

Los planes para el desarrollo de la auditoría son generales por naturaleza. Ellos están basados sobre proyecciones, necesidades de la institución y responsabilidades departamentales. En la ASF todo el equipo de auditoría, los auditores, los jefes de departamento, los subdirectores, los directores, y los directores generales, participa en el proceso de la planeación; ello ayuda a conocer de manera integral el trabajo a desarrollar y los resultados deseados, a incentivar la aceptación de los programas por parte del equipo y por supuesto crear conciencia de los requerimientos de tiempo extra o asignaciones especiales que se hagan necesarios durante la auditoría.

Programación:

La programación es la parte de la planeación en la que se fija la secuencia de las actividades, así como el tiempo requerido para realizarlas.

Los programas son una parte muy importante de la planeación del supervisor de auditoría. Dentro de esta programación deberá incluirse la orientación y asesoría del equipo auditor, en función de sus conocimientos, formación y experiencia.

Recursos:

Otra parte del proceso de planeación es la que refiere a los recursos indispensables para el logro de los objetivos de la auditoría. Como supervisor debemos conducir una variedad de recursos, que incluyen:

Presupuesto: ¿Cuáles son los gastos requeridos para completar las auditorías?, ¿Cuánto ha sido destinado? ¿Se requerirá un entrenamiento especial para el auditor?

Tiempo: ¿Qué fechas tope y horas totales están disponibles para completar las auditorías asignadas? ¿Cómo podemos completar los objetivos de auditoría dentro de esos parámetros?

Gente: ¿Están los miembros del equipo disponibles para completar las asignaciones de auditoría?

Experiencia: ¿Son apropiadas las habilidades técnicas que tiene el grupo?, ¿Cómo pueden ser mejor usadas esas técnicas?

## SUPERVISIÓN

El trabajo de un supervisor de auditoría naturalmente demanda de una mayor experiencia, conocimientos y disciplina que la requerida para el puesto de auditor.

El supervisor de auditoría asume una responsabilidad importante en el efectivo desarrollo de las auditorías, para proporcionar orientación, sugerencias y opiniones útiles que eviten acciones ociosas y costosas.

El supervisor de auditoría debe dar un ordenamiento armónico y acompañar en forma adecuada al grupo de auditores bajo su mando, para el cumplimiento de las revisiones asignadas, fortaleciendo las relaciones interpersonales entre el personal auditor.

El supervisor requiere contar con capacidad de comunicación oral y escrita que le permita transmitir clara, consistente y congruentemente los resultados de auditoría.

El supervisor de auditoría debe también informar correcta y oportunamente a su jefe inmediato y a los responsables de las áreas auditadas, los resultados de la auditoría, los cuales tendrán como finalidad, agregar valor a las operaciones auditadas; así mismo

deberá identificar situaciones especiales tales como posición del auditado ante riesgos residuales, posición frente al fraude, variaciones sobre el plan y otras equivalentes.

Las cualidades y responsabilidades del supervisor deben conjugarse para promover mediante el proceso de la auditoría, mejoras a las áreas revisadas.

La supervisión se entiende como un proceso continuo que comienza en la planeación y termina con el informe final de auditoría.

Para lograr lo anterior es fundamental basar su desempeño de acuerdo a los cánones del proceso administrativo es decir, Planear, Organizar, Dirigir y Controlar el desenvolvimiento de las auditorías y la obtención de sus resultados.

A continuación se enuncian algunas de las principales responsabilidades de un supervisor de auditoría:

- Integrar, archivar, estudiar y actualizar los materiales concernientes a las auditorías por realizar contenidas en los expedientes de auditoría y en los papeles de trabajo.
- Seleccionar y asignar al personal necesario para conducir las auditorías.
- Guiar y orientar al personal.
- Sugerir y en su caso aprobar las modificaciones en los alcances de las revisiones, y los ajustes en tiempos.

Identificar áreas que requieran atención personal.

- Participar con técnicas de control de reuniones para preparar los informes previos y definitivos para aprobación de su superior.
- Intervenir en las reuniones con las áreas auditadas.
- Supervisar a otros auditores, así como mantener relación con las áreas auditadas.
- Monitorear la productividad del grupo de auditoría.
- Llevar a cabo el control de la calidad de las auditorías.

Como supervisores de auditoría, solamente una parte de nuestro tiempo es utilizado para revisar el trabajo que realiza nuestro equipo de auditores, ya que en muchas ocasiones debemos también incorporarnos al proceso de fiscalización en campo o bien supervisar a más de un equipo de auditoría. Por lo tanto, debemos adquirir la habilidad de identificar aquellos aspectos en los que debemos incidir durante nuestra labor, para focalizar nuestra atención sobre aquellos temas que significarán las mayores oportunidades para el éxito del equipo de auditoría.

Existen dos principales formas de entender la participación de las funciones de supervisión: la una mas tradicionalmente empleada, es la que se ha orientado a revisar, reparar, reponer y/o resolver actividades y productos realizados por el personal subordinado; y la otra, que participa con un enfoque preferente hacia el ordenamiento de recursos, actividades y tareas en función de las necesidades de los requirentes, donde incluso se incorporan parámetros de calidad sobre niveles de desempeño y resultados.

Estas dos orientaciones básicamente derivan de las competencias y capacidades tanto del supervisor, como del grado de conocimientos, experiencia y madurez del grupo que se dirige.

En las actividades realizadas por los auditores, son factores importantes la ejecución a tiempo, la competencia profesional y la eficiencia. La parte de nuestro trabajo referida a supervisión, requiere de la utilización de técnicas de delegación, comunicación efectiva, motivación, manejo de conflictos y toma de decisiones, entre otras.

Como de alguna manera ya ha sido expresado, cuando no están dirigiendo revisiones, los supervisores generalmente están ejecutando tareas de información, control y seguimiento. Aunque estas tareas son importantes para el área o persona responsable de la supervisión, no son su principal responsabilidad, ya que su función fundamental es

garantizar la calidad, oportunidad y suficiencia de los resultados del trabajo. Por lo tanto, se deberán desarrollar cualidades que les aseguren su eficacia y efectividad funcional como tal.

Para cumplir los objetivos y tareas establecidos tal como se menciona antes, el supervisor debe realizar los procesos de planeación, organización, dirección y control.

### Planeación

Esta fase está orientada hacia el futuro y comprende:

Decidir qué debe ser alcanzado.

Definir cómo será logrado.

Identificar con qué recursos se deberá contar.

Establecer cuándo se obtendrán los resultados deseados.

La planeación incluye por lo menos:

El establecimiento de objetivos.

La forma de cómo serán logrados esos objetivos.

### Organización

- En esta fase se define la plataforma necesaria para que los planes sean llevados a cabo.
- Señala la estructura jerárquica adecuada que debe tener el área de auditoría para el cumplimiento de sus objetivos.
- Contempla el esfuerzo del personal de auditoría en el desarrollo ordenado de sus actividades, dentro del marco de la estructura de organización establecida por los niveles directivos.
- Comprende la integración adecuada de los recursos humanos, materiales y financieros que serán utilizados en las auditorías a ejecutar según la identificación de requerimientos a resolver y los resultados a alcanzar.

### Dirección

- Decide en función de los propósitos encomendados, los recursos a emplear según sean requeridos y para ello puede valerse de herramientas tales como: tablas de decisiones y de orientación decisoria por escenarios.
- Establece las asignaciones de los grupos de auditoría con base en las revisiones a realizar de acuerdo con las necesidades a resolver y los perfiles de cada auditor.
- Incluye la orientación, asesoría y capacitación del personal de auditoría, sobre aquellos aspectos que mejoren el entendimiento, respecto a los requisitos de la calidad de las revisiones.
- Delega autoridad, comparte la responsabilidad entre el personal que desarrolla las auditorías.
- Se constituye por sus capacidades y resultados en un efectivo líder que coadyuvé al grupo al logro de los objetivos.
- Procura mantener un ambiente de trabajo agradable entre el personal.

### Control

- Se cerciora del cumplimiento de las disposiciones oficiales y da seguimiento a las entregas de información [da seguimiento a la entrega de información por parte de los entes auditados.]
- En Esta fase, monitorea a los miembros del grupo en [la gestión] el desarrollo de su trabajo diario, verificando que se esté desarrollando conforme al programa establecido.
- A través de un proceso constante en fijación de actividades y su monitoreo, mediante el cronograma respectivo, los supervisores de auditoría miden, evalúan, guían el trabajo y aplican las medidas preventivas y correctivas pertinentes para la realización efectiva y eficiente del trabajo.

- Al final de este proceso, el supervisor de auditoría evalúa el trabajo del auditor y brinda su orientación en donde se necesita.

#### Cualidades

Ahora que conocemos las variadas responsabilidades de los supervisores de auditoría echemos un vistazo a aquellas características y cualidades personales que nos ayudarán a ser más eficientes en este rol.

#### Líder

- Como supervisor de auditoría, su principal responsabilidad es lograr que se hagan las cosas a través de otras personas: subordinados, jefes u otros responsables de auditoría.
- El liderazgo tiene lugar a través de interacciones formales e informales entre los supervisores y los demás. Es un proceso continuo que requiere una gran energía y esfuerzo de parte del líder.
- La base de un buen líder es ser comprometido, firme y consistente en las decisiones que se tomen y en las metas que se establezcan.

#### Con experiencia Técnica

- Requiere de habilidad en la aplicación de las normas, procedimientos y técnicas de auditoría para la supervisión de las revisiones.
- Aplicación de los conocimientos suficientes para resolver las diferentes situaciones que se le presenten.

#### Justo y objetivo

- Solución de los conflictos tanto de los auditores como de los auditados de manera imparcial, aplicando juicios profesionales y objetivos. Para que exista un clima de equidad el supervisor debe de reflexionar cuál es su trato con los auditores y auditados, para poder aspirar a un trato similar. La justicia va paralela a la honestidad, toda vez que los individuos responden en este sentido cuando reciben de otras personas actitudes similares.

#### Diplomático

- Se debe contar con una habilidad y trato que en forma sincera exprese sus necesidades de comunicación, a fin de mantener sus relaciones interpersonales satisfactorias tanto con los auditores como con los auditados.

#### Organizado

- Es la capacidad de un supervisor para determinar lo que se deberá hacer, por quién, cómo se agruparán las tareas, quién reportará a quien y quién tomará las decisiones a fin de cumplir con su programa de trabajo en tiempo y forma.
- Es indispensable que el supervisor identifique la cadena de mando óptima para el desarrollo de cada auditoría (autoridad, responsabilidad y unidad de mando)

#### Capacitado e informado

- El supervisor deberá mantener su competencia técnica a través de la capacitación continua, asimismo ejercerá un control permanente sobre el desarrollo de sus auditorías que le permita contar con información oportuna para la adecuada toma de decisiones.

#### Comprensivo

- Se requiere contar con criterios prácticos para entender al personal y estar en condiciones de atenderle en las dificultades que se le presenten y que impacten en el ambiente de trabajo.
- Un factor básico para el logro de auditorías objetivas y productivas es el involucramiento del supervisor con el trabajo de los colaboradores, a fin de identificar y ayudar a resolver cualquier problemática que se presente.

#### Ético

- El comportamiento de los supervisores demanda altos grados de honestidad, objetividad y lealtad, con el objeto de que con su conducta refleje un ejemplo que deberá ser observado por los miembros de su grupo de auditores. Particularmente en el caso de la ASF el comportamiento ético es un factor que impacta directamente en el logro de la Visión Estratégica institucional.

Conocedor de la organización

- Este aspecto es relevante para poder dirigir en forma adecuada cada una de sus revisiones y para emitir recomendaciones a las áreas auditadas que promuevan su mejora operacional.

- Una de las mejores formas de dirigir una auditoría exitosa es realizar reuniones estratégicas y de revisión que generen un ambiente de oportunidades y que promuevan el diseño de proyectos de mejora.

Con habilidad de comunicación

- Por la importancia que tiene colaborar con un grupo de auditores dispuestos a desarrollar en forma puntual sus actividades en beneficio de la institución, el supervisor deberá de tener la actitud de relacionarse con su personal de una manera efectiva, apoyándolo y orientándolo en los casos de conflicto que se le presenten, tanto personales como de trabajo. Esta misma habilidad deberá ser un elemento clave para el trato que se tenga con el personal de las UAA.

- Para lograr una buena comunicación, el supervisor debe cumplir por lo menos tres roles: 1. Observador (recibir información interna y externa, 2. Diseminador (transmite información recibida al grupo de auditoría) y 3. Vocero (proporciona información a los contactos involucrados con el grupo de trabajo –informes, avances)

Con conocimiento de cómo conducir efectivamente y motivar los auditores del grupo

- Sin duda, la motivación es un aspecto importante que en muchos casos no reparamos en ello, sin embargo para poder guiar a los auditores en el cumplimiento de su trabajo es indispensable identificar el carácter y las habilidades de cada uno de ellos, para tener la habilidad de hacerlo sentir importante y útil para el equipo de trabajo.

Hábil en el manejo de los conflictos.

- Los supervisores tienen la responsabilidad de llevar cualquier conflicto que se presente en sus equipos de trabajo a un terreno positivo y de cooperación, eliminando todo tipo de situaciones adversas que puedan afectar el trabajo y enfocando las posibilidades de solución de dichos conflictos en beneficio de los actores del problema.

- No se debe permitir que los conflictos crezcan hasta el punto de hacer necesaria la intervención de un nivel directivo, por lo que es importante que los problemas sean atendidos en forma práctica, directa y decisiva.

- En resumen la administración del conflicto no debe quedar fuera del control del supervisor y por ende que afecte la productividad del personal, por lo que se requiere que su liderazgo sea de alta calidad, aunado a un buen juicio y a un adecuado conocimiento de sus equipos de trabajo.

La supervisión de las diferentes fases de la ejecución de la auditoría comprende:

a) Revisión del programa de auditoría, preparado con base en el resultado del estudio y evaluación del control interno, así como las modificaciones que se hagan durante el desarrollo de la auditoría.

b) Explicación a los auditores, de acuerdo con el grado de experiencia que cada uno tenga de la forma en que debe realizarse el trabajo, los elementos de la organización con que se cuenten para efectuarlo y el tiempo estimado para la realización de las pruebas de auditoría.

c) Presentación de los auditores con el personal del ente auditado con el que van a trabajar y explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar.

d) Vigilancia constante y estrecha del trabajo que están realizando los auditores, y aclaración oportuna de las dudas que les van surgiendo en el transcurso de su trabajo, evitando de esta manera que por falta de solicitud de aclaraciones se vaya a realizar un trabajo que no sea efectivo para el objetivo que se persigue.

e) Control del tiempo invertido para cada uno de los auditores, analizando las variaciones contra el presupuestado. La vigilancia oportuna de estas variaciones puede detectar ineficiencias, o áreas en las que requiera modificar el programa de auditoría.

f) Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo preparados por los auditores de niveles inferiores. Si las pruebas no fueron realizadas satisfactoriamente, se exigirán pruebas adicionales que deben realizarse para completar el trabajo. Esta revisión debe ser fundamentalmente de contenido pero también abarca la forma en que se prepararon los papeles, para dejar constancia del trabajo de supervisión en la forma más efectiva posible.

La supervisión en la etapa de la terminación del trabajo comprende:

a) Revisión final del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse de que estos están completos y de que se ha cumplido con las normas de auditoría.

b) Revisión y aprobación del informe que resulta del trabajo de auditoría realizado. En esta etapa se repasan todos los problemas importantes que se encontraron y que deben estar reflejados en los papeles de trabajo; las soluciones que se les dieron y la forma en que se reflejan en los estados financieros y en el informe.

c) Es recomendable que antes de remitir el informe, una persona ajena al trabajo específico, revise los borradores y ciertos papeles a fin de satisfacerse de que se han cumplido con todas las normas de auditoría y de que la opinión que se pretende emitir está justificada y debidamente amparada por el trabajo realizado. Debe dejarse en los papeles de trabajo evidencia de la supervisión ejercida.

Es indispensable dejar evidencia de la supervisión ejercida, puesto que es necesaria para la supervisión en el nivel inmediato superior, hasta llegar al puesto jerárquico que autoriza el informe de auditoría.

### TOMA DE DECISIONES

Como individuos y más aún como responsables de un equipo de colaboradores, con frecuencia enfrentamos la necesidad de poner en práctica acciones que nos lleven a solucionar un problema o aprovechar una oportunidad, situación que da lugar a la toma de decisiones.

Comencemos por definir el concepto de toma de decisiones:

El proceso de identificar y definir un curso de acción para atacar un problema o aprovechar una oportunidad.

La cantidad de tiempo y esfuerzo que lleva una toma de decisión, debe estar directamente relacionada con la importancia de esa decisión.

### DELEGACIÓN

Sería muy difícil pensar que un solo hombre pueda conocer absolutamente todos los aspectos vinculados a su responsabilidad, así como tampoco resulta factible que ese mismo hombre tenga la posibilidad de controlar todos los detalles que involucran el cumplimiento de las responsabilidades de cada miembro de su equipo. Es por ello que recurrir a la asignación de tareas específicas a algunos colaboradores para obtener la ayuda necesaria en el cumplimiento de las responsabilidades, así como otorgar la autoridad que el cumplimiento de dichas tareas haga necesaria, resulta de gran utilidad; esto es lo que se conoce como delegación.

Los supervisores debemos considerar que la delegación no nos libera de nuestra responsabilidad final. Cuando delegamos asignaciones realmente estamos delegando autoridad; sin embargo, la responsabilidad última por el cumplimiento de dichas asignaciones no puede ser transferida. En este sentido hay que tener presente el principio de que la autoridad se delega y la responsabilidad se comparte.

Para que un proceso de delegación sea efectivo, es necesario que el supervisor establezca los controles necesarios para verificar si se están aplicando los planes y alcanzando los resultados establecidos.

## TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

En general las técnicas para recolección de datos son las comunes a cualquier persona interesada en un conocimiento específico. Particularmente en el caso del auditor externo, éste las emplea para recabar la información y, en algunos casos, para certificar la validez de los datos obtenidos.

A continuación se listan las técnicas de auditoría con enfoque financiero:

### Estudio general

Consiste en la “apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias” con que se constituye la entidad en cuestión y que demandan atención especial.

Respecto a la denominación de esta actividad como “técnica”, se debe considerar que sólo tiene sustento cuando en el estudio se aplican otras técnicas, ya que a través de éstas se hace el acopio de la información requerida.

### Análisis

Para efectos de dictaminación de estados financieros, en la auditoría externa a esta técnica se le define específicamente para su aplicación hacia el análisis de saldos y movimientos; sin embargo, en la connotación con que entendemos los alcances de la auditoría interna en el plano científico, esta técnica es fundamental y sólo podemos apreciar su utilidad bajo el método mayéutico, que es la denominación con que el filósofo griego Sócrates (470-399 a. de C.) definió ese método de investigación que se fundamenta en preguntas para ayudar al individuo a descubrir por sí mismo la verdad.

Por la importancia que se le concede a esta técnica, en párrafos posteriores se presentarán consideraciones adicionales al respecto.

### Inspección

Por un lado los bienes (y los males), y por otro los registros en documentos de validez comercial y/o legal, representan la materialización de actividades y recursos. Esta técnica se aplica precisamente en aquellos casos en que se requiera constatar el registro, la operación o una situación determinada.

### Confirmación

Con esta técnica, se le pide al informante que asiente por escrito los datos solicitados. En el caso de la auditoría externa, generalmente se le solicita a personas ajenas a la empresa y sobre asuntos como transacciones contables, circularización de saldos, etcétera.

### Investigación

El auditor obtiene también una parte de las informaciones que necesita en su trabajo mediante datos que le son suministrados por los propios funcionarios o empleados. Este recurso de auditoría se puede dar de manera formal o informal y la información generada puede registrarse o quedar sólo en la transmisión oral, según los recursos que se apliquen.

Por la importancia que representa la *entrevista* como parte de la investigación, también en párrafos posteriores se abundará al respecto.

### Observación

A través de ella el auditor se da cuenta de modo abierto o discreto de la forma, recursos, hechos y circunstancias con que el personal de la entidad realiza ciertas operaciones.

### Cálculo

En su acepción contable, es la operación aritmética que el auditor efectúa cuando fragmenta o integra registros numéricos de partidas contables.

En el caso de la auditoría interna, adicionalmente se pueden plantear procesos sobre modelos matemáticos para el análisis de tendencias, cálculos probabilísticos, econometría, investigación de operaciones, etcétera.

A partir de la conjunción de dos o más técnicas es como se generan los procedimientos de intervención que preferentemente habrán de ser realizados.

En el caso de la auditoría gubernamental se utiliza como auxiliar la confronta y compulsas, que consiste en entrevistar directamente a los beneficiarios de una obra y/o acción de un Programa de Gobierno y corroborar en todos los aspectos que la información proporcionada sea correcta y real, en su caso puede verificarse la realización física de una obra, para la que el Contador Público puede y debe auxiliarse de expertos en la materia motivo de la fiscalización.

## INTEGRACIÓN DEL EXPEDIENTE DE AUDITORÍA

### **De la obtención de la evidencia:**

Los auditores deberán efectuar las pruebas que permitan obtener las evidencias suficientes y competentes sobre los resultados, con las cuales se fundamentarán las observaciones-acciones determinadas y promovidas, así como la opinión y conclusión de la ASE.

La evidencia debe entenderse como los elementos que permitan comprobar la autenticidad de los hechos realizados en la aplicación de procedimientos y razonamientos de una auditoría que se realice. De ahí la importancia que una documentación por sí sola no representa toda la evidencia que se requiere para apoyar su opinión profesional.

b) *Características de la Evidencia*

Deberá contener los elementos que sustentan la autenticidad de los hechos revisados, la evaluación de los procedimientos aplicados y de los resultados obtenidos, así como la razonabilidad de los juicios empleados.

- **Suficiente.**- Deberá ser la necesaria para sustentar los resultados, conclusiones y recomendaciones. Asimismo, deberá ser objetiva, confiable, fehaciente y susceptible de ser confirmada.
- **Competente.**- Deberá corresponder a los hallazgos de la revisión y tener validez para apoyar las conclusiones, las observaciones, la formulación de acciones legales, la promoción de otras acciones y el fincamiento de responsabilidades resarcitorias
- **Relevante.**- Deberá ser importante, coherente, tener relación lógica y patente con los hechos, para sustentar el dictamen de la auditoría.
- **Pertinente.**- Deberá corresponder al propósito de la auditoría.

## PAPELES DE TRABAJO

La aplicación de los procedimientos de auditoría se hace constar en cédulas de trabajo, las cuales deben contener el soporte documental de la planeación, ejecución, conclusión y supervisión del trabajo.

Las cédulas de trabajo se clasifican de la siguiente manera:

- Cédulas sumarias: contienen la integración de un grupo homogéneo de datos e información que conforman el Concepto a revisar, hacen referencia a las cédulas analíticas e indican la conclusión general sobre el concepto revisado.
- Cédulas analíticas: contienen datos e información detallada del concepto revisado y los procedimientos de auditoría aplicados.

El número de cédulas a utilizar dependerá de la amplitud de las operaciones revisadas y de la profundidad con que sean analizadas. Lo importante es el ordenamiento lógico que se les dé dentro de los expedientes de auditoría y la anotación de la conclusión a la que se llegó.

Los papeles de trabajo contienen claves que permiten enlazar datos y localizar el análisis de esos datos en otras cédulas. Estas claves se conocen como índices, referencias y marcas de auditoría:

- a) **Índices.** Son claves que permiten localizar el lugar exacto de una cédula en el o los legajos de papeles de trabajo. Se sugiere que éstos se anoten con lápiz color rojo en la esquina superior derecha de cada foja.

- b) Referencias. Son el enlace entre cifras o información que aparece en las diferentes cédulas, que se anotan para cruzar los datos.
- c) Marcas. Son señales que se anotan junto a la información registrada por el auditor público para evidenciar las investigaciones realizadas.

Por lo anterior, los auditores públicos deberán contar con los sistemas de índices numéricos, alfabéticos o alfanuméricos que consideren más adecuados, siendo de uso obligatorio y homogéneo para los auditores públicos.

Las reglas generales para la elaboración de las cédulas de trabajo son:

- a) Identificar el Concepto a revisar, la fecha de elaboración de la cédula, iniciales y rúbrica del auditor público que la elaboró e iniciales rúbrica del Jefe de Grupo como evidencia de la supervisión que realizó.
- a) Estar completas y suficientemente detalladas, de tal manera que permitan su inmediata comprensión sin dificultad alguna y sin perder claridad.
- c) Contener fuentes de información, cruces, marcas, referencias y notas.
- d) Ser pulcras, legibles y ordenadas lógicamente.
- e) Ser elaboradas con bolígrafo de tinta negra o mediante impresiones claras de computadora, con el fin de evitar la alteración de su contenido.

Los papeles de trabajo y demás documentos que se hayan generado u obtenido formarán parte del expediente de auditoría, deben integrarse en legajos ordenados de manera lógica, con un índice y ser resguardados de conformidad con las disposiciones normativas del archivo gubernamental.

La documentación que por sus características se clasifique como confidencial o reservada, en términos de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, su Reglamento, Lineamientos Generales para la Clasificación y Desclasificación de la Información de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal y demás ordenamientos legales que sobre el particular se expidan, preferentemente se integrará en un legajo específico.

### **Cédulas de observaciones**

Aquellos resultados en los que se determinen situaciones irregulares o susceptibles de mejora se consignarán en las cédulas de observaciones, mismas que contendrán sus causas y efectos, en su caso, las disposiciones legales y normativas incumplidas, las recomendaciones sugeridas por el auditor para promover su solución y, cuando proceda, el monto fiscalizable y fiscalizado, por aclarar y/o por recuperar.

La importancia de la cédula de observaciones radica en el planteamiento claro y preciso de la problemática detectada, del origen de la misma y de las recomendaciones para su solución.

### **Acta de Cierre de Auditoría**

Los resultados de las auditorías se dan a conocer al ente auditado mediante el informe de auditoría respectivo; no obstante habrá ocasiones en las que dichos resultados se les darán a conocer mediante actas administrativas.

En tal virtud, cuando los responsables de atender las recomendaciones de las observaciones determinadas se negaran a firmarlas, podrán realizarse actas de cierre de auditoría en las que se harán constar los motivos por los que no fueron firmadas las observaciones, así como las declaraciones del auditado y de los auditores, anexando las cédulas de observaciones.

Los papeles de trabajo se clasifican en:

**A. Expediente continuo de auditoría o archivo permanente.**

Está integrado por un conjunto de documentos y cédulas que se localizan en uno o varios legajos especiales y sirve de apoyo en auditorías posteriores; su consulta evita que se duplique la transcripción innecesaria de cédulas, por lo que su conformación inicia desde la etapa de planeación de la auditoría, al obtener información general de las áreas susceptibles a evaluar, (direcciones de área) como: la estructura orgánica, funciones, procesos, sistema legal, fiscal y de información; incorporando los objetivos de auditoría y el programa específico de revisión.

**B. Expediente de papeles de trabajo actuales.**

El auditor deberá elaborar los papeles de trabajo en el momento en que se realice la revisión y sirven para:

- Construir una prueba de validez de la opinión plasmada en el informe de auditoría.
- Respalda el avance del programa de auditoría y el logro de los objetivos de la revisión.
- Determinar el grado de eficiencia, eficacia, economía y efectividad del trabajo realizado.

**Características de las cédulas de auditoría.**

**Completa.-** Que incluya el desahogo de los procedimientos aplicados, la totalidad de las observaciones encontradas, la conclusión a que se llegó, la fuente de datos, marcas e índices, así como el cruce o conexión con otras cédulas.

**Que se entienda.-** Deberá ser de fácil interpretación al enfoque de la revisión, de los procedimientos que se aplicaron, así como su alcance y el motivo de aplicar determinados procedimientos, los resultados que se obtuvieron, si estos constituyen irregularidades o deficiencias y las pruebas que lo respaldan.

**De fácil lectura.-** Debe incluir los datos por orden de importancia e identificables y escribir con letra legible, a fin de facilitar la lectura.

**Objetiva.-** Se tiene que asentar únicamente los hechos y cifras que consten efectivamente en los registros contables o en la documentación comprobatoria que demuestre el resultado de la aplicación de los procedimientos efectuados, si contienen las cédulas suposiciones, sospechas o consideraciones personales se indicarán claramente en la misma situación.

**Estructura o elementos que integran las cédulas de trabajo**

Las cédulas de auditoría deben contener datos que permitan conocer de manera clara y precisa qué se revisó y cuáles fueron los resultados obtenidos, sus componentes son:

**Encabezado.-** Incluye los datos de identificación que deben anotar en la parte superior de las cédulas y contiene los siguientes datos:

- Nombre del área sujeta a revisión.
- Nombre específico del rubro, concepto u operación a revisar.
- Nombre específico del procedimiento.
- Tipo de cédula que se elabora.
- Iniciales del auditor que elaboró la cédula.

- Iniciales del auditor que supervisó la cédula.

## EL EXPEDIENTE DE AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN

El expediente de auditoría es el conjunto de cédulas de trabajo donde se registran, sustentan y presentan los análisis derivados de la aplicación de los procedimientos de auditoría, que permiten respaldar y comprobar los resultados de las revisiones practicadas por los servidores públicos, y en su caso, por los profesionales de auditoría independientes contratados y habilitados para tal fin, así como la información y la documentación proporcionada por la entidad fiscalizada u otra instancia, y la generada por la propia Auditoría Superior, en el curso de la auditoría.

Serán considerados papeles de trabajo, los documentos y las cédulas generadas por los servidores públicos en los procesos de planeación y desarrollo.

### Objetivos del expediente de auditoría

Los objetivos del expediente de auditoría son los siguientes:

- Constituir la evidencia documental, ante cualquier instancia administrativa o legal, de la aplicación de los procedimientos de auditoría para alcanzar el objetivo y resultados de la revisión; así como la opinión emitida.
- Integrar y organizar la evidencia documental y escrita de la planeación y el desarrollo de la auditoría.
- Facilitar la revisión, supervisión y evaluación del trabajo de auditoría.
- Proporcionar elementos para efectuar revisiones subsecuentes y para dar continuidad a los procesos de Seguimiento de las Observaciones-Acciones Emitidas y de Fincamiento de Responsabilidades Resarcitorias.

### Reglas de ejecución para la integración del expediente de auditoría

En el Lineamiento para la Integración de los Expedientes de Auditoría se disponen las siguientes reglas para la integración del expediente:

- 1) Todos los procedimientos aplicados deben estar documentados con los papeles de trabajo correspondientes.
- 2) Las cédulas de trabajo en sus diferentes modalidades deben contener los datos requeridos en cada uno de los formatos previamente establecidos y deben elaborarse con claridad, pulcritud y exactitud.
- 3) Las cédulas de trabajo deben acompañarse de la documentación suficiente, competente, relevante y pertinente obtenida por medio de la inspección, observación, investigación y confirmación para sustentar el análisis realizado, misma que puede ser presentada en cualquier medio, impreso o magnético; salvo aquellos casos en los que, por su alcance, sólo se vierte el análisis realizado señalando en ellas la fuente de información.
- 4) Las cédulas de trabajo (sumarias, analíticas, subanalíticas y de resultados deben ser elaboradas con tinta o en computador e integrarse a los Expedientes de Auditoría. Para uniformar su elaboración, se aplican los formatos genéricos previamente establecidos.
- 5) Para referenciar la información de una cédula de trabajo o un documento con otro, deben establecerse cruces, los cuales se anotarán tan cerca como sea posible de los datos, cifras, conceptos u observaciones. Tratándose de medios magnéticos se hará la referencia en la cédula de trabajo correspondiente.

- 6) Los índices, cruces, marcas y llamadas de auditoría utilizados en las cédulas de trabajo, deben consignarse en color rojo, o en su caso, mediante el uso de la computadora.
- 7) El significado de las marcas y llamadas de auditoría debe quedar registrado dentro de la misma cédula.
- 8) Los servidores públicos deben utilizar e integrar a los Expedientes de Auditoría, los formatos establecidos para el efecto, y los demás que establezcan sus lineamientos técnicos respectivos.
- 9) Los formatos que se generen dentro de los procesos de: Planeación y Desarrollo, deberán contener la siguiente leyenda “Este documento forma parte de un expediente clasificado como reservado”.
- 10) Las fechas reales de los formatos que se anexan al Expediente de Auditoría deben coincidir con las que se incorporen al sistema de programación y control de auditorías.
- 11) Es responsabilidad de los servidores públicos la guarda y custodia de los expedientes de las auditorías a su cargo.
- 12) Los Expedientes de Auditoría se deberán integrar físicamente con los legajos que se requieran, con base en el volumen de documentos elaborados y recopilados en la revisión practicada.
- 13) Las copias simples y fotostáticas de documentos recopilados que se incorporen a los legajos de los Expedientes de Auditoría y que constituyan evidencia en la detección de presuntas irregularidades que afecten al Estado en su Hacienda Pública Federal o Estatal, o al patrimonio de las entidades fiscalizadas, que no se hayan aclarado durante el proceso de auditoría, deberán certificarse por el servidor público facultado para tal fin, de acuerdo a la normativa aplicable de la entidad fiscalizada, o en su defecto, por notario público.

### **Estructura del expediente de auditoría**

Por cada auditoría deberá integrarse un expediente, en un archivo denominado Continuo, con el soporte documental de los resultados obtenidos en el desarrollo de la revisión. Asimismo, podrá integrarse un archivo de carácter Permanente, con información de la entidad fiscalizada, para utilizarse como base para auditorías posteriores.

### **Archivo continuo**

El archivo continuo se integrará en el orden siguiente:

1. La Portada en cada legajo del expediente.
2. El Índice General de la revisión, en el primer legajo y, en los legajos subsecuentes, el Índice particular.
3. La versión definitiva del Informe de Auditoría.
4. Los documentos que sustentan la planeación de los trabajos de auditoría:
  - La Propuesta de Revisión autorizada.
  - El Programa de Actividades para el Desarrollo que incluya las actividades de supervisión.

5. Los oficios y actas administrativas que sustentan la formalización de los trabajos de auditoría:

- Oficio de Notificación a las Entidades o Municipios Fiscalizados sobre su inclusión en el Programa Anual de Auditorías.
- Oficio de Orden de Auditoría.
- Acta de Formalización e Inicio de Ejecución de Auditoría.
- Oficio de Aumento, Disminución o Sustitución de Personal Actuante, en caso de aplicar cambios en el grupo de auditoría comisionado.
- Oficio de Solicitud de Documentación Complementaria, en caso de que en la ejecución se requiera solicitar documentación adicional para complementar el análisis.
- Cédula de Integración del Alcance de la Auditoría
- Oficio de Notificación de Reunión de Presentación de Resultados Preliminares, en su caso.
- Oficio de Notificación de Reunión de Conclusión de los Trabajos de Auditoría y Presentación de Resultados Finales.
- Acta Administrativa de la Reunión de Presentación de Resultados Preliminares, en caso de que haya sido realizada reunión de presentación de resultados preliminares.
- Acta de Conclusión de los Trabajos de Auditoría y Presentación de Resultados Finales.
- Oficios: comunicaciones que se generen en el desarrollo de la auditoría entre la entidad o Municipio fiscalizado y la ASE.
- Acta Administrativa Circunstanciada de Auditoría, en caso de aplicar por obstaculización de la entidad fiscalizada o por incumplimiento a la entrega de información solicitada.

6. Los documentos que sustentan el desarrollo de la auditoría:

- La Guía de Auditoría.
- El análisis realizado de la Evaluación de Control Interno que acredite los métodos utilizados y que comprende, en su caso, el cuestionario de control interno.
- Las Cédulas de Trabajo, ordenadas progresivamente conforme a los procedimientos de auditoría aplicados, y el soporte documental:
- Cédulas Sumarias
- Cédulas Analíticas
- Cédulas Subanalíticas

- Cédulas de Resultados, en caso de que se haya optado por su elaboración para anexarse al Acta Administrativa de la Reunión de Presentación de Resultados Preliminares o al Acta de Conclusión de los Trabajos de Auditoría y Presentación de Resultados Finales.
- Informe de Supervisión.
- Oficio de Orden de Visita Domiciliaria, en caso de haberse requerido la realización de visita domiciliaria para inspección o compulsas.

### **Archivo permanente**

El archivo permanente continuo se integrará con los documentos siguientes:

- El marco jurídico de la entidad fiscalizada que incluya entre otros, leyes, reglamentos, normas y acuerdos aplicables a los programas bajo la responsabilidad de la entidad fiscalizada.
- La estructura orgánica autorizada y funcional de la entidad fiscalizada, el catálogo de puestos, perfil de puestos, tabulador de sueldos, entre otros.
- Los manuales de organización y procedimientos vigentes y autorizados de la entidad fiscalizada.
- Los estados financieros.
- Otros documentos (correspondencia importante de la entidad fiscalizada, actas, informes, etc.)

También Se utilizaran los índices, cruces y marcas como lo marcan las normas de auditoría.

## **EL INFORME DE AUDITORÍA**

El informe es el documento que señala los hallazgos del auditor, así como las conclusiones y recomendaciones que han resultado con relación a los objetivos propuestos para el examen de que se trate.

Al término de cada intervención, el titular de la instancia de control lo presentará a la autoridad competente, por escrito y con su firma.

En la presentación de informes de auditoría se considerará la forma, el contenido y la distribución de los mismos, con suficiente información respecto de la magnitud e importancia de los hallazgos, su frecuencia con el número de casos o transacciones revisadas y la relación que tengan con las operaciones del ente. El informe debe ser oportuno, completo, exacto objetivo, convincente, claro, conciso y útil.

El informe de auditoría debe contener la declaración formal del auditor de haber desarrollado su trabajo de conformidad con las Normas Generales de Auditoría Pública y con los procedimientos supletorios o, en dado caso, hacer constar que así está reflejado en papeles de trabajo.

El informe se constituye de cinco elementos, mismos que se esquematizan a continuación:

1. Oficio de Envío (Informe Ejecutivo)
2. Carátula del Informe
3. Índice

4. Cuerpo del Informe
5. Cédulas de Observaciones

El objetivo del informe va más allá de evidenciar los errores o deficiencias, también destaca aquellos aciertos que fueron identificados. En este sentido, debe hacerse referencia a los elementos de éxito que permitieron la consecución de los objetivos.

Las normas de INTOSAI, expuestas anteriormente tiene en su capítulo 4 una explicación amplia respecto del Informe de Auditoría.

## SEGUIMIENTO A OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES

El seguimiento consiste en la revisión y comprobación de las acciones realizadas por el auditado para atender, en tiempo y forma, las recomendaciones propuestas en las cédulas de observaciones.

Se debe dar en forma posterior al levantamiento del Acta de fin de auditoría, la Ley establece plazos marcados para el caso de las observaciones, que sirven para defensa y presentación de pruebas para el desvanecimiento de las mismas y evitar así la aplicación de sanciones, no obstante, en caso de que en base a criterio y juicio del auditor y/o de la legalidad invocada, las pruebas no sean suficientes, se fincan responsabilidades y se determinan sanciones que pueden ser administrativas, económicas y en su caso culminar en la presentación de querellas penales.

En el caso de recomendaciones, no existen plazos determinados, pero por regla general se incluyen en el siguiente programa de fiscalización el seguimiento debido, para corroborar que las recomendaciones fueron atendidas. En el supuesto de haber hecho caso omiso a dichas recomendaciones se incurre en situación de observación, cayendo en el supuesto anteriormente establecido.

En todo caso el seguimiento tiene como objetivo Verificar que las áreas auditadas atiendan, en los términos y plazos acordados, las recomendaciones preventivas y correctivas planteadas en las cédulas de observaciones de los informes emitidos en auditorías anteriores e informar el avance de su solventación.

### **Aspectos a considerar**

Para el seguimiento de las recomendaciones, los auditores públicos recopilarán y registrarán datos, analizarán la información y evaluarán los resultados, así como aplicarán los procedimientos de auditoría que consideren necesarios para contar con la evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante con la que sustenten sus conclusiones.

### **Cédulas de seguimiento**

Las cédulas de seguimiento hacen referencia al avance en la atención de las recomendaciones hechas por el auditor y si las acciones implantadas por el área auditada permitieron la solución de la problemática.

## CONCLUSIONES

La auditoría gubernamental y/o la Fiscalización es un área de trabajo del Contador Público muy amplia y poco explorada para el prestador de servicios independiente, pero no por eso deja de ser muy interesante.

Actualmente y en base a la nueva Ley de Contabilidad Gubernamental y la Ley de Armonización Contable las bases contables en el sector gubernamental cambian permitiendo mejorar la forma de contabilización, estableciendo postulados básicos que coadyuvan a que las cifras presentadas reflejen más claramente los resultados de la administración pública.

Esto abre las puertas a que la fiscalización determine más claramente y en base a resultados, la calificación de la gestión gubernamental.

Por otro lado, la adhesión de nuestro país a la INTOSAI abre las puertas a normas y lineamientos internacionales, que otorgan un amplio marco conceptual de la auditoría gubernamental y que permiten que el profesional en el área de fiscalización gubernamental pueda, en un momento dado no solo interpretar datos en México, sino también al nivel internacional.

No obstante lo anterior es necesario que todas las Entidades de Fiscalización Superior emitan sus propias normas que sirvan de base al trabajo de fiscalización.

## GLOSARIO

**Auditoría técnica y de gestión:** la actuación de la ASF sólo está limitada por los principios que le han sido señalados en la normatividad vigente: anualidad, posterioridad, reserva y secrecía de la información respecto de sus actuaciones. En cuanto a la autonomía de gestión, implica que la Auditoría Superior de la Federación puede gestionar, proponer, ejercer y aplicar su presupuesto, así como definir su estructura burocrática, el régimen jurídico de su personal, así como los procesos de selección, ingreso y promoción de su personal.

**Celeridad:** Prontitud, rapidez, velocidad.

**Cuenta pública:** Conjunto de documentos que contienen los estados contables, financieros, patrimoniales, presupuestales, programáticos y de otro orden del Estado, Municipios y sus entidades, así como la información estadística pertinente.

**EFS:** Entidad de Fiscalización Superior, cualquier órgano encargado de la fiscalización en los Estados, adscrito al Poder Legislativo.

**Eficacia:** Es la capacidad de alcanzar el efecto que se espera o se desea tras la realización de una acción.

**Eficiencia:** Uso racional de los medios para alcanzar un objetivo predeterminado, es decir, cumplir un objetivo con el mínimo de recursos disponibles y tiempo.

**Fincamiento de responsabilidades:** Procedimiento para sustentar con datos y testimonios sobre la responsabilidad de una persona en Actos, Hechos u omisiones detectadas.

**Fiscalización:** se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía

**INTOSAI:** es la organización central para la fiscalización pública exterior. Es un organismo autónomo, independiente y apolítico.

**Irregularidad:** Desviación a las normas establecidas. Es algo que no está sometido a las reglas o realizado de forma contraria a las mismas.

**Irrestringido:** Sin límites establecidos.

**Legalidad:** principio fundamental del Derecho público conforme al cual todo ejercicio del poder público debería estar sometido a la voluntad de la ley de su jurisdicción y no a la voluntad de las personas.

**Recomendaciones:** Consejo y/o advertencia que sobre acciones que de no corregirse pueden causar daños al erario público y en su caso pueden ser motivo de sanciones.

**Resarcitoria:** Acción de repetición y proceso de responsabilidad fiscal. Mecanismo procesal que procede en caso de menoscabo al patrimonio público por pago de condena proveniente de sentencia judicial por la conducta dolosa o gravemente culposa de un servidor público en ejercicio de gestión fiscal. Es la acción de indemnizar, reparar, compensar un daño, perjuicio o agravio.

**Sanción:** consecuencia o efecto de una conducta que constituye infracción de una norma jurídica.

**Sancionatoria:** acto administrativo mediante el cual se castiga una irregularidad y/o conducta, después de un proceso, mediante sentencia que demuestre la culpabilidad de un hecho meritorio de sanción.