

ISSAI 5800

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

INTOSAI



Guía sobre auditorías cooperativas

Tabla de Contenidos

1	INTRODUCCIÓN	3
1.1	Formato de la Guía	3
1.2	Objetivo de la Guía	3
1.3	Definiciones	4
2	INICIO DE LA AUDITORIA.....	7
2.1	Objetivo de la cooperación de auditoría	7
2.2	Decisión de una auditoría cooperativa.....	8
2.2.1	Selección del tema para la auditoría.....	9
2.2.2	Selección de las EFS para la auditoría	10
2.2.3	Selección de una tipo de auditoría adecuada.....	11
2.3	Confidencialidad.....	12
2.4	Acuerdo formal en una cooperación de auditoría	14
3	SECUENCIA DEL TRABAJO DE AUDITORÍA.....	14
3.1	Preparación de auditoría	14
3.2	Implementación de la auditoría.....	19
3.3	Presentación de informe de auditoría.....	22
4	EVALUACIÓN Y COOPERACIÓN DE LA AUDITORÍA POSTERIOR.....	23
4.1	Revisión de la auditoría realizada	24
4.2	Evaluación posterior de la cooperación de auditoría	24
4.3	Continuación de la cooperación de auditoría.....	25

1 Introducción

En los últimos años, la cooperación entre las entidades fiscalizadoras superiores se ha ampliado de manera considerable. El impulso de este desarrollo fue ampliamente proporcionado por la INTOSAI mediante sus congresos, comités permanentes, grupos de trabajos, reuniones, seminarios y, en el periodo más reciente, por el apoyo de la Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI. En muchos casos, la cooperación también fue el resultado de iniciativas bilaterales y regionales, mediante las cuales las entidades fiscalizadoras superiores pusieron en marcha el lema de la INTOSAI que dice el intercambio de experiencia nos beneficia a todos.

Las contribuciones individuales a esta Guía, solicitadas a todas las entidades fiscalizadoras superiores muestra claramente el alcance de las actividades de cooperación que existen actualmente. Esto prueba que las entidades fiscalizadoras superiores pretenden cumplir los desafíos que surgen del cambio global, al identificar e implementar nuevas formas de organización y gestión efectiva para ellas mismas. La presente Guía busca ser una contribución para lograr el objetivo que la comunidad internacional de entidades fiscalizadoras superiores puedan jugar un rol mucho más esencial en la mejora de gestión de *recursos* públicos.

1.1 Formato de la Guía

La estructura de la Guía refleja los pasos sucesivos de una misión de auditoría. Aborda los pasos de preparación, implementación y evaluación del ejercicio de auditoría. Además, proporciona consejos y recomendaciones para cada una de las fases. Las explicaciones relevantes de cada ítem no pueden y ni pretenden abordar la totalidad de las interrogantes que puedan surgir al momento de realizar una auditoría, por parte de varias entidades fiscalizadoras superiores. Por ejemplo, en esta Guía sería imposible considerar la variedad del marco legal nacional bajo el cual funciona la entidad fiscalizadora superior. Sin embargo, habría una mayor probabilidad de que la Guía aborde las preguntas clave para que sean respondidas por los participantes de una auditoría cooperativa¹.

1.2 Objetivo de la Guía

La Guía busca brindar a las entidades fiscalizadoras superiores una herramienta para preparar, implementar y hacer seguimiento a las auditorías bilaterales y multilaterales. Durante la planificación conjunta de dichas auditorías, la guía alertará a todos los participantes sobre los temas importantes que se necesitan aclarar y acordar como prerrequisito para lograr que la auditoría sea un éxito. El acuerdo formal de auditoría y la lista de cotejo sirven de manera particular para dicho propósito. Aun cuando la Guía no pueda garantizar que la auditoría sea un éxito para todos los participantes, puede ayudar a evitar potenciales obstáculos. El beneficio que puede brindar

¹ Para el desarrollo de esta guía se utilizaron los siguientes documentos como base referencias: “Cooperation Between Supreme Audit Institutions – Tips and Examples for Cooperative Audits”, 2007; ISSAI 5140: “Formas de colaboración de las EFS en la auditoría de acuerdos internacionales sobre medio ambientes”

la Guía depende parcialmente de las lecciones aprendidas por las entidades fiscalizadoras superiores que las aplican.

1.3 Definiciones

Considerando el entorno internacional en el que se va a utilizar la Guía, pareciera obvio comenzar por definir algunos de los conceptos que se trataran más adelante. Esto es para evitar potenciales malentendidos que puedan surgir en la futura cooperación de varias entidades fiscalizadoras superiores.

Tipo de auditorías cooperativas²

Las auditorías cooperativas entre dos o más entidades fiscalizadoras superiores pueden dividirse en tres tipos: auditoría paralela/concurrente, coordinada y conjunta (ver figura 1).

- **Misión de auditoría paralela/concurrente:** Se toma la decisión para realizar auditorías similares. La metodología y el enfoque de la auditoría se pueden compartir. La auditoría se realiza más o menos simultáneamente por dos o más entidades de auditoría autónomas, pero con un equipo de auditoría independiente cada uno. Usualmente informan únicamente a su propio ente rector y sólo sobre asuntos dentro de su mandato.

Para este tipo de auditoría, se puede mencionar la auditoría realizada entre el 2006 y el 2009 por 12 EFS de EUROSAI (Bulgaria, Republica Checa, Macedonia, Alemania, Rumania, Eslovaquia, Eslovenia, Turquía, España, Suiza, Ucrania y Polonia). Todas ellas firmaron un acuerdo de cooperación y el marco legal de trabajo que se consideraría por todas las EFS en su enfoque de auditoría. El objetivo de la auditoría fue evaluar el desempeño de los programas/medidas seleccionadas para promover el empleo de las personas con discapacidad.

Otra auditoría es la realizada entre el 2008 y el 2012 en donde las EFS de República Checa y Alemania acordaron realizar una auditoría paralela acordaron realizar auditorías paralelas, tanto de contratos de construcción otorgados a nivel de la Unión Europea como de prevención de corrupción. Esta auditoría se enfocaba en la aplicación de la ley de contrataciones de la Unión Europea trasladadas a las leyes nacionales y la prevención de corrupción en los contratos de construcción de edificios y construcción de carreteras y/o infraestructura de transporte. La auditoría también cubría a los contratos concedidos bajo el ámbito de la Unión Europea, con una visión a la prevención de corrupción.

² Ver INTOSAI, How Supreme audit institutions May Co-operate on the Audit of International Environmental Accords, 1998; INTOSAI, Cooperation between Supreme Audit Institutions – Tips and Examples for Cooperative Audits, 2007. Introducción, p. 1.

- **Misión de auditoría coordinada:** Una auditoría coordinada es, ya sea una auditoría conjunta con informes de auditoría independientes, dirigidos a sus autoridades de la entidad fiscalizadora superior, o una auditoría paralela con un único informe, adicional a los informes nacionales independientes.

Como ejemplo, se podría mencionar la auditoría coordinada que se realizó entre el 2007 y el 2008 por las EFS de Ucrania, Alemania, Países Bajos, Polonia, Federación Rusa, Eslovaquia, Suiza, Estados Unidos de América y la Corte Europea de Auditores en relación al Fondo para el Refugio de Chernóbil.

El objetivo de la auditoría fue establecer el estado actual de los asuntos relacionados al apoyo legal, organizacional y financiero para cerrar la Planta Central Nuclear de Chernóbil y transformar la Unidad 4 de la central destruida en un sistema ambientalmente seguro, cumpliendo con el Plan de Implementación del Refugio.

- **Misión de auditoría conjunta:** Se comparten las decisiones clave. La auditoría es realizada por un equipo de auditoría compuesto por auditores de dos o más entidades fiscalizadoras autónomas. Usualmente dicho equipo es quien prepara un único informe conjunto para ser presentado ante sus respectivas entidades rectoras.

Para este tipo de auditoría, existe un ejemplo de esta Guía podría proporcionar a las potenciales EFS interesadas en realizar una auditoría conjunta. Esta se refiere a la auditoría realizada por la EFS de Países Bajos y la EFS de Bélgica entre los años 2007-2008. Ambas EFS celebraron un acuerdo para realizar una auditoría conjunta sobre la revisión de calidad en la educación superior de sus países.

En su examinación conjunta encontraron que la revisión de calidad en la educación superior tanto de los Países Bajos como de Bélgica estaba altamente desarrollada. Sin embargo, el funcionamiento del aseguramiento de la calidad en las instituciones educativas en sí podía ser mejorado en varios aspectos. Cinco años después ambas EFS realizaron una auditoría de seguimiento para verificar si sus recomendaciones se habían cumplido.

Niveles (Jerarquía) de Gestión

En una auditoría cooperativa, las entidades fiscalizadoras superiores participantes deben realizar diferentes funciones. Las tareas deben coordinarse en los equipos nacionales o equipos en común, se debe realizar el trabajo de campo, elaborar los informes y tomar decisiones. Las funciones son realizadas por aquellas personas que, aun cuando tengan diferentes labores dentro de la jerarquía de cada entidad fiscalizadora superior, tienen similares tipos de trabajo. Para propósitos de esta Guía, se definen los siguientes niveles:

Los roles y responsabilidades se asumirán dependiendo de las entidades fiscalizadoras superiores participantes.

- Primer nivel: La alta dirección, como el auditor general, (primer) presidente o adjuntos.
- Segundo nivel: jefes de divisiones, departamentos, gerentes de línea.
- Tercer nivel: Jefes de unidades de auditoría, secciones
- Cuarto nivel: auditores seniors / auditores
- Quinto nivel: otros empleados.

El éxito de la auditoría dependerá del compromiso de cada una de las partes involucradas, y particularmente de la alta dirección (Primer nivel).

Comités

Cuando se realizan las auditorías cooperativas, es importante contar con los comités/partes responsables de la toma de decisiones y del seguimiento a todo el proceso.

Todas las entidades fiscalizadoras superiores representantes de cada comité serán asignadas a la firma del acuerdo estándar o durante la preparación de la auditoría, mediante documento oficial.

Dependiendo del tipo de auditoría cooperativa, las EFS participantes podrían constituir los siguientes comités:

- **Comité de coordinación:** Este es un órgano que coordina el trabajo cooperativo mediante una auditoría paralela o coordinada. Los miembros del comité comparten sus opiniones sobre las auditorías y acuerdan el enfoque que se adoptará. Comunican la información necesaria para la toma de decisiones a las autoridades de las entidades fiscalizadoras superiores participantes y representan las decisiones de los responsables frente a las otras entidades fiscalizadoras superiores. Los miembros de dicho comité pueden ser auditores experimentados (Cuarto nivel) o de mayor nivel.

Alternativamente, las EFS participantes podrían elegir a una de las EFS como Coordinadora, a fin de que tenga la responsabilidad de hacer cumplir el programa de auditoría (por ejemplo los hitos, programación).

- **Comité directivo:** Este es un órgano que monitorea y controla las actividades del equipo de auditoría en el curso de una auditoría conjunta. Este órgano toma todas las decisiones sobre la auditoría cooperativa en la medida que los líderes de la auditoría no estén autorizados a tomarlas. Al mismo tiempo, los representantes se mantienen en comunicación con sus respectivas entidades fiscalizadoras superiores. Es aconsejable que los miembros tengan la autoridad para tomar las decisiones dentro de sus organizaciones (Tercer o mayor nivel)

Tipo de informes

En principio, existen dos formas diferentes en las que las entidades fiscalizadoras superiores podrían informar sobre los resultados de una auditoría cooperativa.

- **Informe conjunto (auditoría conjunta):** Las entidades fiscalizadoras superiores realizan un informe conjunto, que incluye los hallazgos, conclusiones y recomendaciones desarrollados por la auditoría y las pone a disposición de los entes rectores respectivos y las instituciones nacionales. El informe se puede redactar en uno o varios idiomas.
- **Informe conjunto (auditoría coordinada):** Las entidades fiscalizadoras superiores participantes realizan un informe conjunto, en base a los informes nacionales, siempre que corresponda. El informe conjunto incluye algunos o todos los hallazgos, conclusiones y recomendaciones representadas conjuntamente por las entidades fiscalizadoras superiores. El informe conjunto estará disponible al parlamento o entes rectores apropiados, y de ser posible, según el marco legal, a las partes interesadas, como algo complementario a los informes nacionales de ser conveniente. El informe se puede redactar en uno o varios idiomas.
- **Informe nacional de auditoría (auditoría coordinada / concurrente o paralela):** Las entidades fiscalizadoras superiores participantes producen informes nacionales independientes. Estos incluyen los hallazgos, conclusiones y recomendaciones desarrollados por la auditoría nacional, complementadas, de ser posible, por los resultados de las auditorías de otras entidades fiscalizadoras superiores participantes. Los informes podrían tener estructura idénticas o ser similares únicamente en algunas partes. Dichos informes están a disposición de las entidades nacionales.

2 Inicio de la auditoría

2.1 Objetivo de la cooperación de auditoría

La Declaración de Lima (Art. 15) señala justamente que el compartir información y experiencias a nivel internacional es un medio efectivo para ayudar a las entidades fiscalizadoras superiores a cumplir sus tareas.

Esto implica compartir las lecciones aprendidas así como la capacitación de los auditores y consultoría sobre los métodos de auditoría. Mientras que las consideraciones se necesitan hacer a los diferentes marcos legales y económicos de cada nación, es posible utilizar la experiencia ganada por otros, como una base para llegar a conclusiones sobre las mejoras potenciales del país de uno mismo y las mejores coordinaciones para el ejercicio de las funciones de auditoría propias. Este enfoque también podría ayudar a prevenir que se repitan errores sistémicos ya detectados en otras entidades fiscalizadoras superiores.

La cooperación internacional contribuye a la capacitación de los auditores que cada vez más se han convertido en un esfuerzo internacional que brinda la oportunidad de familiarizarse entre sí con los nuevos métodos de trabajo. Al mismo tiempo, ofrece la oportunidad de definir de manera inequívoca y clara el significado de los términos técnicos individuales (terminología) en los varios idiomas.

Las entidades fiscalizadoras superiores han trabajado de manera conjunta de distintas maneras. De manera regular, mediante las auditorías paralelas o coordinadas, que involucran el compartir información. Las misiones de auditoría conjunta han sido menos frecuentes; fueron realizadas por Argelia, Chipre, Indonesia³, Lituania, Maldivas, Mozambique, Peru, Eslovenia y Venezuela.

La cooperación en una auditoría es normalmente necesaria cuando una entidad fiscalizadora superior realiza una auditoría que requiera trabajo de campo en el extranjero. Como norma, las entidades fiscalizadoras superiores no están obligadas a llevar a cabo trabajo de campo fuera del territorio de su país, por ejemplo, los beneficiarios en el extranjero, sin el consentimiento del otro país involucrado. En algunos casos, la ley autoriza, sujeto a condiciones específicas, a solicitar el apoyo de instituciones extranjeras de auditoría.

2.2 Decisión de una auditoría cooperativa

Las respuestas al cuestionario distribuido por el grupo de trabajo (ver anexo 1) indica que, además del interés fundamentas de la cooperación bilateral y multilateral, existe una amplia variedad de motivos subyacentes. Las auditorías cooperativas podrían mejorar la relación existente entre las entidades fiscalizadoras superiores; y podrían fortalecer las redes informales.

La cooperación entre las entidades fiscalizadoras superiores no es un desperdicio de tiempo, sino una necesidad de mantenerlas efectivas, dado que promueve el *benchmarking* y el desarrollo de las mejores prácticas en todas las instituciones involucradas⁴. Sirve para el desarrollo y mejora del conocimiento profesional general de los auditores del sector público. El compartir las lecciones aprendidas, el conocimiento y la metodología en las áreas de interés de las entidades fiscalizadoras superiores se mencionaron, con frecuencia, como un motivo. Las entidades fiscalizadoras superiores desean revisar sus prácticas existentes y compararlas con las buenas prácticas y normas internacionales. En algunos casos, este conocimiento es en verdad un ejercicio de auditoría que ya está en marcha. El Grupo de Trabajo sobre Auditoría del Medioambiente de la INTOSAI ha mencionado los siguientes objetivos principales:

³ Indonesia a través de la participación en la Corte de Cuentas - nota: la CdC fue titular de UNBOA– Los auditores de BPK RI participaron de manera activa. Los auditores utilizaron normas de auditoría de las Naciones Unidas.

⁴ El document de debate del Tema I del XVIII INCOSAI, sobre las posibilidades de la cooperación bilateral y multilateral entre las entidades fiscalizadoras superiores (EFS). Autor: Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido.

- Apoyar a las entidades fiscalizadoras superiores a desarrollar un entendimiento sobre los problemas específicos conectados con la auditoría del medio ambiente.
- Facilitar el intercambio de información y experiencias en este campo;
- Publicar lineamientos metodológicos y otra información útil para las entidades fiscalizadoras superiores (como por ejemplo las recomendaciones en el alcance y los métodos de auditoría del medio ambiente).⁵

En la actualidad, la principal razón es, probablemente, la necesidad de trabajar las soluciones para los desafíos internacionales, como por ejemplo los temas ambientales, la recaudación de impuestos y los deberes; así como el combatir y procesar el crimen internacional. Para muchas entidades fiscalizadoras superiores, la motivación de encontrar soluciones comunes a los problemas de escala internacional es el factor decisivo del deseo de cooperar. En ciertos casos, la cooperación busca desarrollar una política común de entidades fiscalizadoras superiores, sobre todo para la protección de nuestro medio ambiente.

Con frecuencia, las auditorías cooperativas también se refieren a programas, en los que participan varios países, por ejemplo la auditoría de ayuda financiera para fortalecer la infraestructura agrícola y regional, de los fondos de los donantes. Por ejemplo, la auditoría del fondo del tsunami se convirtió en un interés común por parte de varias entidades fiscalizadoras superiores, debido a la inmensa cantidad de dinero involucrado por parte de los países donantes a los países afectados por el tsunami. Por ello, es necesario tener un informe sólido que sea transparente y responsable para los donantes, que normalmente reúnen fondos de la gente. Sin embargo, para un país donante, era más eficiente involucrar a auditores locales en sus entidades fiscalizadoras superiores, de manera que ellos puedan ganar un mejor entendimiento de la condición real de las víctimas del tsunami. Las auditorías abordan con frecuencia la transparencia, el uso apropiado, los informes y verificación de dichos programas.

En el caso de otros asuntos de escala internacional, como por ejemplo, la administración aduanera e inmigración, el lavado de dinero, el tráfico de humanos o los acuerdos de defensa multinacional, las auditorías realizadas por una entidad fiscalizadora superior independiente dentro de sus límites nacionales no tienen mucho sentido⁶. En razón de ello, se justifica que las EFS realicen una auditoría cooperativa.

2.2.1 Selección del tema para la auditoría

En muchos casos, la cooperación estará motivada por el hecho de que dichos asuntos transnacionales, tales como la contaminación ambiental, las importaciones o exportaciones visibles o invisibles, el flujo de caja o determinados impuestos o derechos aduaneros sólo pueden ser auditados a

⁵ Sitio web del Grupo de Trabajo WGEA de la INTOSAI: <http://www.environmental-auditing.org/>.

⁶ Ver XVIII INCOSAI, Tema I, Documento de discusión sobre las posibilidades de la cooperación bilateral y multilateral entre entidades fiscalizadoras superiores (EFS). Autor: Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido.

través de una cooperación transnacional. Además de lo anterior, algunas de las condiciones y/o transacciones encontradas en más de un país pueden ser auditadas, tales como las subvenciones nacionales a sectores particulares de la economía (sector energía o sector agricultura). El análisis de las respuestas al cuestionario indicó ciertos campos interesantes de auditoría, los mismos que podrían dividirse en varios, que traslapan parcialmente áreas de auditoría (cf. Anexo 2).

2.2.2 Selección de las EFS para la auditoría

La selección de los participantes adecuados para la auditoría está con frecuencia directamente influenciada por el tema de la auditoría.

- En el caso de las auditorías en el campo del medio ambiente y los fondos ambientales, los participantes son seleccionados entre dichos países que pertenecen a una determinada región geográfica (por ejemplo países junto a un lago o el mar, parques forestales o nacionales) o países que son parte de determinada convención (por ejemplo la convención Helsinki). En el caso de las auditorías ambientales, la participación de las entidades fiscalizadoras superiores de los países, que ejercen particular influencia en el medio ambiente, es de considerable interés. Las entidades fiscalizadoras superiores, tanto donantes como países beneficiarios, deben participar en los controles relacionados a las auditorías de los fondos de ayuda para la asistencia en los casos de desastres naturales.
- Cuando se trata de auditar ciertas estructuras (puentes, autopistas), las entidades fiscalizadoras de los países en los que se encuentra la estructura participarán de la auditoría.
- Las auditorías, relacionadas a las transacciones comerciales transnacionales en determinados bienes/servicios y a los impuestos asociados; así como los impuestos aduaneros, se realizarán en cooperación por las entidades fiscalizadoras superiores de aquellos países en los que dichas transacciones e ingreso sean una preocupación significativa. Lo mismo aplica a los movimientos transnacionales de residuos ordinarios y peligrosos. Para estas auditorías, los participantes se escogen de entre los países afectados.
- Además de los factores regionales, la cooperación de varias entidades fiscalizadoras superiores puede tener sentido, si ellas o sus países tienen intereses similares. Por ejemplo, una auditoría cooperativa podría revisar el costo efectivo de los préstamos que las organizaciones internacionales han otorgado a países beneficiarios independientes.
- Además de lo anterior, existe un interés especial en la participación de las entidades fiscalizadoras superiores de países que tienen la experiencia particular debido a que ya han realizado una auditoría en el campo relevante, han demostrado tener expertos en su personal o hacen un uso frecuente de los métodos de auditoría que también son de interés de otras entidades fiscalizadoras superiores. Esto aplica particularmente a las

auditorías que han sido realizadas principalmente para propósitos de capacitación. Otra opción de participación que se puede considerar es a la entidad fiscalizadora superior de un país que (probablemente) ha desarrollado buenas prácticas en un área determinada, aun cuando la entidad fiscalizadora afectada todavía no haya realizado una auditoría relevante. En este caso, una opción atractiva sería una la de una auditoría cooperativa (paralela) que involucra el compartir los hallazgos esenciales de una auditoría.

2.2.3 Selección de una tipo de auditoría adecuada

La cooperación de auditoría entre entidades fiscalizadoras superiores no es una novedad pero está creciendo de manera continua. Además podría tomar una amplia variedad de formas.

Normalmente se hace una distinción entre:

- Consultoría: restringida al compartir información;
- Apoyo mutuo: las auditorías se basan en los resultados de auditoría desarrollados por otra entidad fiscalizadora superior sin duplicarse;
- Armonización: las auditorías que tienen una metodología y enfoque de auditoría similar o común;
- Auditoría conjunta: el equipo de auditoría está conformado por auditores independientes de una determinada entidad fiscalizadora superior. En algunos países, existen barreras legales que evitan las auditorías conjuntas debido a que no hay una autoridad legal para realizar el trabajo de auditoría fuera del territorio nacional.⁷

Mientras que la consultoría y el apoyo mutuo pueden practicarse ampliamente de manera informal, las auditorías coordinadas y paralelas (en base a la armonización) requieren de una preparación y acuerdos muy detallados. Sin embargo, en muchos casos, los participantes no tienen obligaciones legales mutuas y la cooperación se basa, mayormente, en el principio de la buena voluntad.⁸

Uno puede distinguir entre la auditoría paralela o simultánea, las auditorías coordinadas y conjuntas (ver ítem 1.3). Estas formas de cooperación podrían con frecuencia no distinguirse de manera clara (ver Figura 1). El grado de cooperación varía en lo que va de las auditorías paralelas hasta las auditorías conjuntas. En realidad, una decisión sobre qué tipo de auditoría cooperativa se realiza no es tan importante siempre que las entidades fiscalizadoras superiores tengan la misma opinión sobre todos los puntos relevantes. Las auditorías que han cumplido, en su totalidad, con la descripción del concepto

⁷ Por ejemplo, en Austria; ver el informe de la EFS de Austria por el Mag. Wilhelm Kellner sobre las auditorías de las entidades fiscalizadoras superiores en un entorno globalizado (auditorías multilaterales, auditorías coordinadas); 19º Simposio de las Naciones Unidas/INTOSAI, SIMPOSIO SOBRE EL VALOR Y BENEFICIOS DE LAS AUDITORÍAS GUBERNAMENTALES EN UN ENTORNO GLOBALIZADO, 28-30 de marzo de 2007, Viena, Austria, <http://www.intosai.org/uploads/anlageje.pdf> Pág. 90-94

⁸ Ejemplo: Entender en qué puntos se debe incluir los informes nacionales que deben aparecer en paralelo con los informes de auditoría conjunta: (“Los informes nacionales deben incluir los siguientes temas”) sobre la International Coordinated Audit of the Chernobyl Shelter Fund http://www.environmental-auditing.org/Portals/0/AuditFiles/Ukraine_joint_f_eng_Chernobyl.pdf

de “auditoría conjunta” son muy extrañas y en determinados casos⁹ están sujetos a requerimientos especiales.

Características de las Auditorías Cooperativas

Figura 1

	TIPO DE AUDITORÍA			
	Auditoría Paralela	Auditoría Coordinada		Auditoría Conjunta
Equipo	Equipos de auditoría nacionales	Equipos de auditoría nacionales	Equipos de auditoría conjunta	Equipos de auditoría conjunta
Objetivos	Similar (parcialmente) idéntico	Similar (parcialmente) idéntico	idéntico	idéntico
Alcance	Similar	Similar / (parcialmente) idéntico	idéntico	idéntico
Metodología	Similar	Similar / (parcialmente) idéntico	idéntico	idéntico
Realización	(casi) simultánea	simultánea		
Informe	Informes de auditoría nacionales	Informes de auditoría nacionales	Informe de auditoría conjunto	Informe de auditoría conjunto
Evaluación	Equipos de auditoría nacionales	Equipos de auditoría nacionales	Equipo de auditoría conjunta	Equipo de auditoría conjunta

En algunos casos, las entidades fiscalizadoras superiores realizan auditorías que son de un tipo mixto, debido a que cumplen los criterios de más de una categoría de las auditorías cooperativas. En la mayoría de los casos, dichas auditorías son coordinadas que involucran elementos de consultoría y de soporte mutuo.

2.3 Confidencialidad

La cooperación con las entidades fiscalizadoras superiores de otros países implica necesariamente el compartir información. Como regla, los hallazgos de la auditoría deben comunicarse a las otras entidades fiscalizadoras, únicamente en los casos relevantes en que la legislación así lo permita.

En ese sentido, el compartir información deberá estar limitado a aquellas entidades fiscalizadoras superiores que trabajen de manera conjunta en un

⁹ Cuando la EFS Alemania celebre acuerdos con autoridades de auditoría extranjeras, supranacionales o internacionales emitir o aceptar comisiones para realizar misiones de auditoría individuales, o pueda asumir labores de auditoría en nombre de instituciones supranacionales o internacionales. Esta condición dependerá de una autorización otorgada por tratados internacionales o intergubernamentales (artículo 93, párrafo 2, Código de presupuesto federal)

proyecto de cooperación y necesiten los hallazgos, a fin de poder participar. En el caso de las auditorías multilaterales, tendría sentido restringir la comunicación de determinada información a una EFS que ejerza la función de coordinación.

Las EFS podrían considerar el compartir sólo como una necesidad de considerar los siguientes aspectos:

- Normalmente es suficiente brindar a las otras entidades información resumida. Como norma, no será necesario brindar a las entidades pares los informes de auditoría completos que están dirigidos a los órganos nacionales (como por ejemplo el parlamento el gobierno).
- Cuando se ha acordado la comunicación de la información y es necesario realizar la auditoría cooperativa, podría ser posible que la información personal este despersonalizada.
- Determinada información confidencial podría no ser enviada vía correo electrónico o correo regular, sin ser previamente encriptada.
- La entidad auditada u otras partes involucradas afectadas¹⁰ tienen derecho a ser escuchadas antes de que los hallazgos de la auditoría sean remitidos a otros órganos, incluyendo otras entidades fiscalizadoras superiores.
- Las entidades fiscalizadoras superiores cooperantes podrían acordar que la información sea remitida a terceras partes, únicamente con el consentimiento de la entidad fiscalizadora superior de la cual se origine la data (ver acuerdo estándar de auditoría, artículo 15).

Generalmente, las órdenes permanentes son las que están en marcha y rigen de qué manera se maneja determinada información. En vista de su amplio alcance de autoridad, la entidad fiscalizadora superior es normalmente responsable de garantizar que los documentos y la información recibida sean entregados de manera confidencial y que se cumplan las instrucciones específicas de reserva.

En algunos países, cualquier recuperación de información sensible por parte de las autoridades públicas está sujeta a normas de privacidad. La información sensible incluye particularmente datos personales, como por ejemplo. Datos que permiten conclusiones sobre las circunstancias personales de los ciudadanos o las entidades legales afectadas. La comunicación a otras entidades sobre la data recolectada podría infringir el derecho a la privacidad. Por ello, la data es normalmente despersonalizada antes de ser transmitida o publicada. Cuando no es posible restaurar la identificación personal, la comunicación de la información no interfiere con los derechos de privacidad.

Determinados grupos de personas están conectados por reglas particulares de secreto profesional (por ejemplo, el personal médico y los servicios de evaluación psicológica, abogados que brindan asesoría a sus clientes).

¹⁰ En el caso de Alemania, esto aplica, por ejemplo a las personas naturales y jurídicas que no están cubiertas por los derechos de auditoría pero aparecen en los informes de auditoría debido a que deben cumplir con las funciones de la administración pública.

Aquellos que en el transcurso de su trabajo de auditoría reciban información sobre la cual aplique la reserva profesional tienen parcialmente el mismo deber de secreto y, en caso de vulneración, afrontarán las mismas sanciones penales como otros profesionales.

Adicionalmente a las normas generales de la reserva profesional y oficial, se necesitan cumplir las reglas de reserva específica. En varios países, estas incluyen el secreto postal y de telecomunicaciones, el secreto fiscal y el secreto de la seguridad y asuntos de bienestar. Por otro lado, existe un amplio número de disposiciones legales sobre la privacidad, como por ejemplo el derecho al secreto de partido a los procedimientos administrativos o derechos similares, de acuerdo al derecho mercantil.

2.4 Acuerdo formal en una cooperación de auditoría

Dependiendo del modo de la auditoría cooperativa o del tipo de auditoría cooperativa elegida, existe una gran variedad de temas abiertos (posiblemente vinculantes) sobre los que las entidades fiscalizadoras superiores deberían llegar a un acuerdo, antes de iniciar la auditoría cooperativa (ver anexo 4 – Acuerdo Estándar de Auditoría). El objetivo es evitar cualquier retraso en la realización del trabajo de auditoría, mediante el debate sincero de todos los temas esenciales entre todas las EFS participantes, antes de iniciar la auditoría. Las reglas claras a las que se han comprometido las entidades fiscalizadoras superiores en el acuerdo de auditoría serán particularmente de importancia para la toma de decisiones de la auditoría cooperativa sobre temas de organización. En un acuerdo preliminar, siempre se debe prestar atención a salvaguardar la independencia en relación con las auditorías y la recaudación de evidencia de auditoría.

3 Secuencia del trabajo de auditoría

Una vez realizados los pasos preliminares para la firma del acuerdo formal de auditoría, se deben poner en práctica las coordinaciones. La total comunicación entre todos los participantes es el ingrediente esencial para el éxito de cualquier auditoría cooperativa.¹¹

3.1 Preparación de auditoría

En el transcurso de la preparación de la auditoría, se implementan todos los acuerdos (formalmente concluidos de ser el caso) relacionados a la auditorías. Esto incluye particularmente la formación de uno o varios equipos de auditoría, la capacitación necesaria, identificar e intercambiar los riesgos significativos a nivel nacional, relacionados al tema y a los objetivos de la auditoría cooperativa, el análisis y hallazgos de la auditoría ya disponibles y el

¹¹ Ver INTOSAI, 2007, en todas las fases de auditoría, p. 3

esquema del diseño de auditoría, incluyendo la metodología que se utilizará; así como el cronograma¹².

Equipo(s) de auditoría

En relación a la selección de auditores participantes, se pueden tener varios enfoques, dependiendo de la forma de auditoría seleccionada.

Figura 2

<u>Auditoría Paralela</u>	<u>Auditoría Conjunta</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Selección de miembros de los equipos nacionales de auditoría. • Designación de líderes responsables de los equipos nacionales. • Intercambio de información sobre los equipos de auditoría entre las entidades fiscalizadoras participantes. • Reuniones de coordinación conjunta de las personas responsables de los equipos de auditoría. • Establecimiento del comité de coordinación. 	<ul style="list-style-type: none"> • Selección de los miembros respectivos de las entidades fiscalizadoras superiores (4to nivel o superior) • Designación del equipo líder responsable (3er nivel o superior) • Liberación de otras responsabilidades a los miembros/auditores seleccionados para la auditoría conjunta. • Primer intercambio de información entre los miembros del equipo de auditoría. • Reuniones de preparación conjunta del equipo auditor. • Establecimientos del comité directivo.

En el caso de las auditoría conjuntas, se aconseja designar a los miembros del equipo de auditoría en el acuerdo formal de auditoría. Al menos el miembro que será el responsable de representar a su entidad fiscalizadora superior dentro del equipo de auditoría debe ser designado en una etapa inicial. Los requisitos que deben cumplir los auditores participantes, especialmente en lo relacionado a las habilidades del idioma, deberán ser debatidos y acordados entre las entidades fiscalizadoras superiores de manera oportuna.

Una vez que las entidades fiscalizadoras superiores hayan constituido un equipo de auditoría conjunta, se aconseja que dichos miembros puedan proporcionar aportes adecuados al trabajo del equipo durante un tiempo considerable de tiempo. Además de los requerimientos formales que se tienen que cumplir, los auditores podrían ser liberados de otras tareas de auditoría. Dichas coordinaciones pueden evitar potenciales conflictos que surjan a partir

¹² Durante la preparación de una auditoría coordinada, los pasos a seguir dependerá del enfoque que se adopte, ya sea como una auditoría conjunta con informe de auditoría independiente o como una auditoría paralela (o concurrente) con un único informe de auditoría, además de los informes nacionales.

de los compromisos paralelos en las diferentes tareas que puedan poner en riesgo el cumplimiento del cronograma acordado para la auditoría conjunta.

Confiar en la experiencia externa también es un gran mérito. Los expertos pueden venir de uno o varios países involucrados y brindar apoyo al trabajo de auditoría para beneficio de todos los participantes. El financiamiento para dichos expertos se puede acordar por las EFS participantes al inicio de la auditoría.

Órganos de Liderazgo y toma de decisiones

La estructura de los órganos de liderazgo y la toma de decisiones puede diferir según la forma de auditoría seleccionada:

Figura 3

<u>Auditoría Paralela</u>	<u>Auditoría Conjunta</u>
<ul style="list-style-type: none"> • El liderazgo de los equipos nacionales de auditoría será responsabilidad de las entidades fiscalizadoras superiores. • La toma de decisiones sobre la auditoría nacional será responsabilidad de las entidades fiscalizadoras superiores nacionales. • Las auditorías serán coordinadas por un órgano conjunto (el comité de coordinación). • Cuando las decisiones de los temas individuales se deben tomar de manera conjunta, dichas decisiones serán tomadas por las respectivas entidades fiscalizadoras superiores nacionales (de ser el caso) 	<ul style="list-style-type: none"> • El (los) líder(es) del equipo de auditoría serán designados de manera conjunta por todas las entidades fiscalizadoras superiores participantes. • Las decisiones, sobre la auditoría dentro del alcance de la autoridad asignada, serán tomadas por el (los) líder(es) del equipo de auditoría. • La conducción de la auditoría por un órgano conjunto (Comité Directivo). • Las decisiones sobre la auditoría conjunta fuera del alcance de la autoridad dada al líder o líderes de la auditoría será tomada por el comité directivo en el que todas las entidades fiscalizadoras participantes estarán representadas.

Para la mayoría de auditorías paralelas, es probable que no se necesite un liderazgo conjunto y órganos para la toma de decisiones. Dado que las auditorías nacionales son realizadas bajo la responsabilidad de cada EFS nacional, solo se requerirá un órgano directivo. Su labor será garantizar que se comparta la información y la coordinación de las auditorías nacionales.

En contraste, deberá existir un único liderazgo para el caso de las auditorías conjuntas. El líder o líderes designados de manera conjunta cumplirán sus funciones bajo su propia responsabilidad dentro del alcance de la autoridad

asignada. Se establecerá un Comité Directivo Conjunto de representantes de todas las entidades fiscalizadoras superiores participantes para tomar decisiones que vayan más allá de la autoridad del liderazgo. Se aconseja que dichos representantes tengan el poder necesario de toma de decisión, a fin de poder tomar decisiones sin un mayor proceso de coordinación en sus respectivas instituciones nacionales. Si no se cumple este requisito, existe el riesgo que los procedimientos de coordinación en las entidades fiscalizadoras superiores tengan un impacto significativo en el desarrollo de las auditorías conjuntas.

Si se debe realizar un informe conjunto sobre los resultados de las auditorías coordinadas, se aconseja establecer un comité conjunto para redactar y coordinar dicho informe. Nuevamente, los representantes nacionales de este comité deben contar con el poder de decisión a fin de alcanzar un acuerdo final sobre los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones del informe conjunto.

Reuniones preparatorias / eventos de capacitación

Se recomienda que las reuniones conjuntas de los participantes se lleven a cabo antes de comenzar la auditoría. El objetivo debe ser intercambiar puntos de vistas sobre el tema, contenidos y fases sucesivas de la auditoría (s) planificada. Dicha reunión proporciona un foro para que los participantes conversen sobre las lecciones aprendidas, señalen las peculiaridades nacionales e impartan conocimiento relevante para la auditoría. En el caso de una auditoría conjunta, esta reunión preliminar también brinda la oportunidad de que los miembros del equipo de auditoría se conozcan entre sí. En el caso de las auditorías paralelas, se recomienda que, al menos los miembros del comité de coordinación (de existir uno) cumplan con asistir).

Adicionalmente, sería útil tener eventos conjuntos de capacitación en la preparación de la auditoría cooperativa. Los seminarios y talleres de los auditores participantes pueden ayudar a garantizar que se inicie la auditoría en base a un mismo nivel de conocimiento. En este contexto, valdría la pena convocar a expertos externos de organizaciones internacionales o academias que ya estén abordando el tema de auditoría, en muchos casos de una perspectiva internacional.

Estudios preliminares (nacionales)

Las leyes nacionales y otras disposiciones que permitan los estudios preliminares, antes de iniciar la auditoría, podrían ser útiles. El propósito esencial de dicho estudio preliminar es generar los hallazgos básicos para la auditoría, por medio de la investigación, por ejemplo, en internet o en bibliotecas.

En este contexto las EFS podrían identificar e intercambiar los riesgos significativos a nivel nacional, relacionados al tema y a los objetivos de la auditoría cooperativa.

Las fuentes de información para identificar dichos riesgos incluyen pero no están limitados a lo siguiente:

- Documentos presupuestarios del auditado;
- Lineamientos internos y manuales operativos del auditado;
- Hallazgos previos de auditoría;
- Informes internos de auditoría;
- Debates con los órganos rectores nacionales y actores interesados clave;
- Datos del sistema de gestión de información.

Compilación de los resultados de las auditorías (nacionales) previas

El compilar y analizar los resultados de las auditorías previas que abordan un tema de auditoría similar es una preparación apropiada para realizar la auditoría conjunta. Los hallazgos y recomendaciones desarrollados por las auditorías anteriores podrían indicar enfoques potenciales para la auditoría conjunta. Sin embargo, es necesario considerar en qué medida las situaciones nacionales respectivas se prestan para una revisión internacional.

Esquema del diseño de auditoría (incluye cronograma)

El ingrediente más importante para la preparación de una auditoría es redactar un esquema del diseño de auditoría. Los requerimientos a los contenidos, estructura y enfoque difieren dependiendo de la forma de auditoría.

Figura 4

<u>Auditoría Paralela</u>	<u>Auditoría Conjunta</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Esquema de la auditoría nacional con contenidos comparables, tal vez en base al modelo común. • Las desviaciones/ajustes son posibles, de acuerdo a los marcos legales nacionales respectivos. • El esquema del diseño de auditoría necesita ser aprobado por la persona autorizada a tomar decisiones de la EFS nacional respectiva. 	<ul style="list-style-type: none"> • Esquema de la auditoría uniforme. • Considerando los marcos legales nacionales que rigen el trabajo de las entidades fiscalizadoras superiores. • Aprobación de todas las entidades fiscalizadoras superiores participantes.

Por lo general, es probable que el esquema del diseño de auditoría sea una parte integral del acuerdo de la auditoría formal entre las entidades

fiscalizadoras superiores. En el caso de una auditoría conjunta, tendría que ser aprobada, por lo menos a nivel del comité directivo, salvo y el derecho de aprobación esté reservado, por disposiciones legales nacionales, de ser el caso, a los responsables de la toma de decisiones dentro de las entidades fiscalizadoras superiores participantes. De ser así, se debe prever el tiempo suficiente para la coordinación.

Cronograma / plan de acción

La planificación de la auditoría es un componente esencial del esquema de diseño. Cuando la auditoría está basada en un acuerdo de auditoría formal entre las entidades fiscalizadoras superiores participantes, es probable que los puntos clave, tales como los pasos básicos del trabajo, periodo / formulario para culminación de cada paso, ya se hayan establecido en dicho acuerdo. El grado de precisión y el compromiso del tiempo programado también dependerán de la forma de auditoría.

Figure 5

<u>Auditoría Paralela</u>	<u>Auditoría Conjunta</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Calendario con los hitos esenciales comunes, como por ejemplo las fechas de inicio y término de las auditorías nacionales, presentación de informes de los hallazgos de la auditoría, etc. • Cronograma general con amplios periodos adicionales. • Reconocimiento del cronograma por parte de todas las entidades fiscalizadoras superiores. • Cronograma para las auditorías nacionales, teniendo en cuenta los hitos mencionados anteriormente. 	<ul style="list-style-type: none"> • Cronograma detallado, teniendo en cuenta las fases sucesivas de la auditoría conjunta. • Distribución de tiempo para los diversos pasos de auditoría, particularmente la coordinación de trabajo dentro de las entidades fiscalizadoras superiores participantes. • Aprobación de las entidades fiscalizadoras superiores participantes (comité directivo)

Por ello, en las auditorías paralelas, el cronograma brinda meramente un marco en el que las entidades fiscalizadoras superiores deben realizar sus propias auditorías bajo su propia responsabilidad. Los cambios en las auditorías nacionales podrían o no afectar el cronograma acordado.

3.2 Implementación de la auditoría

Cuando se realizan auditorías conjuntas, surgen determinadas características peculiares de la cooperación y coordinación entre las entidades fiscalizadoras superiores participantes. La auditoría conjunta o las varias auditorías nacionales siguen la secuencia natural de los pasos de auditoría. En el caso de una auditoría conjunta, la EFS individual es reemplazada en su rol de órgano

directivo, monitor y de toma de decisiones por el líder o líderes de la auditoría o del comité directivo¹³.

Monitoreo del cumplimiento con el cronograma y el progreso de la auditoría

El grado de participación de las entidades fiscalizadoras superiores participantes, en el monitoreo del cumplimiento con el cronograma y el progreso de la auditoría, depende de la forma de auditoría seleccionada.

Figura 6

<u>Auditoría Paralela</u>	<u>Auditoría Conjunta</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Conducir las auditorías nacionales es responsabilidad de cada entidad fiscalizadora superior participantes. • Todos los participantes necesitan ser informados de cualquier cambio en el cronograma en el transcurso de las auditorías nacionales. • Ajustes del cronograma, luego de la coordinación entre las entidades fiscalizadoras participantes (comité de coordinación, de ser apropiado) 	<ul style="list-style-type: none"> • Conducir las auditorías conjuntas es responsabilidad del líder o líderes del comité directivo de la auditoría. • Participación de las entidades fiscalizadoras nacionales, solo cuando sea necesario y a iniciativa del comité directivo • Ajustes del cronograma por parte del comité directivo.

En general, las auditorías paralelas implican que las entidades fiscalizadoras superiores participantes realicen las funciones directivas esenciales, independientemente de cada una, mientras que el caso de una auditoría conjunta, estas funciones son delegadas al equipo líder o al comité directivo.

Intercambio de información / reuniones de trabajo periódicas

Mientras que la comunicación es de particular importancia en cualquier auditoría, es un ingrediente indispensable para el éxito de una auditoría cooperativa. Cada vez que parezca necesario o aconsejable, se debe intercambiar toda la información, no solo en los equipos de auditoría, sino también entre otros funcionarios responsables de las entidades fiscalizadoras superiores participantes. La mutua información periódica, como por ejemplo progreso obtenido, todo hallazgo interino generado a partir del trabajo de campo o las respuestas de los órganos auditados, permitirá que las entidades fiscalizadoras superiores adapten sus actividades en conformidad a lo necesario.

¹³ En el caso de una auditoría coordinada, la implementación de la auditoría seguirá los pasos dependiendo del enfoque que se adoptará, ya sea como una auditoría conjunta con informes de auditoría independientes o como una auditoría paralela (o concurrente) con un informe único, además de los informes nacionales.

Especialmente durante una auditoría paralela, el intercambio de información puede garantizar que las auditorías nacionales generen resultados comparables. Cuando una entidad fiscalizadora superior participante identifica alguna necesidad de cambio o dificultad, las otras partes involucradas pueden reaccionar en una etapa inicial.

Además del uso de medios electrónicos (correos electrónicos, internet) las reuniones conjuntas periódicas son una herramienta apropiada para el intercambio de información. Particularmente porque dichas reuniones fomentan el contacto informal entre las personas participantes y crea la base para la cooperación en un ambiente de confianza mutua. Es recomendable que los participantes se conozca entre sí, mediante una comunicación abierta y debates fuera de las reuniones formales; de esta manera se evitará potenciales impedimentos para la labor de la auditoría cooperativa.

Intercambio de resultados

Además del continuo intercambio de información sobre la(s) auditoría(s), el intercambio de los resultados de la auditoría es el elemento principal y esencial de una auditoría cooperativa realizada por las entidades fiscalizadoras superiores.

Figura 7

<u>Auditoría Paralela</u>	<u>Auditoría Conjunta</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Comunicación de resultados de las auditorías nacionales, así como los resultados internos, de ser apropiado. • El acuerdo de los resultados entre las entidades fiscalizadoras superiores participantes. 	<ul style="list-style-type: none"> • El intercambio de información de los resultados de la respectiva recopilación nacional de evidencia de la auditoría. • Acuerdo sobre los hallazgos de auditoría luego de la culminación de la recopilación de evidencia de la auditoría.

En las auditorías paralelas, las entidades fiscalizadoras superiores nacionales comunicaran entre ellas los resultados de la auditoría en la fecha o antes que se completen las auditorías nacionales. También podrían informar a las otras organizaciones participantes sobre los resultados internos esenciales. En base a esto, las entidades fiscalizadoras superiores podrían analizar y comparar su situación nacional específica. Dicha información podría ser base para el informe final conjunto.

En el caso de las auditorías conjuntas, las respectivas entidades fiscalizadoras superiores deben estar informadas de la evidencia recolectada en sus respectivos países. Luego, pueden analizar los hallazgos en una etapa inicial y ayudar a aclarar las aparentes inconsistencias o malos entendidos. Todos los resultados pueden ser debatidos por los órganos conjuntos, teniendo en cuenta

los consejos brindado por las entidades fiscalizadoras superiores. Otra alternativa sería que las EFS decidan qué información intercambiar, durante la fase de planificación de auditoría, en base a la materialidad, y soliciten las evidencias de auditoría de los hallazgos relevantes que se compartieron con las EFS asociadas. Si este fuese el caso, se podrían incluir los pasos propuestos:

- Primero, establecer y acordar el nivel de materialidad para la auditoría de desempeño y/o auditoría financiera entre las EFS participantes;
- Luego, se identifican los hallazgos significativos por parte del comité directivo conjunto;
- Finalmente, intercambiar las evidencias de auditoría sobre los hallazgos del material entre las EFS participantes.

3.3 Presentación de informe de auditoría

La naturaleza, contenido, alcance y los potenciales destinatarios del informe conjunto sobre la auditoría de dos o más entidades fiscalizadoras superiores son ampliamente determinados por la forma de la auditoría seleccionada. En ese sentido, el informe podría tomar la forma de documentos nacionales o de un documento redactado de manera conjunta.

Figura 8

<u>Informes nacionales de auditoría</u>	<u>Informe conjunto</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Los informes nacionales con estructura similar • Las desviaciones potenciales derivadas de los diseños/resultados de las auditorías nacionales • Los hallazgos, conclusiones y recomendaciones se desarrollan bajo la responsabilidad independiente de cada EFS nacional. • De ser el caso, se elabora un esquema conjunto de los informes nacionales (por ejemplo como un componente de los informes nacionales) • Informes dirigidos a los órganos nacionales (Parlamento, gobierno, etc.) 	<ul style="list-style-type: none"> • Informe único • Los hallazgos, conclusiones y recomendaciones se desarrollan bajo responsabilidad conjunta de todas las entidades fiscalizadoras superiores participantes. • Informes dirigidos a órganos nacionales (Parlamento, gobierno, etc.) • De ser el caso, también se dirigen a organizaciones internacionales que tengan cierta responsabilidad en el campo auditado.

Mientras que en una auditoría conjunta todas las entidades fiscalizadoras superiores participantes emiten un informe idéntico; en el caso de las auditorías paralelas, se emiten varios informes nacionales independientes. Estos últimos informes deben tener estructuras similares pero siempre

considerando las peculiaridades nacionales. En ese sentido, por ejemplo, las desviaciones, las deudas y los enfoques de auditoría más amplios son posibles sin poner en peligro los objetivos de la auditoría cooperativa. Si además de las características de una auditoría paralela, los resultados de otras auditorías nacionales son reflejados en los informes nacionales, o se elabora un documento independiente, dependerá del interés de cada EFS y del marco legal en el cual dicha EFS opere. Las EFS podrían considerar incluir un resumen conjunto en sus informes nacionales.

Dado que una auditoría paralela involucra solo auditorías comparables a nivel nacional, el informe va dirigido principalmente al titular de los órganos nacionales. Dicho titular puede ser el gobierno, ministerios individuales y el parlamento. Por lo general, el informe conjunto de una auditoría conjunta también irá dirigido a dichos órganos. Dado su enfoque internacional, dicho informe también será del interés de organizaciones que hayan tratado con los temas auditados en un contexto internacional. En el alcance del marco legal, mediante el cual se rige cada EFS, siempre se debería tener en mente la opción de un informe conjunto a dichas organizaciones.

4 Evaluación y cooperación de la auditoría posterior

Las entidades fiscalizadoras superiores no deben terminar el ejercicio de auditoría sobre las conclusiones del proceso de auditoría y presentación de un informe. Si las entidades fiscalizadoras superiores desean cumplir con su deber principal de buscar la mejora del desempeño del sector público, tienen que garantizar que sus propias actividades cumplan los estándares de alto nivel. En razón de ello, las mismas entidades fiscalizadoras superiores deben evaluar si la auditoría ha sido exitosa. Una revisión posterior es parte de un sistema de gestión de la calidad que permite a las entidades fiscalizadoras superiores identificar las deficiencias y abordarlas en caso sea necesario.¹⁴

El término “evaluación” puede definirse como la descripción, análisis y valoración de los proyectos y procesos. En el caso de las auditorías, tal evaluación necesita basarse en criterios como las normas de auditoría y reglas de procedimiento que expliquen cómo se tienen que implementar las siguientes fases de auditoría. Un elemento clave es el esquema de diseño de auditoría (ver ítem 3.1).

Adicionalmente, las EFS participantes podrían considerar incluir las mejores prácticas y las lecciones aprendidas sobre la auditoría, en caso exista la posibilidad y sea apropiado. Esto también se puede mencionar en el informe de auditoría en la sección de recomendaciones o en un documento separado, previamente acordado por las EFS.

¹⁴ Las entidades fiscalizadoras superiores de Dinamarca, Finlandia y Noruega publicaron un informe de evaluación (lecciones aprendidas) de su “Auditoría Paralela de la Cooperación Nórdica en relación a la preparación de electricidad de emergencia” en febrero del 2009. En la siguiente dirección, se puede encontrar el resumen del informe (inglés): <http://uk.rigsrevisionen.dk/media/1892056/1-2008.pdf>

4.1 Revisión de la auditoría realizada

En cualquier evaluación, primero revise la implementación de los pasos sucesivos de la auditoría, particularmente, el cumplimiento del cronograma, logro de los objetivos de auditoría pre establecidos, la medida en que los hallazgos de la auditoría reflejan los enfoques de auditoría y la acción tomada por los órganos auditados, en respuesta a las recomendaciones de la auditoría. Esta manera de evaluación también podría realizarse en el caso de auditorías meramente nacionales.

La información sobre la evaluación del ejercicio de auditoría debe registrarse por escrito a manera de minuta de la auditoría. En este documento, las personas que participan de la auditoría mostrarán si la auditoría se ha desarrollado como se esperaba o si han existido desviaciones. Esto se refiere a factores como el periodo y enfoque de la auditoría (alcance y metodología de la auditoría). La mencionada minuta de auditoría proporcionaría razones detalladas para las diferencias entre el desempeño real y el esperado.

Las desviaciones del esquema de diseño de auditoría y el cronograma no deben ser consideradas como equivalentes a deficiencias. Dado que el diseño de auditoría y el cronograma se trabajan al inicio de una auditoría, es posible que haya poca información disponible sobre el tema de auditoría. Si, por ejemplo, en un órgano auditado se necesita analizar más información de la esperada, esto podría justificar los retrasos en el desempeño de la auditoría.

4.2 Evaluación posterior de la cooperación de auditoría

Con frecuencia, las auditorías de las entidades fiscalizadoras superiores son más exigentes para los auditores y requieren un aporte más amplio que las auditorías nacionales. Problemas adicionales pueden ser originados por la cooperación de varias entidades fiscalizadoras superiores. Se recomienda que las evaluaciones posteriores también evalúen la calidad de la cooperación de auditoría. En este campo, podrían surgir problemas en el caso que para la auditoría cooperativa, se asignen auditores con diferentes lenguas maternas. Es aconsejable que las entidades fiscalizadoras superiores participantes garanticen que los auditores asignados tienen las habilidades lingüísticas adecuadas. Esto estará supeditado a que las entidades fiscalizadoras superiores tomen acciones pertinentes y proporcionen auditores con el nivel requerido en el dominio de la lengua extranjera en cuestión.

Otra interrogante que se debe abordar es si los objetivos de la auditoría, establecidos antes del comienzo de la auditoría, en verdad se han logrado. Mientras más definidos estén los objetivos, la evaluación podrá mostrar mejor si dichos objetivos se han alcanzado de manera parcial, total o si no se han alcanzado en lo absoluto. Dado que, en comparación a las auditorías nacionales, las auditorías internacionales requieren de mayores esfuerzos de cooperación entre los auditores; se necesita realizar una evaluación crítica

para saber si los resultados de la auditoría han justificado los esfuerzos conjuntos de tiempo y recursos. En vista de los considerables costos de viajes oficiales al extranjero, la evaluación también podría verificar el cumplimiento del gasto máximo.

Existen dos razones por las que la evaluación de los ejercicios de auditoría y la cooperación de auditoría es importante para las entidades fiscalizadoras superiores: por un lado, los resultados de las evaluaciones posteriores son una base importante para decidir sobre las próximas acciones luego de la auditoría (para detalles ver 4.3); y por otro lado, la evaluación podría enseñar lecciones que podrían aplicarse a futuras auditorías.

4.3 Continuación de la cooperación de auditoría

Se recomienda que al final de la evaluación posterior, las entidades fiscalizadoras superiores consideren si continuar con la cooperación de auditoría en el campo auditado agregaría valor. La evaluación de este asunto depende de los resultados de la auditoría. Si por ejemplo, se han identificado considerables deficiencias en las operaciones gubernamentales y si las entidades fiscalizadoras superiores han hecho recomendaciones para la mejora, podría ser una buena idea realizar una auditoría de seguimiento, luego de determinado periodo.

Los resultados de la auditoría también podrían dar pie a que las entidades fiscalizadoras superiores miren similares campos de auditoría. De esta manera, podrían aplicar o quizás hasta mejorar el conocimiento adquirido.

INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF
(Austrian Court of Audit)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

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

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