GUID 5260

Administración de los Bienes Públicos

Las Guías INTOSAI (GUID) son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) como parte del Marco INTOSAI de Pronunciamientos Profesionales. Para más información visite www.issai.org

INTOSAI

Documento pre-IFPP – este documento fue desarrollado antes de la creación del Marco INTOSAI para Pronunciamientos Profesionales (IFPP) en 2016. Por ende, es posible que difiera en su motivo formal de Directrices para Auditorías de la INTOSAI más recientes.

INTOSAI

INTOSAI, 2019

1) Ratificado en 2016 como INTOSAI GOV 9160: Mejorar la Buena Gobernanza de los Bienes Públicos – Principios Centrales para la Implementación.

2) Con la institución del Marco INTOSAI de Pronunciamientos Profesionales (IFPP, por sus siglas en inglés), retitulado y catalogado como GUID 5260 – Administración de los Bienes Públicos, con cambios editoriales en 2019.

GUID 5259 está disponible en todas las lenguas oficiales INTOSAI: árabe, inglés, francés, alemán y español

TABLA DE CONTENIDOS

Lista de abreviaciones 5

INTRODUCCIÓN 6

1. TÉRMINOS BÁSICOS 10

1.1 Rendición de Cuentas 10

1.2 Bienes 11

1.3 Corrupción 12

1.4 Fraude 13

1.5 Buena Gobernanza 13

1.6 Integridad 18

1.7 Lavado de dinero 19

1.8 Gestión de Riesgos 19

1.9 Evaluación de Riesgos 20

1.10 Partes interesadas 21

1.11 Transparencia 22

2. ROLES Y RESPONSABILIDADES DE LAS PARTES INTERESADAS PARA LA MEJORA DE LA BUENA GOBERNANZA DE LOS BIENES PÚBLICOS 23

2.1 Legisladores y Reguladores 23

2.2 Comités de Auditoría 23

2.3 Gobierno 24

2.4 Unidades de Inteligencia Financiera 24

2.5 Entidades Fiscalizadoras Superiores 25

2.6 Otras Organizaciones Auditoras Externas 26

2.7 Otras partes interesadas 26

2.8 Auditores Internos 26

2.9 Gerentes 27

2.10 Personal 28

3. EVALUACIÓN DE NORMAS DE BUENA GOBERNANZA DE BIENES PÚBLICOS 29

3.1 Marco de Gestión de Activos 29

3.2 Estrategia de gestión de activos 32

3.2.1 Plan de Adquisiciones 33

3.2.2 Plan de Operaciones 33

3.2.3 Plan de Mantenimiento 34

3.2.4 Plan de Enajenación 34
3.3 Plan de Gestión del Capital 35
3.4 Directriz de Procedimientos y Políticas de Gestión de Activos 36
3.5 Registro de Activos 37
3.6 Medición del Rendimiento 38
3.7 Auditores Externos, Reguladores y otras Organizaciones Externas 40
3.8 Auditoría Interna y Cooperación con la Auditoría Externa 42
3.9 Rol de la Auditoría Interna 42
3.10 Informes de Actividades de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 44
3.11 Informes de Actividades de Organizaciones Gubernamentales 46
3.12 Sitio Web y Boletín de Información Pública 46

4. PAPEL DE LA ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES EN LA MEJORA DE LA BUENA GOBERNANZA DE LOS BIENES PÚBLICOS 47
4.1 Requisitos Básicos para las Entidades Fiscalizadora Superiores 48
4.2 Principios de Buena Gobernanza 50
4.2.1 Práctica del Principio de Igualdad 50
4.2.2 Construcción de un Consenso Cívico 51
4.2.3 Fomento de la Transparencia 52
4.2.4 Evaluación de la Gestión de los Recursos Humanos 52
4.3 Quejas y Solicitudes 53
4.4 Prevención contra el Conflicto de Interés y otras Malversaciones 54
4.4.1 Irregularidades en el Proceso de Emisión de Leyes 55
4.4.2 Discrecionalidad Excesiva de los Funcionarios Públicos y Conflicto de Interés 55
4.4.3 Falta de Rendición de Cuentas o su Aplicación Inadecuada 57
4.4.4 Debilidad en los Controles Internos y en la Supervisión 57
4.4.5 Debilidad del Sistema de Contabilidad 58
4.4.6 No Aplicación del Principio de Documentación y Presentación de Informes 62
4.4.7 Uso Excesivo de Subcontratación e Intermediarios 63
4.4.8 Fomento de la Buena Gobernanza mediante Funcionarios Individuales 63
4.4.9 Otros Pasos Específicos de Anti-Corrupción mediante el Fomento de la Buena Gobernanza de Bienes Públicos 65

5. PROMOCIÓN DE LA BUENA GOBERNANZA A TRAVÉS DE LA GESTIÓN DE RIESGOS 66

Anexo: Referencias 70

LISTA DE ABREVIACIONES

NIA – Normas Internacionales de Auditoría

INTOSAI – Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

IIA – Instituto de Auditores Internos

EFS - Entidades Fiscalizadoras Superiores

ALD – Anti-Lavado de Dinero

WGFACML – Grupo de Trabajo sobre Combate a la Corrupción y Lavado de Dinero

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

O&M – Operación y Mantenimiento

GAFI – Grupo de Acción Financiera

UIF - Unidad de Inteligencia Financiera

SETC – Especificación de Términos Esenciales de Contrato (Specification of Essential Terms of Contract)

ERM – Gestión de Riesgos Corporativos

RH – Recursos Humanos

PMI – Instituto de Gestión de Proyectos

CMP – Plan de Gestión del Capital

AMG – Directriz de Procedimientos y Políticas de Gestión de Activos

INTRODUCCIÓN

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) es una organización autónoma, independiente, profesional y apolítica que constituye un foro para que los auditores gubernamentales de todo el mundo puedan debatir los temas de interés recíprocos y mantenerse al tanto de los últimos avances en la fiscalización y de las otras normas profesionales y mejores prácticas que sean aplicables[1]. Para lograr su misión, la INTOSAI organiza su trabajo con base en cuatro metas estratégicas: (1) Normas Profesionales y Rendición de Cuentas, (2) Desarrollo de Capacidades Institucionales, (3) Intercambio de Conocimientos y Servicios de Conocimiento, y (4) Organización Internacional de Modelo.

Ya que las Entidades Fiscalizadores Superiores (EFS) juegan un papel importante en la fiscalización de cuentas y operaciones gubernamentales, y en la promoción de la buena gestión financiera y rendición de cuentas de los gobiernos, la INTOSAI fomenta la cooperación, la colaboración y la mejora continua de las EFS mediante el intercambio de ideas y experiencias. Dicho intercambio de conocimiento puede incluir indicadores, conducción de estudios sobre mejores prácticas, desarrollo de material directriz sobre fiscalización, e investigación de temas de interés y preocupaciones mutuas. Esta es la esencia de la Meta Estratégica 3 de la INTOSAI "Intercambio de Conocimientos y Servicios de Conocimiento", bajo la cual se establece el Grupo de Trabajo sobre el Combate a la Corrupción y el Lavado de Dinero (WGFACML).

Por lo tanto, el WGFACML trabaja para apoyar una de las prioridades estratégicas de la INTOSAI: "Intensificar la Lucha contra la Corrupción". La corrupción es un problema global generalizado que pone en peligro los fondos públicos, el orden

1 INTOSAI (Octubre 2010). *Plan Estratégico 2011-2016*.

legal, y la prosperidad social, al poner en riesgo la seguridad social y al obstaculizar la reducción de la pobreza.[2]

Considerando que la tarea principal de las EFS es examinar si los fondos públicos se gastan de forma económica y eficiente de acuerdo con las reglas y reglamentos existentes, su contribución en la lucha contra la corrupción es servir con el ejemplo y cumplir su responsabilidad para garantizar la transparencia y prevención mediante la fiscalización gubernamental. El objetivo principal de una EFS es revisar la gestión de entidades públicas y proteger los activos públicos de su uso indebido, el fraude y la corrupción. La fiscalización superior genera transparencia, revela los riesgos, y fortalece los controles internos para contribuir a la prevención de la corrupción, de acuerdo con el espíritu de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción[3].

Para prevenir y luchar contra la corrupción de forma eficaz, la INTOSAI requiere de EFS fuertes, independientes y multidisciplinarias. Para lograr esta meta, y para fomentar la buena gobernanza, la INTOSAI ofrece y mantiene un marco actualizado de normas profesionales internacionales relevantes a las tareas y necesidades de las EFS miembros y actores interesados.

GUID 5260: Administración de los Bienes Públicos es un documento desarrollado por el Grupo de Trabajo sobre el Combate a la Corrupción y el Lavado de Dinero, considerando el impacto de la crisis global financiera y reconociendo la necesidad de directrices relacionadas con el papel de las EFS para la mejora de la integridad, transparencia, rendición de cuentas y buena gobernanza de los bienes y entidades públicos.

El concepto central de la “buena gobernanza” implica una condición previa del desarrollo sustentable de sociedades y naciones. Significa el manejo competente de los recursos y tareas públicas de un país de forma adecuada, transparente, responsable, equitativa y consecuente a las necesidades del pueblo. Por lo tanto, la implementación de la buena gobernanza establece un entorno que no favorezca o permita la corrupción, así como otros comportamientos no éticos. A pesar de que los gobiernos tienen una gran responsabilidad en la creación de dicho entorno, los temas de gobernanza varían entre países, y las soluciones a estos problemas deben

2 El Índice Internacional de Transparencia presenta una definición extensa de la corrupción.

3 Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, Nueva York, http://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC/ [acceso: 03.08.2015].

desarrollarse de forma individual. Cada EFS tiene un papel clave en garantizar la buena gobernanza.

En este sentido, la gestión de activos es un componente esencial de la buena gobernanza en los sectores público y privado, y debe estar alineada e integrada al plan estratégico, corporativo y financiero de una entidad.

Se puede decir que existe una necesidad de incrementar las habilidades de gestionar recursos públicos para garantizar el uso adecuado de los activos públicos.

Con base en la experiencia internacional, el WGFACML identificó algunos principios directrices para que las EFS mejoren la buena gobernanza de los bienes públicos. Este documento detalla estos principios y la forma en que las EFS pueden implementarlos.

El objetivo de la directriz es ayudar a las EFS a evaluar las fortalezas y debilidades de la práctica actual de gobernanza relacionada con la gestión de bienes públicos, y ofrecer recomendaciones de mejoría. La directriz se compone de seis capítulos.

El primer capítulo, “Términos Básicos”, define los términos relevantes a los temas centrales presentados en esta directriz. Asimismo, se describe el enfoque y los principios de la buena gobernanza.

El segundo capítulo, “Papeles y Responsabilidades de Partes Interesado en la Mejora de la Buena Gobernanza de Bienes Públicos”, identifica a todas las partes involucradas y sus papeles principales. También se hace referencia a la coordinación y comunicación cruzada entre las partes interesadas oficiales. Este capítulo describe las competencias de las partes interesadas, evalúa las fortalezas y debilidades en su coordinación, e identifica los de safíos futuros.

El tercer capítulo, “Evaluación de Normas de Buena Gobernanza de Bienes Públicos”, introduce al lector a los diferentes mecanismos disponibles o actividades potenciales que las partes interesadas relevantes pueden utilizar al evaluar y tratar de mejorar las características centrales o principios de la buena gobernanza de bienes públicos. Por lo tanto, este capítulo también ofrece información sobre cómo hacer a las entidades fiscalizadas responsables e involucrarlas en la participación con sus partes interesadas.

El cuarto capítulo, “Papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores en la Mejora de la Buena Gobernanza de Bienes Públicos”, identifica múltiples papeles y responsabilidades específicas de las EFS. La discreción excesiva de los funcionarios públicos y la gestión de conflictos de interés también se presentan en este capítulo.

El capítulo cinco, “Promoción de la Buena Gobernanza mediante la Gestión de Riesgos”, describe la importancia de promover la buena gobernanza mediante la gestión de riesgos en entidades públicas.

Esta directriz no ofrece referencias de leyes o reglamentos nacionales debido al gran número de países involucrados en la INTOSAI.

Esta directriz se enfoca en la creación de un frente común contra la corrupción mediante la promoción eficiente de la conciencia institucional, normas, políticas y mejores prácticas considerando el mandato, autoridad y capacidades de las EFS. Esta directriz representa un marco para que las EFS implementen acciones de fiscalización superior considerando las normas éticas y códigos de conducta de las entidades públicas, así como sus responsabilidades sociales, comprendiendo que cada institución pública debe ser plenamente responsable de su propia gestión de bienes públicos.

Esta directriz incluye referencias básicas y comunes con base en las entidades que pueden desarrollar normas personalizadas en diferentes países. La directriz no ofrece políticas, procedimientos y prácticas detalladas para mejorar la integridad, transparencia, rendición de cuentas y buena gobernanza de bienes públicos. Es responsabilidad de cada EFS desarrollar más políticas específicas en este tema, considerando su propio mandato, marco legal y contexto cultural.

1

TÉRMINOS BÁSICOS

1.1 RENDICIÓN DE CUENTAS

La rendición de cuentas implica la responsabilidad de las personas, agencias y organizaciones (públicas, privadas y de la sociedad civil) en la ejecución de sus capacidades. Se deben considerar dos conceptos a partir de esta definición amplia:[4]

- La rendición de cuentas es el proceso mediante el cual los organismos de servicios públicos y las personas involucradas rinden cuentas por sus decisiones y acciones, incluyendo la administración de fondos públicos y todos los aspectos de desempeño y cumplimiento con leyes y reglamentos aplicables en el manejo de fondos públicos y el logro de objetivos de desempeño.
- La rendición de cuentas es una responsabilidad impuesta a una persona o entidad auditada para mostrar que ésta administra o controla los fondos asignados de acuerdo con los términos bajo los cuales se asignaron dichos fondos.

En términos de la gestión de activos públicos, la rendición de cuentas se puede definir como la obligación de las personas o entidades (incluyendo empresas públicas y corporaciones) que reciban recursos públicos para responder a las responsabilidades fiscales, administrativas y de programa conferidas, y reportar ante las partes que confirieron dichas responsabilidades.

4 *The Anti-Corruption Plain Language Guide, Transparency International* 2009. Ver también: *Institutionalizing Horizontal Accountability: How democracies can fight corruption and the abuse of power,* National Endowment for Democracy.

En teoría, de acuerdo con la directriz Anti-Corruption Plain Language Guide de 2009, desarrollada por Transparencia Internacional, existen tres formas de rendición de cuentas: diagonal, horizontal y vertical[5].

- La rendición de cuentas diagonal se refiere a cuando los ciudadanos acuden a instituciones gubernamentales para obtener un mejor control de las acciones del Estado, y consecuentemente involucrarse en la creación de políticas, presupuestos, control de gastos y otras actividades.
- La rendición de cuentas horizontal sujeta a los funcionarios públicos a limitaciones y supervisión por parte de otras agencias gubernamentales (es decir EFS, tribunales, Ombudsman, bancos centrales) que investigan, y eventualmente sancionan a un funcionario por su conducta indebida.
- La rendición de cuentas vertical responsabiliza a un funcionario público ante un electorado o la ciudadanía mediante elecciones, la prensa libre, una sociedad civil activa y otros canales similares.

En este contexto, las EFS son un mecanismo clave en el sistema horizontal, el cual se enfoca en la fiscalización de actividades de funcionarios e instituciones públicas responsables de la gestión de bienes públicos.

1.2 BIENES

El término “activos” se refiere a cualquier elemento de valor económico perteneciente a una persona o corporación. “Los activos son un recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados, y de los cuales se esperan beneficios económicos o servicios potenciales a favor de la entidad”[6]. Los activos pueden tomar múltiples formas: financieros, tangibles o intangibles. Sin importar la forma del activo, existen generalmente dos características que determinan lo que constituye un activo: tendrá un valor (en la forma de beneficios económicos futuros o servicio potencial) a lo largo de su vida útil, y es un recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados. Es posible que algunos activos, como la

5 The Anti-Corruption Plain Language Guide, Transparency International 2009. Ver también: Institutionalizing Horizontal Accountability: How democracies can fight corruption and the abuse of power, National Endowment for Democracy.

6 IPSAS 1 – Presentación de Estados Financieros, publicados por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

información, no tengan valor económico, per o es posible que su protección adecuada sea de suma importancia (por ejemplo, información confidencial del Estado).

Las evaluaciones estructuradas de los activos de una entidad sirven para determinar la información de desempeño como el uso y la funcionalidad de los activos. Las decisiones tomadas por los responsables de ello posterior a un análisis de los resultados de la evaluación se factorizan en la estrategia de gestión de activos de la entidad.

Todos los activos se reconocen en la declaración de posición financiera de la entidad incluyendo la probabilidad de futuros beneficios económicos o potencial de servicios en favor de la entidad. Bajo la contabilidad de valores devengados, los activos tienen un costo y valor que pueden medirse de forma confiable.

Consecuentemente, los bienes públicos son igualmente recursos financieros, físicos o incluso intangibles, de los cuales se esperan futuros beneficios económicos. Sin embargo, su relevancia es diferente a la de los bienes privados. Esto se debe a que la gobernanza de bienes públicos implica la gestión de una parte jurisdiccional (es decir, una parte municipal, estatal, provincial o federal), así como las expectativas de los ciudadanos. Los bienes públicos claramente implican el concepto de interés público.

1.3 CORRUPCIÓN

De acuerdo con las Naciones Unidas, no existe una definición universalmente aceptada de corrupción. Por ejemplo, la Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción no contiene definición alguna de corrupción, sin embargo, enumera múltiples tipos o actos de corrupción[7]. El Banco Mundial define la corrupción como el abuso de fondos y/o cargos públicos para obtener beneficios privados o políticos[8].

La corrupción es un concepto más estrecho que la gobernanza puesto que se define como el abuso de la autoridad o la confianza pública para obtener beneficios privados. Estos dos conceptos están estrechamente relacionados, donde existe un bajo nivel

7 Caja de Herramientas Anticorrupción de las Naciones Unidas, 3ra Edición. UNODC, 2004. Disponible en: https://www.unodc.org/documents/corruption/Toolkit_ed2.pdf, p. 10 [acceso: 03.08.2015].

8 http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/cor02.htm [acceso: 03.08.2015].

de gobernanza existen mayores incentivos y un mayor alcance para la corrupción. Por lo tanto, la promoción de la buena gobernanza ayuda a combatir la corrupción. Asimismo, complementa los esfuerzos enfocados a la corrupción de una forma más directa, como el incremento de la concientización pública y el fortalecimiento de la aplicación de la legislación anticorrupción[9].

1.4 FRAUDE

El fraude[10] es un acto intencional de una o más personas de la administración, aquellos encargados de la gobernanza, empleados o terceros, que involucre el uso del engaño para obtener una ventaja desleal o ilegal. Los factores de riesgo de fraude son eventos o condiciones que indican un incentivo o presión para cometer fraude o propiciar oportunidades para cometerlo.

1.5 BUENA GOBERNANZA

De acuerdo con la OCDE, la gobernanza es el ejercicio necesario por parte de la autoridad política, económica y administrativa para gestionar los asuntos de la Nación[11]. La gobernanza incluye el proceso de toma de decisiones y el proceso a través del cual éstas se implementan. La gobernanza abarca el ejercicio del poder para asegurar que una entidad gobernada (generalmente una organización) logre sus objetivos.

La buena gobernanza puede ser definida como el ejercicio por parte del poder o la autoridad, ya sea política, económica, administrativa u otra, con el fin de administrar los recursos y asuntos de un país de una manera justa, equitativa, transparente, ética e imparcial. Ésta constituye los mecanismos, proceso s e instituciones a través de los cuales los ciudadanos y grupos articulan sus intereses, ejercitan sus derechos legales, cumplen con sus obligaciones y median sus diferencias[12].

La buena gobernanza está caracterizada por el siguiente paradigma: el sector público,

9 Z. Dobrowolski, Trust, Corruption and Fraud [in:] B. Kożuch, Z. Dobrowolski (eds), Creating Public Trust. An Organizational Perspective, Peter Lang GmbH, Frankfurt Am Main 2014, p. 120.
10 ISSAI 2240: Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoria de estados financieros, par.11.
11 OECD Glossary of statistical terms, https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7236 [access: 03.08.2015].
12 Good governance. Guiding principles for implementation, Commonwealth of Australia 2000.

la administración pública en especial, es una parte importante de la sociedad, la cual interactúa con las partes interesadas de la sociedad a través de procesos participativos apropiados, que se caracterizan por la participación de las partes interesadas, la divulgación y transparencia, la igualdad, la imparcialidad en el uso de los servicios públicos y la rendición de cuentas por parte de aquellos que toman las decisiones.

La relevancia de este concepto recae en el rol significativo que juegan las organizaciones públicas dentro del ámbito actual de gobernanza, así como en la implementación del interés público. La administración pública es financiada por los contribuyentes y es un complemento importante para las autoridades constitucionales, ya que apoya las funciones auxiliares de dichos cuerpos, les proporciona un servicio, forma parte del ejercicio de las facultades del Poder Ejecutivo y resuelve los problemas públicos comunes. La evaluación pública de las actividades gubernamentales no se enfoca únicamente en los programas socioeconómicos que se ofrecen a los ciudadanos, sino también en cómo las autoridades públicas llevan a cabo sus funciones.[13] Por lo tanto, la administración pública debe ser eficiente en su operación, la cual incluye, entre o tras cosas, la habilidad de resolver problemas sociales específicos de manera eficaz. Dicha eficacia puede lograrse a partir del distanciamiento de un enfoque imperativo, respecto a la solución de problemas, hacia la integración de diferentes partes interesadas accionistas en el proceso de iniciación e implementación de las tareas, así como en el proceso de la evaluación de su impacto.

La buena gobernanza requiere una transición del tratar a sus ciudadanos únicamente como votantes y consumidores de los servicios públicos a tratarlos como consignatarios y cocreadores del interés público, lo cual es la esencia de una buena gobernanza[14]. Por lo tanto, el concepto de una buena gobernanza va más allá de la noción tradicional del gobierno y se enfoca en las relaciones que existen entre líderes, instituciones públicas y ciudadanos, incluyendo los procesos a través de los cuales se toman e implementan las decisiones.

La buena gobernanza, en el ámbito de la administración pública, se caracteriza por ser participativa, responsable, transparente, eficiente, de orientación consensual,

13 Z. Dobrowolski, The Role of Supreme Audit Office in Building Public Trust Through Tackling Wrongdoing [in:] B. Kożuch, Z. Dobrowolski (eds), Creating Public Trust, op. cit., pp. 166-167.

14 H.C. Boyte, Reframing Democracy: Governance, Civic Agency and Politics, Public Administration Review No 5, American Society for Public Administration 2005; Z. Dobrowolski, Trust, Corruption and Fraud, op. cit., p. 115.

receptiva e incluyente, respetando el Estado de Derecho y minimizando las oportunidades de corrupción[15]. Por consiguiente, implica la administración competente de los recursos y asuntos del país de manera abierta, transparente, responsable, equitativa y receptiva respecto a las necesidades de las personas[16]. De modo que todo conlleve a una buena gestión, un buen desempeño, una buena administración de los fondos públicos, un buen compromiso público y, por ende, buenos resultados[17]. Esto garantiza que se minimice la corrupción, se tome en cuenta la opinión de las minorías y se escuchen las voces de los más vulnerables en la sociedad al momento de tomar decisiones. Es de igual manera receptivo a las necesidades presentes y futuras de la sociedad[18].

En este punto, es necesario analizar los principios clave[19] de la buena gobernanza, los cuales incluyen: responsabilidad, coherencia, orientación hacia el consenso, eficiencia, equidad e inclusión, participación, receptividad, Estado de Derecho y apertura[20].

a) Responsabilidad – como fue antes mencionado, abarca las responsabilidades de las instituciones individuales al llevar a cabo sus políticas públicas, permitiendo mecanismos democráticos efectivos y bien establecidos, así como la evaluación objetiva de su eficacia, eficiencia y economía. De igual manera implica el garantizar una clara división de competencias en el desempeño de sus funciones al administrar los bienes públicos.

b) Coherencia – gestión de integración de numerosas políticas públicas, así como de los diferentes niveles de autoridades públicas (en el marco del sistema de gobernanza multinivel), la consistencia de su riesgo,

15 The Anti-Corruption Plain Language Guide, Transparencia Internacional 2009.

16 Good governance. Guiding principles for implementation, Commonwealth of Australia 2000.

17 The Good Governance Standard for Public Services, The Independent Commission on Good Governance in Public Services, Office for Public Management Ltd., The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, Londres, Reino Unido, 2004.

18 What is Good Governance, Comisión Económica y Social para Asia y el Pacífico (CESPAP), www.unescap.org [acceso: 03.08.2015].

19 La Gobernanza Europea. Un Libro Blanco, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 2001.

20 Desde la perspectiva de una organización pública individual, otros principios de buena gobernanza incluyen: enfocarse en las metas y los resultados de la organización; llevar a cabo de manera eficiente las funciones y roles claramente definidos; promover y poner en práctica los valores de la buena gobernanza en toda la organización; tener y hacer uso de la información de buena calidad, los consejos objetivos y el apoyo, garantizando un proceso transparente de decisiones y un sistema de gestión de riesgos efectivo en operación; asegurarse de que la alta dirección posee las habilidades, e l conocimiento y la experiencia necesarios para desempeñarse adecuadamente y asegurar una valoración y una revisión del desempeño de la alta dirección de manera individual y como grupo, así como hacer efectiva la rendición de cuentas.

requiriendo la construcción de mecanismos de coordinación.

c) Orientación al consenso – en una determinada sociedad existen varios actores y puntos de vista. La buena gobernanza requiere la mediación de los diferentes intereses dentro de una misma sociedad con el fin de alcanzar un amplio consenso acerca de aquello que resulta más benéfico para toda la comunidad, así como su implementación. De igual manera, requiere de una perspectiva amplia y de largo plazo acerca de aquello que se necesita para un desarrollo humano sostenible y la forma en que se podrán cumplir dichos objetivos de desarrollo. Esto es viable únicamente a partir del entendimiento del contexto histórico, cultural y social de una sociedad o comunidad determinada.

d) Eficiencia y eficacia – una buena gobernanza significa que los procesos y las instituciones generan resultados que cumplen con las necesidades de la sociedad al mismo tiempo que hacen el mejor uso posible de los recursos a su disposición. El concepto de eficiencia en el contexto de una buena gobernanza abarca de igual manera el uso sostenible de los recursos naturales y la protección del medio ambiente. En otras regiones, los elementos clave de la buena gobernanza han sido definidos de forma similar[21].

Este principio implica la mejora de la capacidad administrativa (capacidad del Estado) para una implementación sutil de los objetivos de las políticas públicas.

El criterio de la buena gobernanza incluye dos reglas adicionales:

d.1) el principio de la proporcionalidad, el cual asume que la implementación de las políticas públicas debe ser proporcional a los objetivos y, por lo tanto, implementarse de manera óptima;

d.2) el principio de la subsidiariedad, a través del cual la operación de los más altos niveles de la administración es únicamente secundaria respecto a las actividades que se llevan a cabo en los niveles administrativos más bajos.

e) Equidad e inclusión – el bienestar de una sociedad depende de la capacidad que tiene ésta de garantizar que todos sus miembros se sientan partícipes y no se sientan excluidos de la mayoría. Esto implica

21 Ver, por ejemplo: Good governance. Guiding principles for implementation, Commonwealth of Australia 2000.

que todos los grupos, pero en particular aquellos más vulnerables, tengan oportunidades para mejorar o mantener su bienestar. El concepto de igualdad que tiene el gobierno y las partes interesadas en el cumplimiento de las necesidades del interés público debe aclararse. Los actos normativos diferencian la responsabilidad de la ejecución de los deberes sociales. Las organizaciones públicas deben llevar a cabo dichas funciones para con todos los ciudadanos. Las tareas desempeñadas por otras partes interesadas, como las organizaciones no gubernamentales, pueden dirigirse a grupos específicos y no son obligatorias. Las organizaciones públicas son responsables de apoyar las actividades de las partes interesadas en el suministro de servicios públicos, así como el monitoreo y la evaluación de la implementación de dichas funciones y tareas.

f) Apertura – las instituciones de la administración pública deben ser transparentes, lo cual significa que el público debe de tener la mayor cantidad de acceso posible a la información sobre su desempeño.

g) Participación – la participación del público dentro de las labores de las autoridades de la administración pública en todos los niveles (asociación de multinivel), así como en todas las etapas fundamentales de la realización de las políticas públicas (por ejemplo, en el proceso de programación, implementación y monitoreo). Es importante señalar que la participación de las organizaciones no gubernamentales (el llamado dialogo cívico), así como de los representantes de empresarios y sindicatos (dialogo social) es crucial.

h) Receptividad – la buena gobernanza implica que las instituciones y los procesos busquen cumplir con las partes interesadas en un límite de tiempo razonable.

i) Estado de Derecho – la buena gobernanza requiere de marcos jurídicos justos que sean regulados de manera imparcial. El cumplimiento de las leyes implica la existencia de un sistema judicial independiente y una fuerza policiaca imparcial e incorruptible.

j) Visión estratégica – los líderes y el público en general deben poseer una perspectiva amplia y de largo plazo con respecto a la buena gobernanza y el desarrollo humano en su conjunto, teniendo en cuenta aquello que

es necesario para llevar a cabo dicho desarrollo. Debe de igual manera existir un entendimiento de las complejidades históricas, culturales y sociales sobre las que se rige dicha perspectiva.

1.6 INTEGRIDAD

La INTOSAI define a la integridad como la cualidad o el estado de tener principios morales sólidos; la rectitud, honestidad y sinceridad; el deseo de hacer lo correcto, de profesar y vivir conforme a un conjunto de valores y expectativas[22].

El término integridad puede referirse a la virtud, la incorruptibilidad y a la perfección. La integridad está íntimamente relacionada con la ausencia de fraude y corrupción, y de igual manera implica una decencia común. En tal sentido, se trata de un concepto amplio y positivo que se relaciona con la ética y con al cultura.

A nivel institucional, la integridad puede ser considerada en cinco diferentes contextos:

- Como la responsabilidad de integridad de una entidad pública.
- Como una precondición de la autoridad gubernamental y la confianza pública.
- Como una responsabilidad moral y no solamente como una provisión establecida en una ley o reglamento.
- Como una medida que no solamente es represiva, sino también preventiva, que está incluida dentro de una política institucional.
- Como un compromiso continuo a cumplirse por parte de las instituciones y servidores públicos.

22 Manual de la Herramienta para la Autoevaluación de la Integridad (IntoSAINT), Tribunal de Cuentas de los Países Bajos, 2011, pp. 9-10.

1.7 LAVADO DE DINERO

La definición de lavado de dinero adoptada por la Comisión de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Sicotrópicas declara que:

- La conversión o transferencia de propiedad, sabiendo que dicha propiedad deriva de cualquier tipo de [tráfico de drogas] delito o delitos o de un acto de participación en estos, con el propósito de ocultar o disfrazar el origen ilícito de la propiedad o de haber asistido a cualquier persona involucrada en la perpetración de tal delito o delitos con el fin de evadir las consecuencias legales de sus acciones;
- El encubrimiento o disfraz de la verdadera naturaleza, fuente, ubicación, disposición, movimiento, derechos, o la posesión de una propiedad, sabiendo de antemano que dicha propiedad deriva de un delito o delitos o de un acto de participación en tales[23].

El Grupo de Acción Financiera contra el Blanqueo de Capitales (GAFI), reconocido como el establecedor de normas internacionales respecto a los esfuerzos de antilavado de dinero (ALD), define de manera concisa el lavado de dinero como "el procesamiento de [...] los ingresos criminales con el fin de ocultar su origen criminal" para "legitimar" las ganancias ilícitas del crimen.[24] Sin embargo, en sus 40 recomendaciones para luchar en contra del lavado de dinero, el GAFI incorpora específicamente la definición técnica de lavado de dinero proporcionada por la Convención de Viena y recomienda que dicha definición incluya todos los crímenes graves.

1.8 GESTIÓN DE RIESGOS

El sistema de gestión de riesgos es una parte integral del enfoque por parte de una administración par a el cumplimiento de los objetivos corporativos y es un proceso sistemático diseñado para identificar, evaluar, tratar, gestionar y comunicar los riesgos. Es el proceso sistemático de entender, evaluar y tratar dichos riesgos

23 Convención de Viena, https://www.unodc.org/documents/middleeastandnorthafrica/organised-crime/UNITED_NATIONS_CONVENTION_AGAINST_TRANSNATIONAL_ORGANIZED_CRIME_AND_THE_PROTOCOLS_THERETO.pdf p.20p. 34 [acceso: 03.08.2015].

24 *Las 40 Recomendaciones del GAFI,* Grupo de Acción Financiera (GAFI), 2003.

con el fin de maximizar las oportunidades para el cumplimiento de los objetivos y garantizar que las organizaciones, individuos y comunidades son sustentables. Asimismo, la gestión de riesgos explota las oportunidades que pueden surgir a partir de la incertidumbre, permitiendo que las organizaciones estén al tanto de las nuevas posibilidades. Esencialmente, una gestión de riesgos efectiva requiere de un entendimiento bien informado sobre los riesgos más relevantes, la evaluación de su prioridad relativa y una aproximación rigurosa de s u monitoreo y control[25]. Para poder ser efectiva, la gestión de riesgos debe ser proporcional al tamaño y la naturaleza de una organización.

La Gestión de Riesgos Corporativos (ERM) hace referencia al enfoque organizacional de gestión de riesgos, haciendo uso de marcos y procesos claramente articulados. La gestión de riesgos debe introducirse en la administración general de una organización y debe estar enteramente integrada en otras funciones corporativas como lo son las finanzas, estrategias, control interno, adquisiciones, planificación de continuidad, recursos humanos (RH) y cumplimiento. El grado de integración diferirá entre las distintas organizaciones dependiendo de su cultura, procesos de implementación, formas operativas y contexto externo.

1.9 EVALUACIÓN DE RIESGOS

Toda entidad enfrenta una serie de riesgos provenientes de fuentes tanto internas como externas que deben ser evaluados. Una condición previa para la e valuación de riesgos es el establecimiento de objetivos, y la evaluación de riesgos por sí misma es la identificación y el análisis de los riesgos relacionados con el cumplimiento de tales objetivos. La evaluación de riesgos es un prerrequisito para poder determinar de qué manera los riesgos deberán gestionarse. Los riesgos se analizan, tomando en cuenta su probabilidad e impacto, como una base para determinar la forma en que deberán gestionarse. Los riesgos se evalúan con una base inherente y residual. Esencialmente, una gestión de riesgos eficaz requiere de un entendimiento informado sobre los riesgos relevantes, una evaluación de su prioridad relativa y un enfoque riguroso de su monitoreo y control[26].

25 The Institute of Risk Management. Building excellence in risk management, https://www.theirm.org/about/risk-management/ [acceso: 03.08.2015].

26 *Internal Control – Integrated Framework,* Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2013 and GUID 5270: Directriz para la Auditoría de Prevención de la Corrupción, Chapter 2.4 “Risk assessment and risk analysis (Risk management)”, January 2015.

De acuerdo con el modelo COSO, los principios que están relacionados con la evaluación de riesgos son los siguientes:

Principio 6. La organización especifica sus objetivos con la claridad necesaria para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados con dichos objetivos.

Principio 7. La organización identifica los riesgos relacionados con el cumplimiento de los objetivos en toda la entidad y analiza los riesgos como una base para determinar de qué manera deberán de gestionarse dichos riesgos.

Principio 8. La organización considera el potencial de fraude en relación con la evaluación de riesgos en el cumplimiento de sus objetivos.

Principio 9. La organización identifica y evalúa los cambios que podrían impactar de manera significativa el sistema de control interno.

1.10 PARTES INTERESADAS

En la gestión estratégica, las partes interesadas son las personas o instituciones cuyas actividades pueden afectar o verse afectadas por el éxito de una compañía, organización o proyecto[27]. Estos incluyen a los dueños de las compañías, empleados, clientes, comunidades locales, entre otros. Por lo tanto, la toma de decisiones implica un análisis de intereses, incluyendo, por ejemplo, diseñar mapas de interés o escenarios de su comportamiento.

En la gestión de proyectos, las partes interesadas son aquellas personas que no se encuentran directamente involucradas en el proyecto, pero que están profundamente interesados en la terminación exitosa o fallida del proyecto, debido a que sus resultados les son significativos. Por tal razón, las partes interesadas (y sus críticas) deben tomarse en cuenta tanto por el gerente del proyecto como por el patrocinador. Según una definición más amplia, el término parte interesada incluye a todas las personas, unidades o instituciones que están interesadas en la terminación de un proyecto o la falta del mismo.

27 Z. Dobrowolski, Trust, Corruption and Fraud, op. cit.

1.11 TRANSPARENCIA

La transparencia puede ser definida como una característica de los gobiernos, compañías, instituciones, organizaciones e individuos que revelan claramente información, normas, planes, procesos y acciones. Por principio, los funcionarios públicos, funcionarios civiles, gerentes y directores de compañías y organizaciones, así como los consejos de administración tienen el deber y la obligación de actuar de manera visible, predecible y comprensible con el fin de promover la participación y la responsabilidad[28].

28 *The Anti-Corruption Plain Language Guide*, Transparencia Internacional 2009.

2

ROLES Y RESPONSABILIDADES DE LAS PARTES INTERESADAS PARA LA MEJORA DE LA BUENA GOBERNANZA DE LOS BIENES PÚBLICOS

2.1 LEGISLADORES Y REGULADORES

Los legisladores y reguladores son aquellos responsables del establecimiento de las reglas y directrices de las operaciones de la organización. Contribuyen a la ejecución de las obligaciones públicas de conformidad con los principios de buena gobernanza a partir de garantizar la calidad de la legislación. Los legisladores y reguladores pueden hacer uso de los Comités Parlamentarios Permanentes de Cuentas Públicas o comités similares, con el fin de analizar las labores de auditoría en relación con la corrupción y el lavado de dinero, de tal manera que se fomente y mejore la buena gobernanza y la responsabilidad. Los legisladores deben proporcionar una supervisión respondiendo a los informes presentados en sus comisiones y comités de cartera.

2.2 COMITÉS DE AUDITORÍA

En algunos países, un comité de auditoría independiente o un comité similar, cumple con un rol vital para la gobernanza corporativa. El comité de auditoría es un componente crítico para garantizar la integridad de la presentación de informes y la presentación de controles financieros integrados, así como en la identificación adecuada y gestión de los riesgos financieros y la integridad de las prácticas de presentación de informes. La auditoría interna es necesaria para reportar al comité de auditoría de manera funcional.

2.3 GOBIERNO

El gobierno es uno de los participantes más importantes de la gobernanza en el sector público. Otros participantes involucrados en la gobernanza varían dependiendo del nivel de gobierno del que se trate en cada caso. Todos los participantes, exceptuando al gobierno y la milicia, vienen agrupados conjuntamente como parte de la "sociedad civil" (que puede ser considerada una comunidad de ciudadanos vinculados entre sí por sus intereses en común y la actividad colectiva).

El gobierno dirige el trabajo de los cuerpos gubernamentales y tiene control sobre ellos. Del gobierno se espera que haga uso de los recursos públicos de manera eficaz, eficiente y económica. Este deberá mantener la economía nacional garantizando la seguridad del Estado tanto interna como externa, así como la seguridad de la circulación financiera y económica. La función del gobierno es la de ejecutar el presupuesto y asegurar las condiciones para un desarrollo económico sustentable. De igual manera, el gobierno es responsable de la supervisión de las actividades del gobierno local.

Adicionalmente, el gobierno es responsable de coordinar el trabajo de los ministerios y las agencias especiales de investigación, unidades militarizadas, y de proporcionar seguridad interna y externa. El gobierno es también responsable de la lucha contra el crimen organizado: combatir la corrupción, lavad o de dinero y otros tipos de delitos.

Con el fin de proteger los bienes públicos, el gobierno puede establecer departamentos o entidades especializados responsables de las acciones enlistadas anteriormente.

2.4 UNIDADES DE INTELIGENCIA FINANCIERA

Las Unidades de Inteligencia Financiera (UIF) son los centros nacionales encargados de la recolección, recepción y solicitud (de ser permitido) de las publicaciones de información financiera, así como del análisis y difusión de la información financiera[28], la cual puede vincularse a posibles ingresos provenientes de actividades criminales

28 Definición de FIU de Egmont Group FIU, 1995 (modificada en 2004).

relacionadas con la corrupción. Las Unidades Nacionales de Inteligencia Financiera deben analizar las tendencias entre transacciones financieras que llevan a cabo los bancos que operan tanto a nivel local como internacional.

Una Unidad de Inteligencia Financiera debe ser un cuerpo especializado involucrado en la lucha contra el lavado de dinero. Además del análisis de las transacciones financieras, ésta debe identificar las transacciones que se sospecha provengan de lavado de dinero y ser capaz de bloquear las transacciones sospechosas y las cuentas bancarias utilizadas en dicho esquema.

Las UIF deben contar con facultades asociadas a la investigación y análisis de las operaciones utilizadas para financiar el terrorismo. Las Unidades deben cooperar con instituciones internacionales involucradas en la prevención de la introducción de propiedades o fondos que derivan de fuentes ilegales o no reveladas dentro de la circulación financiera, con el fin de ayudar a contrarrestar el financiamiento del terrorismo. Asimismo, éstas deberán contribuir a las medidas preventivas relacionadas con dichas problemáticas, por ejemplo, a través de cursos y capacitaciones llevados a cabo por las instituciones financieras, bancos, compañías aseguradoras, oficinas de gobierno central y local, oficinas fiscales y otras instituciones comprometidas dentro de los mercados financieros. Las UIF deben cooperar con las agencias de seguridad y supervisar, monitorear e imponer el cumplimiento de la legislación de inteligencia financiera.

2.5 ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) promueven y apoyan el desempeño de las obligaciones públicas de acuerdo con los principios de buena gobernanza. Las evaluaciones de las operaciones de la organización se llevan a cabo durante las auditorías de cumplimiento, financieras y de desempeño de las EFS. Dependiendo de su mandato legislativo específico, estas instituciones pueden informar sobre sus hallazgos recomendaciones a las partes interesadas. A través de su trabajo diario, las EFS ayudan a construir integridad, transparencia y responsabilidad, así como una confianza pública al posibilitar la supervisión, responsabilidad y gobernanza del sector público.[29]

29 Los principios básicos del trabajo de las EFS se encuentran en la INTOSAI-P 1: La Declaración de Lima, INTOSAI, 1977.

2.6 OTRAS ORGANIZACIONES AUDITORAS EXTERNAS

Las auditorías externas deben proporcionar asesoría y recomendaciones respecto a las operaciones de las organizaciones. Una organización de auditoría externa puede de igual manera desempeñar un papel dentro de la auditoría de los controles internos de una entidad gubernamental. La mayoría de las entidades gubernamentales son igualmente auditadas por parte de una función de auditoría externa. Un auditor externo generalmente es nombrado por el órgano de supervisión de la entidad, al cual reporta. El auditor externo puede examinar y sugerir mejoras para el control interno de la entidad.

2.7 OTRAS PARTES INTERESADAS

Otros actores externos como las ONGs, los medios, las organizaciones internacionales, etc. desempeñan un papel importante en el proceso de mejora de la integridad, transparencia, rendición de cuentas y otros principios de buena gobernanza de los bienes públicos. Estos pueden contribuir al cumplimiento de los objetivos de la organización o proporcionar información que resulte útil al momento de implementar las decisiones. Sin embargo, no son responsables del diseño, implementación, funcionamiento apropiado, mantenimiento o documentación de las operaciones de la organización a pesar de que pueden incidir en dichos procesos.

2.8 AUDITORES INTERNOS

Los auditores internos son parte del marco de control interno de una organización gubernamental, pero no son los responsables de la implementación de los procedimientos específicos de control interno que existen dentro de una organización auditada. Su papel es el de auditar las políticas, prácticas y procedimientos de control interno de una organización con el fin de garantizar que los controles sean los adecuados para cumplir con la misión de dicha organización, así como proporcionar seguridad acerca de la adecuación del diseño y la implementación eficaz de los controles internos. Examinan y contribuyen a la eficacia continua del sistema de control interno a través de sus evaluaciones

y recomendaciones y, por tanto, juegan un papel significativo en la evaluación de los controles internos. Sin embargo, los auditores internos no tienen la responsabilidad primaria de la gestión del diseño, implementación, mantenimiento y documentación de los controles internos. Un sistema de control interno debe garantizar la integridad, transparencia, rendición de cuentas y otros principios de buena gobernanza de los bienes públicos.

2.9 GERENTES

Los gerentes son aquellas personas responsables de establecer un entorno de control efectivo dentro de sus organizaciones. Esto forma parte de su responsabilidad de administración sobre el uso de los recursos gubernamentales. De hecho, el tono que los gerentes establezcan a través de sus acciones, políticas y formas de comunicación puede traducirse en una cultura que puede ser positiva o perder el control. La planeación, implementación, supervisión y monitoreo son los componentes fundamentales del control interno. Dichas actividades pueden ser afrontadas de manera rutinaria sin considerarlas parte de un entorno de control más amplio que ayuda a garantizar la responsabilidad.

El control interno, o el control gerencial, ayuda a proporcionar garantía razonable de que la organización:

- cumple con las leyes, regulaciones y directivas gerenciales;
- promueve operaciones ordenadas, económicas, eficientes y efectivas, y cumple con los resultados esperados;
- salvaguarda recursos contra la corrupción, fraude, desperdicio, abuso y mala gestión;
- proporciona productos y servicios de calidad que son consistentes con la misión de la organización; y
- desarrolla y mantiene información financiera y gerencial confiable y divulga de manera justa la información a través de informes oportunos.

Su responsabilidad varía dependiendo de su función dentro de la organización, así como de las características de la misma.

2.10 PERSONAL

Los funcionarios contribuyen de igual manera a los controles internos. Los controles internos son un elemento explícito o implícito de las obligaciones de cada funcionario. Todos los funcionarios desempeñan un papel en llevar a cabo el control y deben responsabilizarse de reportar todo problema que surja con las operaciones, el incumplimiento del código de conducta, o violaciones a las políticas que puedan traducirse en una falta de integridad, transparencia, responsabilidad y otros principios de la buena gobernanza de los bienes públicos.

3

EVALUACIÓN DE NORMAS DE BUENA GOBERNANZA DE BIENES PÚBLICOS

La evaluación de normas de buena gobernanza de bienes públicos es un componente importante de las auditorías de las EFS, ya que dicha evaluación puede contribuir a la identificación de las eficiencias económicas y de otra índole, respecto a la forma en que el gobierno está gestionando los bienes públicos. Un marco general sobre la forma en que se gestionan los bienes públicos es crítico para ayudar a los auditores a evaluar mejor si el desempeño de los bienes públicos cumple o no con las metas y objetivos de la entidad, así como con las necesidades del usuario o consumidor final. Dicho marco establece normas sobre el papel de las EFS en la promoción de la buena gobernanza de los bienes públicos, así como sobre la forma en que las EFS planean y gestionan las auditorías sobre la administración de los bienes públicos.

3.1 MARCO DE GESTIÓN DE ACTIVOS

"Los principios de Gestión de Activos son[30]:

- las decisiones gerenciales respecto a la adquisición de activos, su enajenación y ciclo de vida, son integradas en la planeación estratégica y organizacional de la entidad;
- las decisiones de la planeación de activos se basan en la evaluación de alternativas, las cuales evalúan los riesgos y beneficios, y aplican el principio base de adquisición del gobierno en relación calidad-precio a lo largo del ciclo de vida del activo;

30 *Better Practice Guide on the Strategic and Operational Management of Assets by Public Sector Entities: Delivering agreed outcomes through an efficient and optimal asset base*, Oficina Nacional de Auditoría de Australia, septiembre de 2010.

- se establece una estructura de control eficaz para la gestión de activos;
- se establece una responsabilidad para las condiciones, uso y desempeño de activos; y
- las decisiones de enajenación se basan en el análisis de los métodos que logran el mejor rendimiento neto disponible.

Los principios de gestión de activos derivan de la experiencia y razonamiento práctico, e informan tanto de la gestión estratégica del activo como de su aplicación práctica en el ciclo de vida de dicho activo.

Las decisiones de gestión de activos no deben tomar se de manera aislada con respecto a la toma de decisiones y las gestiones financieras más amplias de una entidad. La gestión de activos dentro de una organización forma parte de la infraestructura general de la toma de decisiones de la organización, integrando su cartera de activos dentro de las metas estratégicas de la entidad. La gestión de activos es más eficaz cuando se encuentra alineada a la entrega de los resultados y programas de una entidad. Las seis fases del ciclo de vida del activo, descritas en la tabla a continuación, proporcionan una estructura para incorporar los requisitos del activo de la entidad dentro de su documentación de planeación corporativa y estratégica más amplia."

Tabla: Fases del ciclo de vida del activo[31]

Actividad	Justificación documentaria
Planeación	Una estrategia de gestión de activos es un elemento integral de la planeación corporativa de una entidad y se basa en las metodologías del ciclo de vida. Generalmente los activos existen únicamente para apoyar el cumplimiento del programa de la entidad.

31 Ibidem.

Creación del presupuesto de capital	Un plan de creación de presupuesto de capital consolida las iniciativas, objetivos y estrategias subyacentes en la gestión actual y futura de la base de activos de una entidad. Establece una perspectiva proyectada a largo plazo y detalla las estrategias de financiación de presupuesto del activo para adquisiciones de activos, así como los impactos financieros proyectados en los informes financieros de la entidad.
Adquisición	Siendo un elemento de la estrategia de gestión de activos, el plan de adquisición establece las razones para la adquisición o reemplazo de los activos y provee al plan de gestión de capital.
Contabilidad	Una directriz comprensible acerca de las políticas y procedimientos de gestión de activos es importante para poder identificar los requisitos para el cumplimiento de la legislación relevante y las normas contables. Una estructura efectiva de control interno basada en los riesgos puede asegurar que los activos se encuentren salvaguardados contra pérdidas, daños o malversación.
Gestión	La gestión de activos viene integrada en la planeación organizacional y la proyección estratégica. Los indicadores de desempeño de activos se aplican a la base de activos no financieros con el fin de establecer las condiciones de dicho activo y el nivel y la frecuencia necesarios para su mantenimiento. Las normas requeridas reflejan los niveles de calidad que son necesarios para una eficiencia y gestión óptima del activo.
Enajenación	Un plan de enajenación establece los razonamientos y tiempos para la enajenación de activos y considera su estrategia óptima.

3.2 ESTRATEGIA DE GESTIÓN DE ACTIVOS

"Una estrategia de gestión de activos establece las metas estratégicas para la cartera de activos al describir los programas que serán llevados a cabo, los métodos para la ejecución de dichos programas, incluyendo las soluciones que no son de activos, así como los activos y recursos que serán necesarios. Una estrategia de gestión de activos es la implementación práctica de los objetivos estratégicos de una entidad y ayuda a la identificación de la base de activos óptima necesaria para apoyar los requisitos para el cumplimiento del programa. Comprende una serie de planes que detallan la manera en que una entidad utilizará sus activos de manera eficaz y efectiva con respecto a cada activo o ciclo de vida de un grupo de activos con el fin de apoyar el cumplimiento del programa. Una estrategia de gestión de activos generalmente abarcará el desarrollo y la implementación de los planes y programas para creación de activos[32], operación, mantenimiento, rehabilitación, reemplazo, enajenación y monitoreo de desempeño, y así garantizar que se cumplan los niveles deseados de cumplimiento del programa y otros objetivos operacionales a un costo óptimo.

Una estrategia de gestión de activos ayudará a las entidades en la planeación a lo largo del ciclo de vida del activo a través de la identificación de las interdependencias del mismo, como lo son:

- decisiones de planeación que afectan los costos operacionales y de mantenimiento a largo plazo;
- programas de mantenimiento mal diseñados y gestionados que llevan a la planeación del reemplazo de un activo mucho antes de lo deseado; y
- razonamientos para la enajenación de activos, por ejemplo, una baja utilización, mala funcionalidad o fin de vida útil, que complementará los procesos de planeación más amplios.

Una completa estrategia de gestión de activos establece los requisitos de desempeño de los activos en los que las entidades se comprometen a utilizar los activos para cumplir con los requisitos para la realización de sus programas.

32 Por ejemplo, software desarrollado internamente, bienes producidos localmente, divulgación de activos en los estados financieros, etc.

Una estrategia de gestión de activos típicamente tendrá un enfoque a largo plazo, respaldado por planes de corto plazo más detallados que generalmente incluirán un plan de adquisiciones, un plan de operaciones, un plan de mantenimiento y un plan de enajenación.

» 3.2.1 PLAN DE ADQUISICIONES

Un plan de adquisición es un documento clave para la adquisición de todos los activos importantes y vincula los requisitos para la realización de los programas con los activos requeridos. El plan contribuye directamente con el proceso de planeación de gestión de capital (CMP). Se considerarán las opciones de adquisición del activo y se determinará una decisión sobre la adquisición del mismo, aunque se desarrollará el proceso estratégico de gestión de capital y los planes corporativos para evaluar otras alternativas. Los planes detallados están diseñados para las adquisiciones significativas, ya sea en términos de precio o complejidad, y pueden incluir:

- una declaración de necesidad y razones de adquisición;
- roles y responsabilidades del personal necesario para gestionar la adquisición;
- las actividades necesarias durante la adquisición, como lo son la administración del contrato y las consideraciones técnicas, legislativas y de gestión;
- periodos de adquisición y puntos clave de decisión;
- tiempos y cantidad de gastos de capital;
- costos indicativos de ciclos de vida; y
- procesos de monitoreo y otras formas de control para garantizar que la adquisición se lleve a cabo como fue planeada.

» 3.2.2 PLAN DE OPERACIONES

Un plan de operaciones complementa los planes de adquisición, mantenimiento y enajenación, y detalla los aspectos operativos de un activo basándose en su ciclo de vida. Las auditorías sobre la condición de los activos y los indicadores de monitoreo

sobre el rendimiento de los activos ayudarán a las entidades a optimizar su base de activos y tomar decisiones sobre estos en una base consistente y confiable. Un plan de operaciones establecerá roles y responsabilidad para los gerentes de los programas y activos, y asignará las responsabilidades para el rendimiento del activo y el cálculo de los costos de su ciclo de vida, incluyendo: medidas de rendimiento del activo, condición del activo, seguridad física y salvaguardia, devaluación, gastos financieros, gastos operativos como gastos de energía y mantenimiento, y gastos significativos de enajenación como son los gastos de reemplazo, demolición o restauración de activos. Los gastos operativos pueden ser clasificados dentro de categorías más amplias de activos que reflejen la línea de negocio de la entidad, por ejemplo: gestión de instalaciones y tecnologías de la información y comunicación.

» 3.2.3 PLAN DE MANTENIMIENTO

El mantenimiento es una actividad crítica en el ciclo de vida de un activo. El mal mantenimiento conduce generalmente a una vida útil mucho más breve que aquella concebida por las especificaciones de diseño y puede llevar a la pérdida de su funcionalidad, una reducción en su utilización, representa r una amenaza para la seguridad humana o resultar en una infracción legislativa. Además, las actividades de mantenimiento más grandes pueden requerir de una planeación a largo plazo para permitir que se lleve a cabo una evaluación crítica fuera de línea para periodos extendidos de tiempo.

» 3.2.4 PLAN DE ENAJENACIÓN

Un plan de enajenación debería ser parte integral de una estrategia de gestión de bienes para llevar a cabo el proceso de planeación para el reemplazo de activos, debido a que se trata de una poderosa herramienta de gestión al evaluar por qué el rendimiento de ciertos activos no ha funcionado como se pretendía. Pueden presentarse ingresos significativos a partir de la venta de activos y éstos pueden devolverse al gobierno o ser utilizados para financiar futuras adquisiciones de activos, dependiendo la naturaleza de la disposición y sujeto a las regulaciones disponibles.

3.3 PLAN DE GESTIÓN DEL CAPITAL

Un plan de gestión del capital (CMP) es un documento global que forma parte del marco de gestión estratégica de activos, el cual registra la manera en que una entidad puede asignar sus recursos en su base de activos y tomar decisiones estratégicas sobre los mismos para apoyar el cumplimiento del programa. Se trata de un mecanismo clave a través del cual la administración implementa de manera práctica las metas estratégicas de la entidad parala cartera de bienes en un nivel de activo individual. Un CMP puede definirse como un enfoque integral y estructurado de la gestión a largo plazo de la cartera de activos de una entidad con el fin de cumplir con los servicios ofrecidos de manera eficiente y eficaz.

Un CMP puede desarrollarse únicamente después de que una entidad ha establecido las metas estratégicas para una cartera de activos, cuando la entidad tiene formulada una estrategia de gestión de los mismos y ha implementado medidas de gobernanza adecuadas. Para efectos de practicidad, un CMP es un banco de información que detalla tanto el historial actual de transacciones de activos, como también la manera en que las metas estratégicas se formularán a mediano y largo plazo. Por ejemplo, y dependiendo de las circunstancias individuales, un plan de mediano o largo plazo puede definirse para cinco años, 10 años o incluso 15 años en algunas situaciones.

Los cuatro pasos del proceso de desarrollo de un CMP son:

1) Proyectar la cartera de activos. Una entidad, al desarrollar un CMP, proyectaría su registro de activos por un periodo de varios años con el fin de desarrollar cálculos de línea base.

2) Revisar las proyecciones de propósitos estratégicos. Los cálculos proyectados de línea base se ajustan posteriormente para reflejar las metas estratégicas de la entidad respecto a su cartera de activos, los cuales son descritos en la estrategia de gestión de activos.

3) Determinar la fuente de financiamiento. Determinar si los activos a adquirir son nuevos o de reemplazo, y si deberán ser financiados.

4) Garantía de calidad. Esto a través de detonantes de inversión de capital, análisis de los activos de alto valor y una verificación de integridad de los cálculos externos.

3.4 DIRECTRIZ DE PROCEDIMIENTOS Y POLÍTICAS DE GESTIÓN DE ACTIVOS

Una directriz de procedimientos y políticas de gestión de activos (AMG) es un elemento clave y de mejor práctica para los ámbitos de control interno de una entidad. Una AMG establece claramente lo necesario para registrar, explicar, controlar y salvaguardar los activos de acuerdo con las regulaciones disponibles. Una AMG puede estructurarse para dar una dirección práctica sobre cómo llevar a cabo diariamente la gestión de activos. Una AMG puede igualmente reforzar la dirección estratégica de una entidad a través de los resultados de la estrategia de gestión de los activos y el proceso de planeación de la gestión del capital.

Los elementos clave para la mayoría de las entidades abarcan:

1) la adquisición y liquidación: explica los procesos de adquisición y enajenación;

2) registro: define aquello que constituye a un activo, los umbrales de activos y agrupaciones, clases de activos y registro de los mismos;

3) control y administración: define los requisitos dentro de un ámbito regulatorio y detalla los requisitos operacionales incluyendo los roles y responsabilidades de la gestión de activos, la seguridad física, inventarios, problemas personales y préstamos, pérdidas y daños, indicadores de rendimiento de activos, declaraciones de siniestros y seguros; y

4) contabilidad: proporciona las directrices para la contabilidad de los activos incluyendo valoración, deficiencia, vida útil, restructuración, activos a enajenar, métodos y tasas de depreciación, y activos culturales y de herencia. Una lista de control de los temas generalmente incluidos dentro de una AMG, así como más comentarios acerca de las áreas más significativas y complejas de la contabilidad de activos.

3.5 REGISTRO DE ACTIVOS

El registro de activos es una piedra angular dentro del marco de gestión de activos de las entidades, sin importar el tamaño de su cartera de activos, en el cual se conserva la información del activo, así como su registro histórico tanto de información financiera como de información no financiera de cada ciclo de vida de un activo, con el fin de llevar a cabo la planeación de activos, ayudar a cumplir con la legislación y los estándares de contabilidad, monitorear su rendimiento, y rendición de cuentas.

Un registro de activos es la clave para entender detalladamente cuales activos son propiedad y son controlados por una entidad y, dependiendo de la complejidad de la información registrada, puede utilizarse para determinar:

1) posibles condiciones actuales de activos;

2) cuando los activos necesitan reemplazarse;

3) información requerida para cumplir con los estándares de contabilidad y otros requisitos normativos;

4) la ubicación y los custodios de activos para su inventario;

5) nivel y frecuencia de los programas de mantenimiento de activos; y

6) costos de ciclo de vida de cada activo, programa y actividad corporativa.

Una estrategia de gestión de activos, un proceso de creación de presupuesto de capital y un plan de gestión del capital son más efectivos cuando contienen información precisa y actualizada, de la cual la mayoría puede provenir del registro de activos. Los requisitos funcionales de un registro de activos dependerán del tamaño y la naturaleza de las actividades de la entidad, así como de su cartera de activos, y serán configurados para ir de acuerdo con el propósito de dicha entidad. Por ejemplo, cumplir con las medidas de rendimiento y de rendición de cuentas que son proporcionales a la cantidad y al uso de los activos, así como al nivel de actividad de gestión de activos a la que la entidad está comprometida".[33]

33 *Better Practice Guide on the Strategic and Operational Management of Assets by Public Sector Entities: Delivering agreed outcomes through an efficient and optimal asset base*, Oficina Nacional de Auditoría de Australia, septiembre de 2010.

El marco de gestión de activos discutido anteriormente puede ayudar a las EFS a aplicar las mejores prácticas para la gestión de bienes públicos como parte de sus auditorías y por lo tanto apoyar a las EFS en su papel como promotores de la buena gobernanza de los bienes públicos. Específicamente, los siguientes elementos pueden ayudar a la EFS a planear y gestionar sus auditorías de gestión de bienes públicos:

1) un marco general de la gestión de bienes públicos que describa los objetivos, principios y elementos clave del marco, así como su correlación con el combate a la corrupción y el lavado de dinero;

2) una serie de directrices sobre el rol de las EFS en la promoción de la buena gobernanza de los bienes públicos, que articule los estándares mínimos, así como las políticas y procesos, para la gestión de bienes públicos y su correlación con el combate a la corrupción y el lavado de dinero; y

3) deberán desarrollarse y refinarse con el tiempo una gama de herramientas prácticas acerca del rol de las EFS en la promoción de la buena gobernanza de los bienes públicos como lo son las directrices técnicas, los documentos de muestra, plantillas y manuales, con el fin de promover una gestión del capital que sea eficiente y responsable.

3.6 MEDICIÓN DEL RENDIMIENTO

El Marco de Gestión de Activos se basa, parcialmente, en el principio de una sólida responsabilidad en un proceso flexible y simplificado. Una parte integral de dicha responsabilidad implica la medición del rendimiento – el proceso a través del cual los resultados de un programa, servicio, proyecto y/o activo son medidos en comparación con los objetivos planteados.

A nivel organizacional, la medición del rendimiento ayuda a garantizar que[34]:

- la organización lleve a cabo su administración dentro de las metas fiscales relacionadas con el capital año con año;
- las estrategias y proyectos propuestos se implementen año con año, y

34 Capital Asset Management Framework Guidelines, British Columbia, mayo 2002.

- las metas más amplias de gestión de activos se cumplan (por ejemplo, la edad media del capital social, tasas de utilización de la instalación y objetivos de gastos de mantenimiento).

A nivel proyecto o programa, la medición del rendimiento puede utilizarse para determinar:

- qué tan efectivamente los activos apoyan los objetivos de cumplimiento del servicio;
- qué tan bien se gestionan los proyectos, incluyendo si se han culminado dentro de su alcance, tiempo y presupuesto, así como si los riesgos se han gestionado de manera eficaz, y
- si los activos físicos están cumpliendo con sus objetivos técnicos de rendimiento.

El siguiente capítulo ofrece orientación para la medición del rendimiento a nivel tanto corporativo como de proyecto, incluyendo los criterios para desarrollar y utilizar las medidas de rendimiento con el fin de fomentar la cultura de la mejora continua.

La medición del rendimiento debe ser un componente del marco contable de toda agencia pública. Dicho marco debe incluir las mediciones del rendimiento inicial y permitir su posterior monitoreo, medición, evaluación y revisión.

1. Medidas del Rendimiento

a. Objetivos claros:

El servicio objetivo o las metas del proyecto deben definir claramente lo que la agencia pretende alcanzar, medir y evaluar – así como su línea de acción.

b. Estrategias ordenadas para cumplir con las metas:

Las estrategias deben estar ordenadas con el fin de apoyar el programa, proyecto y metas/objetivos corporativos de la agencia. Los planes relacionados deben establecer los indicadores y objetivos de rendimiento medibles y claros.

c. Sistemas alineados de gestión:

Los sistemas de gestión deben apoyar el cumplimiento de las metas/objetivos. La autoridad, responsabilidades y rendición de cuentas deben estar claramente definidas con el fin de poder garantizar que las decisiones y acciones sean emprendidas por las personas adecuadas con el conocimiento, habilidades y herramientas necesarios.

2. Monitoreo, Edición, Evaluación y Revisión

a. Medición del rendimiento y generación de informes:

El rendimiento debe medirse e informarse en comparación con los objetivos y resultados corporativos, de programa y de proyecto esperados.

b. Consecuencias reales:

Las agencias deben evaluar los resultados del rendimiento y tomar las acciones apropiadas – incluyendo la revisión o refinamiento de las medidas del rendimiento conforme sea necesario".

3.7 AUDITORES EXTERNOS, REGULADORES Y OTRAS ORGANIZACIONES EXTERNAS

"Los auditores, reguladores y otras organizaciones externas residen fuera de la estructura de la organización, pero podrían desempeñar un papel importante dentro de la estructura de control y gobernanza general de la organización. Particularmente, este es el caso de las industrias reguladas, tales como los servicios financieros o los seguros. En ciertas ocasiones, los reguladores instauran requisitos para fortalecer los controles en una organización, y otras veces realizan una función independiente y objetiva para evaluar ciertas partes o la totalidad de la primera, segunda o tercera línea de defensa en relación con dichos requisitos. Cuando se coordinan de forma eficaz, los auditores, reguladores y otros grupos externos a la organización pueden considerarse como líneas de defensa adicionales, proporcionando seguridad a las partes interesadas en la organización, incluyendo la junta directiva y la alta dirección de la misma. Dado el ámbito y objetivos específicos de sus misiones; sin embargo,

la información sobre riesgos recabada es generalmente menos extensiva que el campo de acción estipulado en las "Tres Líneas de Defensa" internas de cualquier organización (ver la siguiente tabla).

TRES LÍNEAS DE DEFENSA		
PRIMERA LÍNEA DE DEFENSA	**SEGUNDA LÍNEA DE DEFENSA**	**TERCERA LÍNEA DE DEFENSA**
Titulares/Gestores del Riesgo	**Control de riesgos y Cumplimiento**	**Aseguramiento del Riesgo**
• gestión operativa	• independencia limitada • informa principalmente a la gerencia	• auditoría interna • mayor independencia • informa al Consejo Directivo

Debido a que las situaciones específicas y únicas varían entre organizaciones, no existe una manera "correcta" de coordinar las Tres Líneas de Defensa. Sin embargo, tanto asignar tareas específicas como coordinar las funciones de gestión de riesgos puede ayudar a que las funciones subyacentes de cada uno de los grupos en el proceso de manejo de riesgos se mantengan latentes. Las tres líneas deben de existir de cierto modo en toda organización, sin importar el tamaño o complejidad. La gestión de riesgos es normalmente más fuerte cuando existen tres líneas de defensa claramente separadas e identificadas. Sin embargo, en situaciones excepcionales que desarrollan, especialmente en organizaciones pequeñas, ciertas líneas de defensa pueden llegar a combinarse. Por ejemplo, existen casos en los que se requiere realizar una auditoría interna para establecer y/o administrar la gestión de riesgos o las actividades de cumplimiento de la organización. En estas situaciones, las auditorías internas deben comunicar claramente el impacto de dicha combinación a la junta directiva y a la alta dirección. En caso de que se asignen dos responsabilidades a una sola persona o departamento, sería apropiado considerar separar las responsabilidades de estas funciones para establecer las tres líneas en un tiempo posterior".[35]

35 *The IAA Position Paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*, Instituto de Auditores Internos, enero 2013.

3.8 AUDITORÍA INTERNA Y COOPERACIÓN CON LA AUDITORÍA EXTERNA

Los objetivos de una auditoría financiera en el sector público generalmente son más amplios que simplemente expresar una opinión respecto a si los estados financieros se han elaborado, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de informes financieros aplicable (ejemplo: el alcance de las Normas Internacionales de Auditoría). Los objetivos adicionales pueden incluir responsabilidades sobre auditoría e informes, tales como el reporte sobre sobre si los auditores del sector público encontraron ejemplos de incumplimiento con autoridades, incluyendo marcos de presupuestos y rendición de cuentas, y/o reportes sobre la eficacia del control interno. Los auditores del sector público pueden encontrar actividades llevadas a cabo por las funciones de auditoría interna relacionadas con el incumplimiento de la entidad con autoridades, incluyendo el presupuesto y la rendición de cuentas, así como la eficacia controles internos de la entidad relevantes a la auditoría. En tales casos, los auditores del sector público pueden utilizar el trabajo de los auditores internos para complementar el trabajo de auditoría externa en estas áreas.[36]

Como auditor externo, una EFS tiene la tarea de examinar la eficacia de la auditoría interna. En caso de que la auditoría interna se considere eficaz, se deberán realizar esfuerzos, sin perjuicio sobre el derecho de la EFS para realizar una auditoría general, para alcanzar la división o asignación de tareas más apropiadas, y la cooperación entre la EFS y la auditoría interna.[37]

3.9 ROL DE LA AUDITORÍA INTERNA

El Instituto de Auditores Internas (IIA) define a la auditoría interna como una actividad independiente, de aseguramiento objetivo y de asesoría que tiene como fin añadir valor y mejorar las operaciones de la organización. Coadyuva en la organización para cumplir con sus objetivos al proporcionar un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de la gestión de riesgos, control y procesos de gobernanza.

36 *ISSAI 2610: Utilización del Trabajo de los Auditor es Internos,* INTOSAI.
37 *INTOSAI-P 1: La Declaración de Lima* (1977)

La auditoría interna es capaz de analizar las fortalezas y debilidades del control interno de una organización, considerando su gobernanza, cultura organizacional, así como amenazas y áreas de oportunidad que podrían afectar el cumplimiento de objetivos por parte de la organización. El análisis evalúa si la gestión de riesgos es capaz de identificar los mismos e instaura controles para manejar fondos públicos de una manera eficaz y eficiente.

Los trabajos de auditoría interna con aquellos a cargo de la gobernanza, tales como la junta directiva, el comité de auditoría, la alta dirección o, cuando aplique, cualquier organismo de vigilancia externo, deberán encargarse de asegurar que los sistemas apropiados de control interno se diseñen e implementen como corresponda. Como tal, la auditoría interna puede proporcionar apoyo considerando el cumplimiento de metas y objetivos, fortalecimiento de controles, y la mejora en la eficiencia y eficacia de operaciones y cumplimiento con autoridades. Cabe aclarar que a pesar de que la auditoría interna proporciona este apoyo al control interno, no debe involucrar tareas gerenciales u operacionales.

La auditoría interna se lleva a cabo en diversos ámbitos legales y culturales dentro de organizaciones que varían en propósito, tamaño, complejidad y estructura, y por personas dentro o fuera de la organización. A pesar de que las diferencias pueden afectar la práctica de las auditorías internas encada ambiente, el cumplimiento con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna es esencial para cumplir con las responsabilidades de los auditores internos.

Todos los auditores deben prestar atención a la posibilidad de que existan transacciones sospechosas relacionadas con la corrupción y lavado de dinero, así como la posibilidad de fraude contable u otras actividades ilegales. En el marco de las operaciones de preparación, los auditores deben estimar el riesgo de este tipo de irregularidades, así como las reglas de conducta llevadas a cabo al realizar estas auditorías con dicho propósito, entre otras cosas, la norma “IIA Guidance on Fraud”. Debido a que los fraudes y otros tipos de infracciones tienen un impacto negativo en las organizaciones en diversos sentidos (financiero, de reputación) e implicaciones psicológicas y sociales, es crucial contar con un programa sólido contra fraudes que incluya medidas de concientización, prevención y detección, así como procesos de evaluación del riesgo de fraude para identificarlos dentro de la organización.

Según la guía publicada por el IIA, el American Institute of Certified Public Accounts (AICPA) y la Guía de la Asociación de Examinadores de Fraude Certificados (ACFE) "Gestión del Riesgo de Fraude", se deberá de prestar atención a los siguientes elementos[38]:

- concientización del fraude/corrupción (por ejemplo: razones y ejemplos de indicadores de fraude y fraude potencial).
- roles y responsabilidades del fraude/corrupción,
- responsabilidades de la auditoría interna durante su ejecución (por ejemplo: responsabilidades ejecutivas y comunicación con la junta directiva),
- evaluación de riesgos por fraude y corrupción (por ejemplo: identificación de factores de riesgo relativos al fraude relevantes y mapeo de controles existentes contra esquemas potenciales de fraude e identificación de brechas),
- prevención y detección de fraude/corrupción,
- investigación de fraude/corrupción,
- formación de una opinión sobre los controles internos relacionados con el fraude y la corrupción.

La guía también incluye material de referencia, preguntas a considerar y formatos para la evaluación de riesgos de fraude.

3.10 INFORMES DE ACTIVIDADES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES

De acuerdo con la INTOSAI-P 20: Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas, de la INTOSAI, uno de los principales elementos de las actividades de los entes nacionales de auditoría es el desarrollo de un resumen anual sobre su trabajo y la emisión de un informe igualmente anual (Informe de Actividades).[39] A través de la divulgación pública y oportuna de sus hallazgos, las EFS incrementan la concientización pública

38 *Gestión del Riesgo de Fraude: Una Guía Práctica,* Instituto de Auditores Internos, el *American Institute of Certified Public Accounts* y la Asociación de Examinadores de Fraude Certificados (ACFE).

39 INTOSAI-P 20.

sobre amenazas del sector público y fomenta la rendición de cuentas conforme a los mismos. Este informe es un compendio de conocimientos sobre las actividades de una autoridad de auditoría nacional independiente. Debe enviarse al más alto órgano legislativo del Estado, y debe analizarse y discutirse para su posterior publicación.

Este documento debe contener información sobre las actividades anuales del órgano fiscalizador, incluyendo los hallazgos principales, resultados de auditoría, análisis, recomendaciones, los efectos de los resultados financieros y las propuestas legislativas resultantes de la implementación de las recomendaciones posteriores a la auditoría.

Un elemento esencial en dicho informe es que un capítulo sea dedicado a la actividad de la EFS en el combate al fraude, la corrupción, el lavado de dinero y otro tipo de infracciones. Este capítulo debe describir los hallazgos y acciones a tomadas por la autoridad de la auditoría, la información sobre las pérdidas financieras, las recomendaciones posteriores a la auditoría, y las acciones correctivas tomadas por los entes auditados.

A su vez, debe describir la metodología empleada para determinar cualquier área expuesta a riesgos y las actividades anticorrupción emprendidas, y presentar un resumen general de los resultados obtenidos en la auditoría/inspección que reveló tales amenazas.

Debe prestarse especial atención al tema de responsabilidad criminal individual resultante de irregularidades, así como el desarrollo de políticas y procedimientos establecidos para la investigación de dichas actividades.

En relación con la autoridad legislativa (por ejemplo: el Parlamento) una EFS, con base en los hallazgos de la auditoría realizada, debe desarrollar un análisis de riesgo de fraude y corrupción que potencialmente pueda cubrir diferentes áreas de actividades del Estado.

3.11 INFORMES DE ACTIVIDADES DE ORGANIZACIONES GUBERNAMENTALES

Las organizaciones gubernamentales pueden publicar informes anuales de actividades de acuerdo con la legislación nacional. Estos informes pueden cubrir las metas de la organización, las medidas tomadas, actividades, gastos, etc., así como un análisis de las desviaciones y los resultados alcanzados. Dichos informes pueden utilizarse por parte de las EFS para propósitos de auditoría.

3.12 SITIO WEB Y BOLETÍN DE INFORMACIÓN PÚBLICA

En la sociedad informática actual, el internet es un elemento esencial de comunicación con los ciudadanos. Los internautas pueden acceder a información sobre la institución, su organización y actividades. Las EFS, al utilizar el internet y tecnologías de la información, deben proporcionar la opinión pública sobre el funcionamiento del Estado, las irregularidades observadas, los hallazgos en las auditorías y las conclusiones.

4

PAPEL DE LA ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES EN LA MEJORA DE LA BUENA GOBERNANZA DE LOS BIENES PÚBLICOS

El papel importante que las EFS desempeñan en promover la buena gobernanza resulta, típicamente, a partir de su posición especial en relación con el gobierno. Por ejemplo, en muchos países la EFS es el órgano supremo de auditoría gubernamental, independiente de los poderes ejecutivo y judicial, y subordinado del poder legislativo. Las EFS, al contar con un mandato de auditoría amplio, evalúan el funcionamiento de todo el sistema gubernamental para el combate a las actividades ilícitas, incluyendo la corrupción y el lavado de dinero. Desde una perspectiva amplia, las EFS pueden proporcionar asesoría sobre el fortalecimiento de las instituciones públicas.[40]

La implementación de la buena gobernanza requiere de un ambiente no favorable a la corrupción, lavado de dinero y otro tipo de infracciones. A pesar de que los efectos económicos negativos del lavado de dinero en el desarrollo económico son difíciles de cuantificar, queda claro que dicha actividad daña a las instituciones del sector financiero que son críticas para el crecimiento económico. El lavado de dinero impide el desarrollo de las instituciones financieras por dos razones. En primer lugar, el lavado de dinero desgasta a las instituciones financieras. Dentro de estas instituciones, existe por lo general una correlación entre el lavado de dinero y las actividades fraudulentas llevadas a cabo por los empleados. En segundo lugar, el lavado de dinero debilita la confianza de los clientes para con las instituciones financieras, no sólo en países en vías de desarrollo sino en el mundo entero. La confianza de los clientes es fundamental para el crecimiento y la estabilidad de cualquier institución financiera sólida, y la percepción sobre

40 Z. Dobrowolski, *Promoting Security and Stability through Good Governance. The activity of Polish Supreme Audit Office as an example of interagency co-operation in the fight against corruption, money laundering and other types of wrongdoing*, XX Foro Económico y Ambiental de la OSCE, Organización para la Seguridad y la Cooperación en Europa, Praga 2012, pp. 1-4.

el riesgo de fraude y corrupción institucionales un obstáculo para la confianza y la percepción de riesgo de los depositarios e inversionistas. Aparte de los efectos negativos del lavado de dinero sobre el crecimiento económico al debilitar los sectores financieros de los países, esta actividad tiene un impacto negativo directo en el crecimiento económico en el sector real al desviar recursos hacia actividades menos productivas y facilitar la corrupción y crímenes a nivel nacional, lo cual reduce el crecimiento[41].

La corrupción también genera algunas categorías de costos:

- costos ocasionados por la pérdida de ingresos debido a los impuestos, aranceles, privatizaciones y gastos generados por la corrupción en el sistema de procuración de justicia.
- reducción en la productividad de las inversiones y el crecimiento económico, incluyendo el abuso de los poderes regulatorios;
- representa una carga para la sociedad mediante el cobro excesivo de impuestos y baja calidad en los servicios, y
- pérdida de la confianza en las instituciones públicas, lo cual puede afectar el respeto por el orden público y la seguridad, e incluso el concepto de Estado como tal[42].

4.1 REQUISITOS BÁSICOS PARA LAS ENTIDADES FISCALIZADORA SUPERIORES

De acuerdo con su mandato (y conforme a los principios de buena gobernanza), cada EFS debe crear una estrategia integral de combate a la corrupción, lavado de dinero y otro tipo de actividades ilícitas. Uno de los elementos más importantes de un programa diseñado por alguna EFS para el combate a actividades ilícitas incluye el trabajo que realiza para fortalecer a las instituciones públicas, las cuales son los elementos del sistema nacional de integridad. Cada institución pública (a través de sus poderes estatuarios) apoya este sistema nacional de integridad como pilares que soportan el techo de un edifico. La sólida gobernanza en dicho sistema se basa en la

41 *Ibidem;* B.L. Bartlett, The Negative Effects of Money Laundering on Economic Development, International Economics Group Dewey B Ballantine LLP, 2002, p. 1.

42 Z. Dobrowolski, *Trust, Corruption and Fraud, op. cit.*, pp. 137-138.

integridad, transparencia y rendición de cuentas[43].

Cabe mencionar que la gobernanza del sector público tiene como objetivo asegurar que las organizaciones públicas alcancen los resultados generales para mejorar la confianza en la organización, sus decisiones y sus acciones. Por lo tanto, la buena gobernanza significa que el liderazgo de la organización, su personal, el gobierno, el Parlamento y los ciudadanos pueden confiar en que la organización hace bien su trabajo con completa probidad y responsabilidad.

La buena gobernanza generalmente se enfoca en dos requerimientos principales de las organizaciones:

- desempeño, a través del cual la organización usa sus acuerdos de gobernanza para contribuir a su desempeño general y la provisión de sus bienes, servicios o programas, y
- cumplimiento, a través del cual la organización asegura que se cumplan los requerimientos legales, reglamentarios, normas publicadas y expectativas públicas de probidad, responsabilidad y apertura.

La gestión de riesgos debe sustentar los enfoques de la organización para alcanzar tanto los objetivos de cumplimiento como de despeño.

Debido a su importancia en el combate a la corrupción, las EFS necesitan expandir el método aplicado para evaluar el sistema integrado para la gestión de riesgos y ambiente de control (incluyendo el control interno), así como para codificar los riesgos potenciales. El sistema apropiado debe proporcionar una seguridad razonable para que la organización alcanzará sus objetivos dentro de un grado aceptable de riesgo.

En cumplimiento con sus poderes legales, los esfuerzos de las EFS para mejorar la buena gobernanza deben ser multifacético. Estos esfuerzos pueden incluir, sin ser limitativos:

- la incorporación de cuestiones de buena gobernanza en el trabajo rutinario de auditoría de la EFS;

43 Z. Dobrowolski, *Promoting Security and Stability through Good Governance. The activity of Polish Supreme Audit Office as an example of interagency co-operation in the fight against corruption, money laundering and other types of wrongdoing.* XX Foro Económico y Ambiental de la OSCE, Organización para la Seguridad y la Cooperación en Europa, Praga 2012, pp. 1-4.

- el aumento en la comunicación pública sobre el significado de la integridad continua, transparencia y rendición de cuentas dentro del gobierno;
- la mejora de métodos y herramientas para combatir actos ilícitos tales como la corrupción, fraude, abuso de poder, despilfarro, etc.;
- la provisión de un medio para la denuncia de este tipo de actividades, y
- la colaboración con otras instituciones que tienen roles activos para la mitigación de dichas actividades ilícitas y mejorar los principios de buena gobernanza.

Durante la planificación y ejecución de las auditorías, las EFS deben tomar en cuenta los acuerdos internacionales, las normas de la INTOSAI, sus propios reglamentos y regulaciones, los mejores métodos de auditoría y criterios para la buena gobernanza. Esto ayudará a las EFS a evaluar las fortalezas y debilidades de la actividad de la entidad auditada y en proporcionar recomendaciones para la mejora.

Una evaluación de las actividades de una entidad auditada en el área de buena gobernanza de bienes públicos realizadas por una EFS debe ir más allá de los aspectos tradicionales de las auditorías financieras certificadas, que proporcionan opiniones sobre cuestiones relacionadas con los estados financieros y el control interno de las mismas.

4.2 PRINCIPIOS DE BUENA GOBERNANZA

Una EFS debe tomar en cuenta los siguientes principios de buena gobernanza:

» 4.2.1 PRÁCTICA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Esto se refiere al trato igualitario de los ciudadanos mediante el establecimiento de criterios uniformes y objetivos. También significa la provisión de oportunidades que las partes interesadas requieren para presentar sus observaciones, argumentos y evaluación de las actividades de la administración pública. El principio anteriormente mencionado debe aplicarse en debates públicos y, de ser necesario, para asegurar la apertura y la transparencia de la administración pública, la rendición de cuentas por

parte de los responsables de la toma de decisiones y los actores clave involucrados en la implementación de las tareas públicas.

El debate público, el cual deberá entenderse como le proceso de selección e interpretación de las cuestiones de interés público más importantes, es necesario para la gobernanza pública. El debate público, al ser una herramienta para estructurar las preferencias y evaluaciones de los interesados para generar conocimiento común, es necesario para la formulación de reglas claras y accesibles que servirán como base para legitimar las acciones tomadas por los entes públicos.

Los ciudadanos deben tener acceso igualitario a la información correcta, y dicha información debe presentarse de manera comprensible para los ciudadanos. Solo así es posible formular responsablemente, no solo los requerimientos de la autoridad pública para resolver problemas específicos, sino también la realización de un análisis certero sobre las actividades públicas.[44] Por consiguiente, las EFS no solo deben revisar y evaluar la precisión de la información, sino también evaluar si la información proporcionada al público es clara y comprensible. Las EFS deben evaluar también si las organizaciones públicas se involucran en actividades civiles.

Garantizar la independencia de los medios de comunicación (por ejemplo: a través de estructuras legislativas y de pertenencia) y la protección de sus fuentes de información es importante para su trabajo, y los gobiernos deben protegerla. Las organizaciones de la sociedad civil también necesitan gozar de independencia y libertad para realizar sus actividades. Las EFS deben evaluar si las políticas gubernamentales relacionadas con las actividades anteriormente mencionadas se llevan a cabo de manera adecuada.

» 4.2.2 CONSTRUCCIÓN DE UN CONSENSO CÍVICO

Las EFS deben ayudar a construir un consenso cívico para enfatizar la importancia de alcanzar una opinión social común sobre las actividades del sector público, las cuales deben tomar en cuenta las normas sociales y legales más amplias. El cumplimiento de los funcionarios públicos de las normas y reglas de comportamiento depende, en gran medida, del marco normativo y procedimental más amplio. Las normas de comportamiento para funcionarios públicos, tales como el código de conducta,

44 Z. Dobrowolski, *Corruption and Fraud Prevention* [in:] B. Kożuch, Z. Dobrowolski (eds) Creating Public Trust, op.cit., pp. 165-170.

requieren tiempo para asimilarse y llegar a ser parte de la rutina burocrática. Por lo tanto, el incremento en la concientización de los servidores públicos sobre la importancia de su integridad es crucial no solo para un servicio público adecuado, sino también, sobre todo, para incrementar la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas. En este contexto, las EFS deben evaluar las actividades de las organizaciones públicas en relación con la capacitación y otros esfuerzos que tienen como objetivo prevenir la falta de ética en los organismos públicos. Además, las EFS deben tomar acciones para animar a las organizaciones públicas para que desarrollen y actualicen los códigos de conducta para los servidores públicos.

Los mecanismos de monitoreo para la integridad en las actividades del sector público necesitan reforzarse constantemente. Esto es particularmente cierto para el monitoreo de los conflictos de interés y la gobernanza de bienes públicos.

» 4.2.3 FOMENTO DE LA TRANSPARENCIA

La Transparencia es un principio que debe fomentarse por las EFS en sus revisiones de los procedimientos del sector público. Debido a la complejidad del proceso de toma de decisiones relacionado con la implementación de tareas públicas, los empleados del gobierno reciben poderes discrecionales que pueden incrementar la incertidumbre, por lo que la transparencia en las actividades es vital para la eficiencia y eficacia de las instituciones públicas. La implementación de un alto grado de transparencia en los procedimientos del sector público reduce el margen individual de discreción, así como el riesgo de influencias indebidas.

» 4.2.4 EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN DE LOS RECURSOS HUMANOS

La gestión de los recursos humanos con base en los méritos obtenidos es un elemento clave para mejorar la buena gobernanza. Para prevenir la influencia indebida en los procesos de gestión de recursos humanos en el sector público, los criterios y procedimientos de selección y promoción deben ser justos, predeterminados y claramente documentados, con el objetivo de limitar el margen de discreción y arbitrariedad. También es necesario instaurar las estructuras y mecanismos de apelación para asegurar una mitigación eficaz. La gestión eficaz de los re cursos humanos puede reducir los riesgos potenciales y debilidades en los

controles a través de la asignación de personal competente para implementar los procedimientos y controles.

Las EFS deben enfocarse cada vez más en la capacitación periódica de su personal, bajo el conocimiento de que el éxito en la lucha contra las actividades ilícitas no solo depende de procesos y herramientas de auditoría, sino también de personal con las herramientas correctas, conocimientos y habilidades para identificar y analizar los actos ilícitos potenciales.

Las EFS deben trabajar constantemente y de forma sistemática para mejorar su metodología para identificar y combatir los actos ilícitos y mejorar la integridad, transparencia, rendición de cuentas y demás principios de la buena gobernanza de los bienes públicos.

4.3 QUEJAS Y SOLICITUDES

Una EFS debe mantener los registros sobre las quejas y solicitudes de los ciudadanos, medios de comunicación, oficinas centrales y otras fuentes de forma regular, considerando el alcance de su marco legal.

El material recabado debe sujetarse a análisis, por lo que la EFS debe decidir si se toman o no acciones al respecto.

Una estructura establecida para la clasificación de los problemas debe permitir la identificación de áreas que presenten tendencias e irregularidades. Desde el punto de vista de las amenazas actuales, es especialmente importante definir cómo las quejas y las solicitudes pueden ayudar a realizar una auditoría más certera sobre cualquier tema.

Por lo tanto, las EFS pueden determinar la necesidad de llevar a cabo una auditoría (por ejemplo: una auditoría ad-hoc) sobre las amenazas que se consideren críticas y que se hayan confirmado a través de múltiples fuentes. En ese sentido, si la escala del fenómeno es significativa, es probable que se deba preparar una estrategia o plan de auditoría más extensos.

En caso de ser necesario, las EFS pueden informar a los ciudadanos, medios de

comunicación, etc., sobre las acciones tomadas para responder a las quejas. Las EFS deben tomar las acciones adecuadas para proteger la confidencialidad de aquellos que realizan las quejas y la información relacionada.

Las EFS deben buscar crear un compromiso individual sobre la integridad a través de acciones realizadas por su propio personal. Una EFS debe ser una institución en la cual los denunciantes de otras instituciones puedan dar información sobre las sospechas o confirmación de actividades ilícitas en el lugar de trabajo. Las personas deben presentar sus denuncias sobre actividades relacionadas con la corrupción, fraude, despilfarro, abuso o uso inadecuado de fondos públicos y otro tipo de actos ilícitos enviando por escrito dicha información a la EFS, contactando a representantes de dicha instancia en persona o a través de la red de quejas del mismo. Toda la información recabada en la página de quejas de la EFS debe transmitirse a través de una conexión segura, y la EFS debe salvaguardar la información provista por parte de los denunciantes contra una divulgación no autorizada. Las quejas obtenidas por parte de la EFS son una fuente valiosa de información sobre la situación socioeconómica del país, y puede utilizarse para revisar y evaluar las actividades de los entes auditados. El número de quejas recibidas por parte de los ciudadanos puede considerarse como un indicador del grado de confianza pública en la EFS[45]. Habiendo identificado los mecanismos que incrementen el riesgo de corrupción y otro tipo de acciones ilícitas debido a regulaciones confusas o brechas legales, las EFS deben evaluar, detectar y proponer cambios a las regulaciones relevantes en sus países.

4.4 PREVENCIÓN CONTRA EL CONFLICTO DE INTERÉS Y OTRAS MALVERSACIONES

Las EFS deben promover e incentivar la existencia de los sistemas internos de control a través del uso de un marco apropiado para el sector público, debido a que la incorporación de estas normas constituye un a medida efectiva para mejorar la rendición de cuentas.

Las EFS deben identificar y evaluar los mecanismos que creen condiciones en las que se fomenten los actos ilícitos, especialmente en el área de administración de bienes.

45 Z. Dobrowolski, *Promoting Security and Stability through Good Governance, op. cit.* , pp. 1-8.

Las EFS deben enfocarse en evaluar la existencia de principios para instaurar mecanismos para la prevención de conflictos de interés, beneficios ilegales, uso indebido de información confidencial y falta de cumplimiento en el desempeño de las funciones públicas. Una vez identificados los mecanismos que incrementen el riesgo de corrupción y otro tipo de actos ilícitos debido a la falta de claridad en las regulaciones o brechas legales, las EFS deben identificar, detectar y proponer cambios en las regulaciones vinculantes en sus países.

» 4.4.1 IRREGULARIDADES EN EL PROCESO DE EMISIÓN DE LEYES

Tomando en cuenta que las brechas legales o la falta de claridad en regulaciones y la falta de reglamentos administrativos puede ser la causa de irregularidades, las EFS deben enfocarse en la calidad de la legislación. Una legislación incompleta, imprecisa o incongruente puede llevar a una discreción excesiva en la interpretación de las regulaciones vinculantes aplicables y el comportamiento de servidores públicos.

» 4.4.2 DISCRECIONALIDAD EXCESIVA DE LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS Y CONFLICTO DE INTERÉS

Una solución aceptable dentro de ciertos procedimientos administrativos es dejar un margen de discrecionalidad para la toma de decisiones para los casos donde la solución actual depende del enfoque de algún servidor público y del reconocimiento de la situación. Sin embargo, el problema se presenta cuando la discrecionalidad se torna en libertades excesivas, teniendo a servidores públicos a cargo de casos sin verificar criterios, pero sí manteniendo su discreción. Este mecanismo consiste en la falta de criterios transparentes para manejar asuntos, y como resultado, los funcionarios pueden emitir decisiones a pesar de la opinión negativa de las autoridades consultivas. Esto es debido a la falta de claridad y precisión de la ley, así como sus cambios frecuentes.

Con el fin de reducir el riesgo de corrupción y lavado de dinero relacionado con los bienes públicos, la administración debe introducir disposiciones precisas y suficientemente claras, especialmente para aquellos que están a cargo de los procedimientos para la toma de decisiones por parte del interés público para

prevenir múltiples interpretaciones. Dependiendo del marco legal, las EFS deben esforzarse especialmente en definir las condiciones que deben cumplirse por parte de los responsables de la toma de decisiones, qué documentos se deben presentar, la fecha límite para las decisiones y las justificaciones necesarias para éstas (ya sean positivas o negativas), especialmente cuando son intereses o entidades competentes.

Es necesaria la revisión continua de los procesos de toma de decisiones para proponer cambios, particularmente en casos en donde los criterios no son precisos y dejan espacio a la discrecionalidad. Además, la aplicación de la llamada "regla de múltiples miradas" es un instrumento esencial para prevenir la discrecionalidad excesiva por parte de las autoridades ejecutivas y la existencia de un conflicto de interés, la cual se centra en los responsables de la toma de decisiones relacionadas con los bienes públicos que no funcionan independientemente, pero que comparten facultades con otros.

Un medio eficaz para eliminar la discrecionalidad administrativa en el manejo de los bienes públicos, incluye la publicidad más amplia y la transparencia de los procedimientos. Primero que nada, el principio de la igualdad en el acceso a la información sobre la obtención de beneficios dentro del marco de gastos públicos debe cumplirse. Esto aplica no solo a la procuración, sino también a la privatización, venta y arrendamiento de bienes, donaciones, préstamos, etc.

Durante las auditorías, las EFS deben centrar su atención en la organización del trabajo dentro de las oficinas de la instancia auditada, el sistema para la verificación del proceso de toma de decisiones y la asignación de responsabilidades en las diferentes e tapas del proceso. Deben tomarse en cuenta las dificultades relativas a la complejidad del proceso de toma de decisiones en la administración. Las EF S deben examinar cuidadosamente los efectos adversos de las decisiones administrativas, tanto desde el punto de vista sobre la gestión eficaz de bienes públicos (implicación financiera) y los conflictos de interés entre los funcionarios y la otra parte. Las EFS deben también evaluar la transparencia de los procesos de toma de decisiones y de los procesos de procuración pública.

» 4.4.3 FALTA DE RENDICIÓN DE CUENTAS O SU APLICACIÓN INADECUADA

Otro factor que fomenta las actividades ilícitas es la falta de aplicación del principio de rendición de cuentas, el cual se alimenta de la falta de la implementación eficaz del sistema de control interno y, consecuentemente, los fondos públicos no se manejan correctamente por parte de los funcionarios.

La rendición de cuentas debe comprender al menos tres aspectos:

- Debe ser externo, siendo una medida de control por parte de personas que no son miembros de la instancia o institución bajo dicho control.
- Interacción entre al menos dos niveles relacionados con la necesidad de responder preguntas y anuncios legales potenciales.
- Debe constituir un derecho de las instancias mayores el exigir respuestas, junto con los derechos para obtener la información y potencialmente imponer sanciones.

"La rendición de cuentas se desgasta si se entiende como un principio de transparencia gubernamental que aplica únicamente a la transición y recepción de información sin indicar los resultados de la interacción de dicha información, lo cual deberá ser evaluado por las EFS"[46].

El principio de responsabilidad hace necesario aplicar normas específicas de conducta, incluyendo la cero tolerancia a los conflictos de interés en las actividades que involucren a los funcionarios públicos para evitar que la asignación excesiva de facultades recaiga en manos de sólo uno de ellos.

Las EFS deben evaluar la eficacia de los mecanismos implementados para la rendición de cuentas personal en las entidades auditadas.

» 4.4.4 DEBILIDAD EN LOS CONTROLES INTERNOS Y EN LA SUPERVISIÓN

En la primera línea de defensa, el componente más importante para una buena gobernanza es un sistema de control interno eficaz y la supervisión. Es un elemento clave para prevenir la corrupción y otro tipo de actos ilícitos en organismos públicos.

46 Documento desarrollado durante una reunión técnica de la Comisión Técnica de Rendición de Cuentas (CT RC) y de la OLACEFS en Argentina, agosto 2008.

La administración de una organización pública es responsable de asegurar que las operaciones se lleven a cabo de tal forma que permitan que los objetivos de dicha organización sean alcanzados. Esto se logra a través de la implementación y mantenimiento eficaces en el sistema de control interno.

Las EFS deben examinar y evaluar los controles internos de la parte auditada para determinar si es un proceso integral implementado por la administración y el personal, y que sea diseñado para atacar los riesgos y proporcionar garantías razonables para llevar a cabo la misión de la entidad.

Las EFS deben evaluar que los objetivos generales posteriores a los controles internos de la instancia auditada se hayan alcanzado:

- ejecutar o llevar a cabo operaciones ordenadas, éticas, económicas, eficientes y eficaces;
- cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas;
- cumplimiento con las leyes y reglamentos aplicables;
- salvaguarda de los recursos contra pérdidas, malversación y daño.

Las EFS deben considerar tanto los niveles bajos de compromiso para identificar y corregir problemas como la falta de mecanismos para prevenir incidencias futuras, por parte de supervisores, como un indicador potencial de actos ilícitos.

» 4.4.5 DEBILIDAD DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD

El mandato fiscalizador que surge de la legislación, reglamentación, directivas ministeriales, requerimientos de política gubernamental o resoluciones legales pueden resultar en objetivos adicionales. Éstos pueden incluir responsabilidades de auditoría e informes, tales como el reporte sobre los hallazgos por parte de auditores en el sector público sobre instancias de incumplimiento con las autoridades, incluyendo presupuestos y marcos de rendición de cuentas, y/o informes sobre la eficacia de los controles internos. Sin embargo, incluso cuando no existan dichos objetivos adicionales, es posible que existan expectativas públicas generales hacia los auditores del sector público en relación con los informes de incumplimiento con las autoridades durante la auditoría, o para reportar la

eficacia de los controles internos. Estas responsabilidades adicionales y los riesgos de fraude relacionados con las mismas necesitan considerarse por el auditor del sector público cuando se planeen y se lleve a cabo la auditoría[47].

El fortalecimiento del sistema de rendición de cuentas de la instancia auditada mediante la búsqueda activa de la integridad, transparencia y rendición de cuentas dentro de la entidad y el gobierno, creará un ambiente preventivo que no favorezca las actividades fraudulentas ni la corrupción. Un sistema eficaz de contabilidad impone la rendición de cuentas al p reparar y presentar información completa y precisa de manera oportuna, lo que limita las oportunidades para que existan irregularidades tales como el fraude y la corrupción.

Las EFS deben examinar el funcionamiento del sistema de contabilidad (inclusive el sistema contable de efectivo) y debe enfocar su atención, entre otras c osas, en los métodos aceptados para la evaluación de inventarios y reservas, responsabilidades y cuentas por cobrar, métodos de depreciación de los activos fijos y en la gestión de capital y flujo de efectivo.

En esta área, las EFS deben de enfocarse en el cumplimiento de las obligaciones reportadas por las entidades auditadas. Las EFS deben también verifica la precisión de los estados financieros, revisar los libros financieros de las entidades auditadas y eliminar los casos de manipulación de los resultados financieros y elementos de "contabilidad creativa". Los expertos externos deben realizar un análisis profundo en caso de ser necesario.

Una de las fuentes de información más importantes en las actividades de una entidad son sus estados financieros. A través del procedimiento de investigación y aprobación, los estados financieros son una fuente confiable de información para los encargados de la realización de políticas, el público y diversos órganos gubernamentales. Tomando en cuenta la cronología, los estados financieros son instrumentos secundarios en relación con las entradas en las unidades de las cuentas. Además, contienen datos agregados sobre el estado de la propiedad, finanzas y resultados de las actividades realizadas por parte de las unidades.

Los estados financieros son una fuente esencial de información para los inversionistas y creadores de políticas, tanto en el sector público como en el privado. De hecho,

47 ISSAI 2240: Obligaciones del Auditor en Relación con el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros, INTOSAI.

contienen los datos necesarios para tomar decisiones racionales. Cometer un fraude es una decepción intencional hacia los clientes y usuarios de los estados financieros, puesto que la información material y financiera difiere de los hechos.

El propósito de auditar los estados financieros es determinar si son consistentes con las políticas contables aplicadas, y que presentan los resultados financieros sobre los bienes de una entidad de una forma justa y clara. En particular, los auditores deben determinar si es necesario examinar si el informe financiero:

- se ha elaborado con base en cuentas propiamente llevadas;
- se ha realizado en concordancia con las disposiciones legales específicas;
- presenta toda la información relevante de manera justa y clara para la evaluación de la entidad.

Los auditores deben examinar y determinar si la entidad ha utilizado métodos y técnicas ilegítimas o diversas instancias de contabilidad creativa para la preparación de los estados financieros. Los auditores deben verificar que las operaciones se hayan registrado y que los estados financieros se hayan producido en concordancia con los estándares de auditorías aplicables a las instancias auditadas. La tarea principal de las auditorías financieras se define como la verificación de las normas con otros criterios considerados como excepciones.

Los objetivos de una auditoría financiera en el sector público generalmente son más amplios que simplemente expresar una opinión sobre si los estad os financieros especiales estaban desarrollados (en todos los aspectos materiales) de acuerdo con el marco de informes financieros aplicable (por ejemplo: el alcance de las Normas Internacionales de Auditoría). El mandato fiscalizador u obligaciones de entidades del sector público instauradas por mandato legal, regulatorio, por directrices ministeriales, requerimientos de política gubernamental o resoluciones legales pueden resultar en objetivos adicionales a los planes de la organización. Éstos pueden incluir responsabilidades sobre auditoría e informes, tales como el reporte sobre los hallazgos por parte de auditores en el sector público sobre instancias de incumplimiento con las autoridades, incluyendo presupuestos y rendición de cuentas, y/o informes sobre la efectividad de los controles internos[48].

48 La información detallada sobre las funciones de las EFS en la auditoría de los estados financieros se incluye en las ISSAI 2240, 2800, 2805 y 2810.

En una unidad, debe investigarse lo siguiente (entre otras cosas):

- reconocimiento de gastos y costos de las unidades de negocio con sus respectivos periodos de informe.
- gestión de compras y reconocimiento contable para la mejora o adquisición de activos fijos (incluyen el mantenimiento y reparaciones de los mismos),
- creación de inventarios de deterioro y cuentas por cobrar,
- reglas para fijar y calcular la depreciación de los activos fijos,
- creación de reservas en los balances financieros,
- reconocimiento contable de compras o rentas de servicios, y
- contabilidad de las pérdidas.

En el caso de las utilidades (ingresos) provenientes de las ventas, los siguientes procedimientos para seleccionar a los compradores en caso de que se vendan activos debe enfocarse en:

- la manera en cómo se mantienen los registros de las ventas, con especial atención en la facturación acelerada,
- aplazamiento de la compraventa de bienes utilizando métodos de "pruebas circulares" fiscales (incluyendo extorsiones fiscales en bienes y servicios en el sistema de mercado comercial),
- contabilización de "ventas ficticias",
- posible conflicto de interés, y
- resolución de reservas injustificadas.

Estas acciones permitirán, o al menos ayudarán, a determinar si existen señales de corrupción en esta área, y si existe la sospecha de lavado de dinero.

Algunos ejemplos de las deficiencias en el diseño de controles incluyen:

- diseño inadecuado de control interno en la preparación de los estados financieros que están siendo auditados,
- diseño inadecuado de control interno sobre un proceso o cuentas significativos,

- documentación inadecuada de los componentes de control interno,
- falta o segregación inadecuada de tareas con cuenta s o procesos significativos.
- falta de o controles inadecuados relacionados con la salvaguarda de activos,
- diseño inadecuado de las tecnologías de la información (controles generales y de aplicación para prevenir que el sistema de información provea datos completos y precisos consistentes con los objetivos de los reportes financieros y necesidades actuales).
- falla al realizar las reconciliaciones de cuentas significativas,
- gestión de la anulación de controles,
- tergiversación por parte del personal del cliente a l auditor (puede ser un indicador de fraude).

Parcialidad indebida o falta de objetividad por aquellos responsables de las decisiones de contabilidad, por ejemplo, una falta de consistencia en el reporte de gastos o prestaciones.

» 4.4.6 NO APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE DOCUMENTACIÓN Y PRESENTACIÓN DE INFORMES

Se considerarán como incompletos los archivos cuando las decisiones se basan en mociones incorrectas e incompletas presentadas por los individuos correspondientes. Los requisitos relacionados con la documentación y presentación de la información podrían ser vistos como burocracia innecesaria, mientras que, de hecho, la documentación y la presentación de la información frecuentemente constituyen la mejor garantía de transparencia en los procedimientos administrativos o en las transacciones donde se involucre a la propiedad pública. Es necesario establecer los requerimientos para la documentación y presentación de información correctas sobre todas las actividades que involucren propiedades públicas por parte de organizaciones gubernamentales. En esta área, las EFS deben enfocarse en el cumplimiento de las obligaciones reportadas por las entidades auditadas.

» 4.4.7 USO EXCESIVO DE SUBCONTRATACIÓN E INTERMEDIARIOS

El uso excesivo de la subcontratación e intermediarios sucede cuando una institución pública adquiere servicios externos de consultoría y de compañías expertas para realizar las labores básicas de la institución a un costo mayor al de estas actividades que podrían realizarse por la institución, lo que podría permitir la obtención de beneficios privados.

Las EFS deben evaluar si existe una excesiva dependencia por parte de la administración pública sobre compañías externas, ya sea que las entidades externas lleven a cabo las tareas que dicha entidad podría realizar por su propia cuenta, y si dicho sistema no resulta en una influencia excesiva en la gestión de dicha entidad.

Las EFS deben enfocarse en la necesidad de la existencia de principios orientadores para la contratación de consultores externos y otros consultores basados en la transparencia, proporcionalidad y prioridades definidas.

» 4.4.8 FOMENTO DE LA BUENA GOBERNANZA MEDIANTE FUNCIONARIOS INDIVIDUALES

Las EFS deben incentivar la buena gobernanza mediante los funcionarios individuales. Su comportamiento y acciones percibidos por el personal en todos los niveles pueden contribuir al alcance eficiente, eficaz y ético de las metas organizacionales. El liderazgo ejercido por los titulares de las organizaciones públicas y otros funcionarios de alto nivel desempeña una función crítica para determinar qué tan eficaz será una organización pública para fomentar los comportamientos que apoyen la moción de la buena gobernanza en toda la organización.

Cada uno de los funcionarios necesita comprender la legislación y normas de desempeño relevantes a la ejecución de sus tareas. Cada funcionario necesita comprender cómo es que su contribución personal promueve la buena gobernanza y, ultimadamente, el cumplimiento de los objetivos institucionales.

Las organizaciones deben involucrar a su personal y a sus gerentes para desarrollar, evaluar, monitorear y recibir los siguientes documentos clave, así como su implementación efectiva:

- un documento donde claramente se indiquen los valores, prácticas y comportamientos esperados de los empleados de la organización.
- un documento donde claramente se indiquen las políticas de recursos humanos de la organización, incluyendo los derechos y obligaciones entre supervisores y subordinados.
- información concisa, actualizada y consistente sobre los acuerdos de gobernanza de la organización, incluyendo el marco de políticas y legislación aplicables, juntas y comités, sus estatutos, membresía y relaciones con otros órganos gubernamentales, organización de auditorías y control de fraudes, y sistemas de protección a informantes.
- un documento donde claramente se indiquen los objetivos corporativos de la organización, los indicadores clave de desempeño, los planes de negocio, y
- el enfoque sobre el manejo de riesgo de la organización, incluyendo la metodología, alcance y parámetros de riesgos.

Los líderes de las organizaciones públicas deben proporcionar:

- un conjunto claro de tareas personales, tareas delegadas y objetivos de desempeño relacionados con las estrategias corporativas y planes de negocio de la organización,
- información periódica sobre la deliberación y decisiones de la(s) junta(s) directiva(s) o comité(s) administrativo(s) de la organización.
- informes periódicos sobre el desempeño de la organización contra indicadores clave y/o metas, con análisis que ayudarán a que la organización aprenda de la experiencia,
- fomento, en todos los niveles, para contribuir a la buena gobernanza, incluyendo un liderazgo ejemplar por parte de la alta dirección, y
- un sistema de calificación de desempeño para las agencias gubernamentales que se correlacionen con el cumplimiento de sus respetivos mandatos.

Las EFS deben revisar y evaluar el alcance de cada organización en la implementación de su política de buena gobernanza, y evaluar qué tan eficaz es ésta para fomentar los comportamientos que apoyen a la buena gobernanza en toda la organización.

» 4.4.9 OTROS PASOS ESPECÍFICOS DE ANTI-CORRUPCIÓN MEDIANTE EL FOMENTO DE LA BUENA GOBERNANZA DE BIENES PÚBLICOS

Se espera que cada organización pública desarrolle un programa de actividades sistémicas diseñadas para eliminar o al menos mitigar, en gran medida, el riesgo de actos de corrupción y lavado de dinero. Las actividades para contrarrestar la corrupción y otro tipo de actos ilícitos, a través del fomento de la integridad, transparencia, rendición de cuentas y otros principios de buena gobernanza de los bienes públicos, deben sujetarse a discusiones y capacitaciones internas.

Las EFS deben considerar como un indicador potencial de posibles acciones ilícitas a los niveles bajos de compromiso para el diseño, implementación y supervisión del funcionamiento, mantenimiento y documentación apropiadas sobre las acciones anticorrupción, tal como se ajuste a las necesidades de la organización.

La EFS debe evaluar la eficacia de la aplicación de sanciones para los funcionarios públicos involucrados en actos ilícitos, y deben cooperar muy de cerca con otras instituciones gubernamentales relevantes al proceso de mejora para la buena gobernanza. Debido a que la eficacia de las EFS para realizar acciones contra diferentes tipos de actos ilícitos depende de la actividad de otros actores clave, la EFS debe cooperar cercanamente con dichas instituciones. Un componente crucial relacionado con dicha cooperación es el entendimiento mutuo sobre los objetivos y métodos de operación entre las organizaciones que trabajan juntas. En caso de ser necesario, una EFS debe llegar a un acuerdo con las instituciones gubernamentales (por ejemplo: corporaciones de procuración de justicia) que facilitan la búsqueda de una estrategia eficaz y eficiente para mejorar los principios de una buena gobernanza[49].

49 Z. Dobrowolski, *Promoting Security and Stability, op.cit.*; Z. Dobrowolski, *The Role of Supreme Audit Office in Building Public Trust Through Tackling Wrongdoing, op.cit.*

5

PROMOCIÓN DE LA BUENA GOBERNANZA A TRAVÉS DE LA GESTIÓN DE RIESGOS

La parte principal del concepto de buena gobernanza le corresponde a la habilidad de las corporaciones de gobernanza para implementar los objetivos del público.

Por lo tanto, los órganos de gobierno deben:

1) actuar conforme al interés de la sociedad como un todo, y no bajo el interés de los políticos gobernantes actuales,

2) asegurar las implicaciones a largo plazo para la implementación de sus políticas,

3) evitar el exceso de regulación,

4) crear una estructura apropiada de incentivos para los operadores de mercado, y

5) ser resistente al cabildeo y otras presiones por parte de grupos de interés.

La buena gobernanza involucra el uso de dichas soluciones institucionales para reducir las irregularidades en el funcionamiento del mercado (falla de mercado) y, por otro lado, mitigar las deficiencias del gobierno (fallas gubernamentales).

Los organismos públicos enfrentan una gran variedad de riesgos estratégicos, operativos y financieros debido tanto a factores internos como externos, los cuales pueden impedir que alcancen sus objetivos. La gestión de riesgos es un enfoque planeado y sistemático de identificación, evaluación y respuesta a los riesgos, garantizando así la eficacia en sus respuestas.

Los riesgos crecen debido a la incertidumbre sobre el futuro. La exposición al riesgo puede provenir de la posibilidad de pérdidas o ganancias económicas, financieras o sociales, daños físicos o lesiones, o retrasos. Esto también puede ser causado por cambios en la relación entre las partes que involucran la oferta, pertenencia, operación y mantenimiento de bienes para propósitos públicos o privados.

Los procesos de gestión de riesgos están diseñados para ayudar a las personas encargadas de la planeación y a los gerentes para identificar los riesgos más significativos y desarrollar medidas para atacarlos y a sus consecuencias. Esto lleva a decisiones más efectivas y eficaces, mayor certidumbre acerca de los resultados y una reducción de la exposición al riesgo.

Las EFS deben promover y revisar la implementación de la gestión de riesgos en las entidades auditadas. Específicamente, las EFS deben revisar si las entidades son proactivas en la identificación de riesgos potenciales que puedan llegar a impactar las actividades de la unidad, así como saber si las entidades buscan mantener este impacto de estos riesgos que pudieran materializarse a niveles aceptables para asegurar que se hayan alcanzado sus objetivos. La gestión de riesgos ayuda a la administración a tomar decisiones apropiadas en un ambiente incierto al comprender, evaluar y priorizar la naturaleza y el impacto de los riesgos dentro del contexto de los objetivos de la organización. Asimismo, garantiza que la administración tome acciones para mitigar las posibles consecuencias negativas. La gestión de riesgos considera impactos futuros de factores no deseables, y anticipa las amenazas potenciales a los recursos físicos y humanos para alcanzar los objetivos de la organización. Uno de los resultados del proceso de gestión de riesgos es la evaluación de la eficacia de las medidas de control que han sido implementadas, así como la adecuación del diseño de dichos controles en relación al costo los mismos.

Un sistema de gestión de riesgos debe considerar todas las actividades y responsabilidades de la organización, y debe verificar continuamente que se instauren buenas prácticas administrativas, incluyendo:

- aplicación de estrategias y políticas en todas las partes relevantes de la organización.
- estrategias y políticas diseñadas a cabalidad, así como revisiones periódicas de las mismas,

- servicios de alta calidad, mismos que deben realizarse de manera eficiente y eficaz,
- el desempeño es monitoreado regular y rigurosamente, y se instauran medidas efectivas para solucionar problemas de bajo desempeño.
- se cumple con las leyes y regulaciones correspondientes,
- la información utilizada por la organización es relevante, precisa, completa, puntual y confiable.
- los estados financieros y otra información publicada por la organización son precisos y confiables,
- los recursos financieros y humanos se manejan de manera eficiente y eficaz, y se salvaguardan.

La relación costo-beneficio para atacar riesgos identificados es una consideración inherente a la gestión de riesgos.

La planeación sobre la gestión de riesgos se lleva a cabo en etapas que los proyectos buscan principalmente establecer una estrategia y metodologías de acción coherentes contra las amenazas que puedan surgir.

En el proceso de gestión de riesgos, la gerencia de be enfocarse en los siguientes elementos:

- identificación del riesgo, basado en conocimientos y experiencias adquiridos, así como el resultado de análisis de expertos.
- análisis del impacto de riesgos potenciales en el alcance de los objetivos de los proyectos,
- análisis cualitativo y/o cuantitativo de riesgos, en aras de determinar la posibilidad de que los riesgos y sus efectos potenciales puedan ocurrir,
- planificación de una respuesta a los riesgos identificados, así como tomar las acciones correspondientes, y
- seguimiento y control de riesgos.

Un sistema de gestión de riesgos también coadyuva a la realización de informes anuales o controles internos que muchas organizaciones públicas deben producir.

Las respuestas apropiadas para el manejo de riesgos incluirán la implementación de controles internos, seguros contra riesgo, suspender la actividad que ocasiona ese riesgo, la modificación de dicha actividad, riesgo compartido o, en algunas instancias, aceptar dicho riesgo.

ANEXO: REFERENCIAS

Esta directriz es el resultado del esfuerzo conjunto de los miembros de WGFACML, y fue desarrollado con referencia a las convenciones internacionales, leyes, reglamentos y buenas prácticas internacionales, sin buscar duplicar los códigos y directrices existentes y aplicables a ciertos tipos específicos de organizaciones:

» Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, Naciones Unidas, Nueva York 2004:

- o Guía legislativa para la aplicación de la Convenció n de las Naciones Unidas contra la Corrupción.
- *Guía técnica de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción*
- *Resource Guide on Strengthening Judicial Integrity and Capacity.*
- *Mechanism for the Review of Implementation of the United Nations Convention against Corruption — Basic Documents.*

» El Marco INTOSAI de Pronunciamientos Profesionales (IFPP), que incluye:

- INTOSAI-P 1: La Declaración de Lima.
- INTOSAI-P 10: La Declaración de México sobre la Independencia de las EFS.
- INTOSAI-P 12: El Valor y Beneficio de las EFS
- INTOSAI-P 20: Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas.
- ISSAI 130: Código de Ética.
- ISSAI 2240: Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoria de estados financieros.
- ISSAI 2250: Consideración de la normativa en la auditoría de estados financieros.
- ISSAI 2265: Comunicación de deficiencias de control interno a los encargados de la gobernanza y a la dirección.
- ISSAI 2610: Utilización del trabajo de los auditores internos.

- GUID 9040: Buenas Prácticas Relacionadas a la Transparencia de las EFS.

» Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de la IFAC (NICSPB), específicamente:

- NICSP 1: Presentación de Estados Financieros.
- NICSP 2: Estados de Flujos de Efectivo.
- NICSP 3: Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.
- NICSP 24: Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros.

» *Guidance on Fraud* del IIA.

» Manual de la Herramienta para la Autoevaluación de la Integridad en Entidades Fiscalizadoras Superiores (IntoSAINT), Tribunal de Cuentas de los Países Bajos, 2011.

» Convención de la OCDE de Lucha contra la Corrupción de Agentes Políticos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales.

» *The Internal Control-Integrated Framework* emitido por *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), mayo 2013.

» La Gobernanza Europea. Un Libro Blanco, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 2001.

» *Better Practice Guide on the Strategic and Operational Management of Assets by Public Sector Entities: Delivering agreed outcomes through an efficient and optimal asset base*, Oficina Nacional de Auditoría de Australia, septiembre de 2010.

» *Checklists for use in Financial and Compliance Audit of Public Procurement, The Contact Committee of the Supreme Audit Institutions of the European Union.*

» *Directive 2005/60/EC of the European Parliament and of the Council of 26 October 2005 on the prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering and terrorist financing.*

» Las 40 Recomendaciones del GAFI, Grupo de Acción Financiera (GAFI), 2003.

» *The Good Governance Standard for Public Services, The Independent Commission on Good Governance in Public Services, Office for Public Management Ltd., The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy,* Londres, Reino Unido 2004.

» *The conclusions of the Visegrad Group's Workshop "The role of the auditor in detecting and preventing fraud and corruption"*, Liubliana, Eslovenia 2011.

» Mejores Prácticas de la EFS de Polonia.[50]

» Declaración Asunción – Principios de Rendición de Cuentas de la OLACEFS presentados en la XIX Asamblea General de la OLACEFS, en Asunción, Paraguay, octubre 2009.

» Instituto de Auditores Internos: "Las tres líneas de defense para una efectiva gestión de riesgos y control", enero 2013.

» Boyte H.C., *Reframing Democracy: Governance, Civic Agency and Politics,* Public Administration Review No 5, *American Society for Public Administration,* 2005.

» Dobrowolski Z., *Promoting Security and Stability through Good Governance. The activity of Polish Supreme Audit Office as an example of interagency co-operation in the fight against corruption, money laundering and other types of wrongdoing*, XX Foro Económico y Ambiental de la OSCE, Organización para la Seguridad y la Cooperación en Europa, Praga 2012.

» Kożuch B., Dobrowolski Z. (eds), *Creating Public Trust. An Organizational Perspective*, Peter Lang GmbH, Frankfurt Am Main 2014.

50 Los resultados de las auditorías de la EFS de Polonia: declaraciones posteriores a la auditoría enviadas a los entes auditados, pronunciamientos sobre los resultados de auditoría enviados al Parlamento y otros órganos estatales autorizados, informes anuales sobre la actividad de la EFS de Polonia, y estudios transversales concernientes a los peligros de la corrupción a la luz de las auditorías de la EFS de Polonia, presentadas al Parlamento y a la opinión pública.