

INTOSAI



*Directrices referentes  
a los informes sobre  
la eficacia de los  
controles internos:  
Experiencias de las  
EFS en la  
implantación y la  
evaluación de los  
controles internos*

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

---

PSC-SECRETARIAT

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

# INTOSAI



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

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

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

## INTOSAI

Directrices referentes a los informes sobre la eficacia de los controles internos: Experiencias de las EFS en la implantación y la evaluación de los controles internos

Publicado por la Comisión de Normas de Control Interno

### PRÓLOGO

#### **Capítulo I** INTRODUCCIÓN

#### **Capítulo II** IMPLANTACIÓN EFICAZ DE NORMAS GENERALES GARANTÍA RAZONABLE RESPALDO INTEGRIDAD Y COMPETENCIA OBJETIVOS DE CONTROL VIGILANCIA DE LOS CONTROLES

#### **Capítulo III** EL LOGRO DE OBJETIVOS DE CONTROL MEDIANTE NORMAS ESPECÍFICAS LA DOCUMENTACIÓN REGISTRO OPORTUNO Y ADECUADO DE LAS TRANSACCIONES Y HECHOS AUTORIZACIÓN Y EJECUCIÓN DE LAS TRANSACCIONES Y HECHOS DIVISIÓN DE LAS TAREAS SUPERVISIÓN ACCESO A LOS RECURSOS Y REGISTROS Y RESPONSABILIDAD ANTE LOS MISMOS

#### **Capítulo IV** LA CONSECUCCIÓN DE ESTRUCTURAS EFICACES DE CONTROL INTERNO EL APOYO LEGISLATIVO LAS NORMAS DE CONTROL INTERNO LA RESPONSABILIDAD DE LA DIRECCIÓN AUTOEVALUACIONES AUDITORÍAS INTERNAS LA RESPONSABILIDAD DE LA EFS CONCLUSIONES

#### **APÉNDICE I** ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES PARTICIPANTES EN EL ESTUDIO

## PRÓLOGO

En junio de 1992 la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) publicó unas Directrices para las Normas de Control Interno. Las normas expuestas en estas directrices estaban destinadas a que los responsables de la Administración pública las utilizaran para implantar una estructura eficaz de control interno, y a que los auditores oficiales las empleasen para evaluar dicha estructura.

Cinco años después, la comisión invitó a los miembros de la INTOSAI a comunicar las experiencias de sus países en el desarrollo, mantenimiento y evaluación de las estructuras de control interno basadas en los criterios. En este documento se ofrece una visión general de las respuestas recibidas de

- Bolivia, Oficina del Contralor General;
- China, Oficina Nacional de Auditoría;
- Costa Rica, Oficina del Contralor General;
- Egipto, Organización Central de Auditoría;
- Estados Unidos, Oficina General de Auditoría de Cuentas;
- Islandia, Oficina Nacional de Auditoría;
- Japón, Consejo de Auditoría;
- Nueva Zelanda, Oficina de Auditoría;
- Países Bajos, Tribunal de Auditoría de los Países Bajos;
- Reino Unido, Oficina Nacional de Auditoría;
- Sudáfrica, Auditor General, y
- Tonga, Oficina de Auditoría.

La Comisión agradece a estos miembros de la INTOSAI su participación en este proyecto. Sus experiencias en la utilización de las normas de control interno de la INTOSAI pueden servir de ayuda a todos los miembros de la INTOSAI en la consecución o el mejoramiento de su capacidad para diseñar estructuras de control interno de alta calidad y para evaluarlas adecuadamente, fortaleciendo así la gestión financiera y la obligación de rendir cuentas del sector público.

Arpad Kovacs

Oficina de Auditoría del Estado de Hungría

Presidente, Comisión de Normas de Control Interno

Capítulo I

## INTRODUCCIÓN

Las Directrices para las Normas de Control Interno de la INTOSAI, de junio de 1992, definen una estructura de control interno con respecto a los planes de una organización, lo cual abarca la actitud, los métodos, los procedimientos y otras medidas de gestión, que proporcionen una garantía razonable de que van a lograrse los siguientes objetivos de carácter general:

- promover las operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces y los productos y servicios de calidad, acorde con la misión que la institución debe cumplir;
- preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraude e irregularidades;
- respetar las leyes, reglamentaciones y directivas de la dirección; y
- elaborar y mantener datos financieros y de gestión fiables y presentarlos correctamente en los informes oportunos.

Las normas de control interno prescritas por la INTOSAI constituyen el marco para una estructura de control interno que cumpla estos objetivos. Las normas generales y específicas de la INTOSAI se hacen constar de nuevo en los capítulos II y III, respectivamente. Estos capítulos destacan asimismo los puntos de vista que han sido transmitidos por los miembros de la INTOSAI. Sus elocuentes perspectivas se exponen en el contexto de las prácticas de control que han funcionado correctamente, y de los ejemplos de deficiencias en el control que han sido descubiertas.

La información proporcionada por los miembros de la INTOSAI para este estudio también ha sido valiosa para identificar aquellas prácticas que las Entidades Fiscalizadoras Superiores han considerado más útiles para la creación y supervisión de un marco sólido de control interno. Estas prácticas comunes son las siguientes:

- disponer de una norma constitucional o legislativa que establezca jurídicamente una base global (o un requisito y unos objetivos) para el mantenimiento de controles internos eficaces;
- estipular el cumplimiento de determinadas normas al diseñar una estructura de control interno, y que se ajusten al modelo de las normas de la INTOSAI, o se deriven de éstas;
- centrar la atención de la dirección en sus responsabilidades con respecto a la implantación de controles internos eficaces, y mantener de manera continuada un entorno positivo de control interno;
- esforzarse por evitar los fallos del control interno - en lugar de limitarse a detectarlos y corregirlos - a través de medios como la obligación de que los directivos realicen con periodicidad autoevaluaciones de las actividades de control interno;
- acentuar la función de los auditores internos como parte decisiva de la estructura de control interno de una organización; y
- garantizar que las Entidades Fiscalizadoras Superiores desempeñen un papel clave en (1) el establecimiento de normas de control interno, (2) la creación de un marco sólido de control interno, (3) el trabajo conjunto con los auditores internos, y (4) la evaluación de los controles

internos como parte integrante de las auditorías financieras y de las auditorías del rendimiento.

Estos elementos característicos de una adecuada estructura de control interno se exponen con más detenimiento en el capítulo IV. Otorgan aún más fuerza a las directrices que la Comisión de Controles Internos de la INTOSAI promulgó en junio de 1992 acerca de estos aspectos.

## Capítulo II

### IMPLANTACIÓN EFICAZ DE NORMAS GENERALES

Para facilitar el adecuado entorno de control dentro de una organización, la INTOSAI ha establecido normas generales de control interno en las áreas siguientes: (1) garantía razonable, (2) respaldo, (3) integridad y competencia, (4) objetivos de control, y (5) vigilancia de los controles.

#### GARANTÍA RAZONABLE

La primera norma general de control interno de la INTOSAI afirma que las estructuras de control interno deben proporcionar una garantía razonable de que van a cumplir los objetivos generales. La garantía razonable equivale a un nivel satisfactorio de confianza, dentro de determinadas condiciones de costes, beneficios y riesgos. Esto significa que el coste del control interno no deberá exceder del beneficio obtenido. Los países miembros de la INTOSAI han experimentado la aplicación de esta norma.

Nueva Zelanda, por ejemplo, informa que cada director general de un departamento de la Administración pública, como directivo responsable, está obligado a establecer y mantener un sistema de procedimientos de control interno que proporcione una garantía razonable acerca de la integridad y la fiabilidad de la información financiera. Si bien esta responsabilidad normalmente se delega al director financiero de la organización, tanto el director general como el director financiero suscriben una Declaración de Responsabilidad, que se incluye como parte del informe anual de la organización junto con los estados financieros auditados y las mediciones del rendimiento de los servicios.

En el Japón la garantía razonable de que los controles internos se realizan con eficacia se ve afectada por actividades del sector público que en los últimos decenios se han vuelto cada vez más complicadas y diversificadas, y por la creciente delegación de autoridad a los niveles inferiores. Sin embargo, la Constitución del Japón proporciona el fundamento global necesario para crear un entorno de control eficaz a través de requisitos tales como (1) que el Consejo de Ministros presente cada año al Parlamento las cuentas definitivas de los ingresos y gastos del Estado, y (2) el Consejo de Auditoría verifique dichas cuentas todos los años.

En cambio, se indica que en la República de Sudáfrica los controles internos de la Administración pública aún no poseen un nivel satisfactorio ni eficaz. Ello se debe a los importantes cambios que se han producido en la estructura de la Administración a lo largo de los últimos años, por ejemplo la fusión entre las Administraciones de los anteriores territorios independientes y autosuficientes de cada etnia y la Administración de la República de Sudáfrica. Además, las provincias aumentaron de cuatro a nueve, lo cual implica cinco nuevas administraciones provinciales. Debido al establecimiento del nuevo ámbito provincial, se redujo el ámbito nacional, con objeto de permitir la transferencia de determinados poderes al legislador provincial. A nivel local, la estructura se modificó en el sentido de que los

anteriores Consejos Municipales fueron sustituidos por los Consejos Municipales Transitorios. Además de esta situación, la dirección no siempre posee los conocimientos necesarios para implantar los controles internos apropiados y mantenerlos en funcionamiento.

Aunque el entorno de control interno de la República de Sudáfrica no proporciona en la actualidad una garantía razonable de que se han instaurado y funcionan en la forma esperada los adecuados controles internos, la Administración es consciente de este problema y lo afronta, por ejemplo, implantando una función de auditoría interna en todas las entidades públicas. Asimismo, la Administración ha designado consultores locales e internacionales para facilitar la creación de un instituto profesional de finanzas y auditoría públicas.

## RESPALDO

Otra norma general de control estipula que los directivos y los empleados habrán de mostrar y mantener en todo momento una actitud positiva y de apoyo frente a los controles internos. Los países miembros de la INTOSAI han aprendido de primera mano el papel central que desempeña esta norma dentro de la creación de un entorno de control interno eficaz.

Por ejemplo, a principios del decenio de 1990, la Oficina Nacional de Auditoría de Islandia llevó a cabo varias auditorías en las principales entidades crediticias de la Administración pública que mostraban graves deficiencias en toda una serie de aspectos relacionados con el control, la supervisión, y la información sobre créditos morosos. En muchos casos, la actitud despreocupada de los directivos de la Administración pública en relación con los controles adecuados de los préstamos, los cobros, la gestión del riesgo y la aplicación de las reservas destinadas a los préstamos no devueltos constituía un factor que contribuía a las deficiencias advertidas. Como consecuencia, a finales de 1991 el Fondo de Desarrollo de Islandia dejó de funcionar porque sus directivos no habían tenido en cuenta la importancia de los préstamos no recuperados. Se han logrado mejoras en algunos aspectos, por ejemplo la adecuada contabilización de las reservas correspondientes a préstamos fallidos, que ahora todos los fondos principales de la Administración llevan a cabo de manera periódica.

Otro ejemplo de este tipo fue la quiebra -durante los decenios de 1980 y 1990- de importantes entidades bancarias y de crédito y ahorro de los Estados Unidos, que costaron a la Administración federal cientos de miles de millones de dólares. Una de las causas principales de dichas quiebras fue la deficiencia en el control; un factor clave en la aparición de esas deficiencias estuvo constituido por un error fundamental en la filosofía y el estilo operativo de la dirección con respecto a los controles internos. Por ejemplo, en algunas entidades de crédito y ahorro la inadecuada supervisión del consejo de administración y la existencia de una figura predominante ejerció un efecto perjudicial sobre la viabilidad de la entidad. Esto permitió actividades de alto riesgo, tales como un exceso de prácticas orientadas al crecimiento, concentraciones de créditos no garantizados y un exceso de confianza en fuentes crediticias poco sólidas.

Sin embargo, los países miembros de la INTOSAI, incluidos Islandia y los Estados Unidos, consideran que el control interno constituye una parte básica y de gran importancia para sus actividades financieras. Por ejemplo, como reacción ante las quiebras de entidades bancarias y de crédito y ahorro, el Congreso de los EE.UU. promulgó la Ley de Mejora de las Entidades de Depósito Federales de 1991, con objeto de hacer frente a las graves deficiencias que contribuyeron a las anteriores quiebras bancarias, y exigir datos acerca de la eficacia de los controles internos sobre la información financiera. En otro caso, el gobierno del Reino de Tonga ha demostrado una actitud de apoyo a los controles internos mediante la aprobación de

leyes y el establecimiento de las correspondientes reglamentaciones y políticas. Esto abarca (1) leyes que crean un marco de control interno con respecto al desembolso de fondos públicos y la elaboración de cuentas, y (2) reglamentaciones que establecen los puntos de control interno con respecto a la recepción, el gasto, la custodia y la concesión de fondos públicos. Además, el Departamento de Auditoría pone de relieve ante los distintos departamentos de la Administración la importancia de mejorar los controles internos sobre la gestión y los programas financieros.

## INTEGRIDAD Y COMPETENCIA

Con respecto a la integridad y la competencia, las normas generales de control de la INTOSAI prescriben lo siguiente. Los directivos y los empleados deben caracterizarse por su integridad personal y profesional y poseer un nivel de competencia que les permita comprender la importancia del desarrollo, la aplicación y el mantenimiento de controles internos apropiados y alcanzar los objetivos generales de dichos controles. Varios países de la INTOSAI han comprobado que, cuando no se cumple esta norma general, se produce un deficiente control interno sobre situaciones en las que intervienen grandes sumas de dinero.

En una situación de esta clase, durante una inspección de la adquisición de bienes y servicios por parte del conjunto de la Administración, lo cual representa una proporción significativa del gasto público de Nueva Zelanda, la Oficina de Auditoría descubrió un conjunto de deficiencias que se atribuyeron, en parte, a la falta de integridad y competencia de los responsables de compras. Las deficiencias iban desde la no documentación de los procesos de toma de decisiones acerca de las necesidades de compra y la no especificación de delegaciones de autoridad, hasta la no realización de una inspección y aprobación adecuadas de las compras específicas. La Oficina de Auditoría de Nueva Zelanda también informa que una reciente atención a los aspectos más delicados de los gastos discrecionales, por ejemplo la utilización de tarjetas de crédito, ha puesto en tela de juicio la integridad de altos funcionarios.

Otro caso a este respecto es el Departamento de Vivienda y Urbanismo (DVU) de los Estados Unidos, que constituye el principal órgano de la Administración encargado de la vivienda, el desarrollo comunitario y la igualdad de oportunidades de vivienda. El DVU ha tomado medidas para modificar la forma de gestionar este organismo, pero en 1989 se descubrieron importantes casos de fraude, abusos y gestión errónea del DVU, que fueron atribuidos a deficiencias en el control interno, junto con la carencia de personal dotado de las capacidades técnicas adecuadas.

Por otra parte, los países miembros de la INTOSAI también señalan que han diseñado sistemas de control interno que ayudan a evitar situaciones como las que se acaban de exponer. Por ejemplo, la Oficina Nacional de Auditoría de la República Popular de China indica que se han implantado controles internos sobre las necesidades de personal. Los solicitantes de un puesto de trabajo se someten a exámenes estrictos, son evaluados de forma pública e imparcial, y se da formación a los nuevos miembros. No se les permite ocupar sus nuevos puestos hasta que estén en condiciones de obtener el "Certificado para el Puesto". De este modo se les reconoce de conformidad con las capacidades que posean. Además, los miembros son examinados con periodicidad, y se les premia o se les castiga según su rendimiento laboral y la contribución que realizan a su organización. En caso necesario, se les traslada a otros puestos.

## OBJETIVOS DE CONTROL



Las normas de control interno de la INTOSAI también indican que los objetivos del control deben identificarse o elaborarse para las actividades de cualquier ministerio/dependencia/entidad pública y deben ser apropiados, completos, razonables y estar integrados en los objetivos generales de la institución. Los casos siguientes ilustran las experiencias de los países miembros de la INTOSAI en el establecimiento de objetivos de control, que en algunos casos, sin embargo, aún no han ido más allá del establecimiento de objetivos globales de la organización.

El Auditor General de la República de Sudáfrica indica que uno de los objetivos primordiales de la Administración consiste en evitar errores o irregularidades en la gestión o en la información financiera, y si se producen, detectarlos. Se ha establecido una gama de objetivos específicos de control global, consistentes en (1) registrar y contabilizar adecuadamente las transacciones y actividades empresariales, (2) proteger los activos y la información con respecto a la apropiación y el uso indebidos, y (3) fijar limitaciones con respecto a las obligaciones que los diversos funcionarios estén autorizados a contraer en representación de una entidad.

Asimismo, el Auditor General del Reino de Tonga informa que ha tomado la iniciativa de establecer y desarrollar objetivos de control específicos para cada actividad de los Ministerios y departamentos de la Administración. El Auditor General está poniendo en práctica un proceso que garantiza que los objetivos son apropiados, completos y razonables, y se integran dentro de la estructura general de la organización existente. Como fundamento de este proceso se utilizan las directrices de control interno de la INTOSAI.

A la inversa, cuando los controles internos y sus objetivos no se establecen ni se comprenden con claridad, pueden producirse fracturas en el control interno. Por ejemplo, el Consejo de Auditoría del Japón descubrió que los municipios, de forma inadecuada, incluían los costes médicos de muchos jubilados en los costes del Seguro Nacional de Salud subvencionado por el Estado. Esto provocaba un exceso significativo en el coste de las subvenciones. En parte, el problema surgió porque los municipios no comprendían el sistema y los requisitos de las subvenciones oficiales a los costes médicos.

## VIGILANCIA DE LOS CONTROLES

Además, las normas de la INTOSAI especifican que los directivos deben vigilar continuamente sus operaciones y adoptar inmediatamente las medidas oportunas ante cualquier evidencia de irregularidad o de actuación contraria a los principios de economía, eficiencia o eficacia. Los ejemplos siguientes muestran la importancia de supervisar las operaciones con objeto de garantizar que los controles logran los resultados deseados, e incorporar esta norma a los métodos y procedimientos utilizados para controlar las operaciones.

En determinado caso, la Oficina Nacional de Auditoría islandesa señala que una de las deficiencias principales del control interno consistía en que los directivos de los distintos organismos no comprendían la importancia de los controles internos. Junto con otros problemas, esta deficiencia se podía apreciar en la no aplicación de la estructura de control interno que se había establecido. La Oficina Nacional de Auditoría afirmó que, si bien un organismo de la Administración islandesa podía tener controles internos perfectamente definidos sobre el papel, la realidad es muy diferente. La Oficina de Auditoría ha descubierto que, sin la necesaria comprensión y supervisión, a las personas les resulta más cómodo no cumplir las prácticas de control que se hayan establecido.

Otro caso afecta a la Administración pública de Nueva Zelandia, que suele emplear consultores que representan un gasto importante. La Oficina de Auditoría de Nueva Zelandia informa acerca de las operaciones irregulares, antieconómicas, ineficientes e ineficaces vinculadas con la utilización de consultores. Además, la Oficina ha comprobado que los organismos no actuaban con rapidez y sensibilidad ante estos descubrimientos, y por lo tanto, se incumplía la norma que exigía la existencia de controles de supervisión.

En una comunicación más positiva, la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido informa que, cuando se identifican y se hacen públicas las deficiencias en los controles internos, la dirección se muestra sensible a los puntos planteados, y normalmente se toman medidas correctoras con rapidez. El objetivo de la Oficina consiste en supervisar la actividad de seguimiento, y en caso necesario, proporcionar un asesoramiento adicional a la dirección. En la planificación posterior de las verificaciones se reflejarán las nuevas áreas de riesgo que haya descubierto la auditoría.

### Capítulo III

## EL LOGRO DE OBJETIVOS DE CONTROL MEDIANTE NORMAS ESPECÍFICAS

Para lograr los objetivos de control y una estructura de control interno ordenado y eficaz, las directrices de control interno de la INTOSAI estipulan normas detalladas referentes a los siguientes elementos: (1) documentación, (2) registro oportuno y adecuado de las transacciones y hechos, (3) autorización y ejecución de las transacciones y hechos, (4) división de las tareas, (5) supervisión, y (6) acceso a los recursos y responsabilidad ante los mismos.

### LA DOCUMENTACIÓN

Con relación a la documentación adecuada, las normas específicas de la INTOSAI indican lo siguiente. La estructura de control interno y todas las transacciones y hechos significativos deben estar claramente documentadas y la documentación debe estar disponible para su verificación. La documentación de las transacciones o de los sucesos significativos tiene que ser completa y exacta, y debe permitir que cada transacción o suceso (y la información correspondiente) se rastree desde su inicio, durante toda su duración, y hasta su finalización. Diversos países miembros de la INTOSAI informan que se han hecho conscientes de las consecuencias perjudiciales de no disponer de la documentación adecuada, como ilustran las tres situaciones siguientes.

En primer lugar, la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido ha informado sobre casos de inexistencia o inadecuación de la documentación que sirva de apoyo a las transacciones financieras que se han descubierto como consecuencia de auditorías financieras. Por ejemplo, la Oficina de Auditoría informó sobre casos de

- inexistencia de documentación aportada por los empleados que sirva de apoyo a los pagos realizados en concepto de gastos efectuados con tarjetas de crédito de la Administración pública;

- inexistencia de documentación adecuada que sirva de apoyo a las solicitudes de ayuda fundadas jurídicamente, lo cual provoca una insuficiencia de pruebas que confirmen la titularidad y la adecuación de los pagos, en la forma autorizada por el Parlamento; e

- incapacidad de un organismo de la Administración para presentar documentación en apoyo de la decisión de su consejo de dirección que desestima una oferta competitiva en relación con un contrato.

En segundo lugar, los departamentos, Ministerios y organismos oficiales de la Administración pública de Tonga también han descubierto casos de documentación y registros inexistentes e incompletos. Por ejemplo, en un departamento se perdieron recibos, pero el jefe de contabilidad y la sección de contabilidad no consideraron que este hecho fuese grave o contrario a las leyes y reglamentaciones.

En tercer lugar, como consecuencia del examen de la documentación que sirve de apoyo a las transacciones, el Auditor General de la República de Sudáfrica descubrió e informó al Parlamento sobre una notable cantidad de pagos del Ministerio de Trabajo en los que se había abonado a los beneficiarios una misma suma por duplicado, tomando como base el mismo documento de origen. En otros casos, se había pagado de nuevo la misma suma, basándose en el mismo documento de origen, aunque los nombres de los beneficiarios no fuesen idénticos. La cuantía de estos pagos dobles o múltiples era muy importante.

Para ayudar a superar este tipo de deficiencias, las normas de control interno de la INTOSAI disponen que la documentación de las transacciones o los sucesos significativos tiene que ser completa y exacta. Esto permitirá que cada transacción o suceso (y la información correspondiente) se rastree desde su inicio, a lo largo de toda su duración, y hasta su finalización.

## REGISTRO OPORTUNO Y ADECUADO DE LAS TRANSACCIONES Y HECHOS

Las normas específicas de la INTOSAI también estipulan que las transacciones y hechos importantes deben registrarse inmediatamente y ser debidamente clasificados. Esto se aplica a todo el proceso o ciclo vital de una transacción o suceso, que abarca (1) el inicio y la autorización, (2) todas los aspectos de la transacción, y (3) su anotación final en los registros sumarios. Al igual que ocurre con la documentación, los miembros de la INTOSAI también han informado sobre los desafíos que implica el cumplimiento de esta norma.

Por ejemplo, debido a los errores en el control interno del sistema utilizado para abonar los salarios del personal del Ejército de los Estados Unidos, a algunas personas se les pagaron sumas que no deberían haberseles abonado, porque ya no pertenecían al Ejército. Además, estos pagos erróneos no fueron detectados por el sistema de nóminas. Durante un período de un mes sometido a revisión por la Oficina de Contabilidad General de los EE.UU., se descubrió que se realizaban pagos excesivos a unos 2.200 soldados del Ejército. Muchas de estas personas recibieron pagos no autorizados durante varios meses, con un exceso total de 7,8 millones de dólares. Los pagos inadecuados se produjeron primordialmente porque el personal del Ministerio de Defensa de los EE.UU. no se ajustaba a los procedimientos estipulados. Por ejemplo, las oficinas contables de primer nivel no siempre hacían constar con puntualidad en el sistema de nóminas las bajas del servicio activo de los soldados y otras transacciones relacionadas con el personal, y los empleados de nóminas no disponían del soporte adecuado para la realización de determinados pagos.

La Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido también ha informado acerca de casos que ha calificado como puntos débiles del control, correspondientes a transacciones no registradas de manera rápida y apropiada. En determinado caso no se habían establecido procedimientos que garantizaran el manejo y registro rápido y seguro de los recibos de sumas de dinero en

efectivo. Por ejemplo, la Oficina descubrió retrasos de más de dos semanas en el depósito de cheques, lo cual aumentaba el riesgo de apropiación indebida. En otro caso la Oficina informó sobre deficiencias en el control financiero de las compras, que abarcaba la inexistencia de registros acerca de transacciones tales como los pedidos de compras, una prueba inadecuada de la entrega, y una comprobación inadecuada de los artículos recibidos.

Además, numerosos organismos de la Administración pública de Nueva Zelandia han sido sometidos a significativos cambios en su sistema de funcionamiento, que con anterioridad no se habían comprobado íntegramente. Esto ha provocado casos de procesamiento impuntual de transacciones, y de ausencia de conciliaciones; la Oficina Nacional de Auditoría de ese país ha informado sobre frecuentes deficiencias en el control.

Para impedir situaciones como éstas, las normas de control interno de la INTOSAI afirman la importancia esencial de un registro rápido y apropiado de la información. El cumplimiento de esta norma resulta decisivo para garantizar la puntualidad y la fiabilidad - y por consiguiente, el valor y la relevancia para la dirección - de todas las informaciones utilizadas por una organización como soporte de sus operaciones y toma de decisiones.

## AUTORIZACIÓN Y EJECUCIÓN DE LAS TRANSACCIONES Y HECHOS

Las normas específicas de la INTOSAI establecen que las transacciones y hechos relevantes sólo podrán ser autorizados y ejecutados por aquellas personas que actúen dentro del ámbito de sus competencias. Actuar dentro del ámbito que corresponda a una autoridad significa que los empleados ejecutan sus tareas de conformidad con las directrices y dentro de los límites que establecen la dirección o la legislación.

Sin embargo, algunos miembros de INTOSAI han informado sobre casos en los que un control más estricto sobre la autorización de las transacciones podía dar como resultado unos controles y unos ahorros más eficaces. Por ejemplo, la Oficina Nacional de Auditoría islandesa realizó una verificación de los gastos en automóviles en numerosos sectores de la Administración pública del país. La auditoría puso de manifiesto diversos puntos débiles en la estructura y el control globales en este campo, incluidos numerosos contratos que fueron efectuados de un modo no estructurado por empleados individuales, con independencia de las necesidades de transporte, limitando así la aprobación de la dirección y otros controles.

Otra perspectiva sobre esta cuestión fue expuesta por el Contralor General de la República de Costa Rica mediante un ejemplo que se refiere a la utilización de vehículos oficiales en ese país. Una auditoría detectó que, si bien el empleo de tales vehículos debía autorizarse en la forma apropiada, éstos se utilizaban (1) con propósitos no autorizados, (2) fuera de la jornada laboral, sin autorización, y (3) de manera inadecuada, por parte de funcionarios, con carácter discrecional.

Basándose en estudios sobre este tipo de problemas de control interno, los auditores de China han manifestado que la noción de control interno debe incluir el control de las autorizaciones. Consideran que este control es necesario para garantizar que el personal trabaja dentro de los límites de la autorización otorgada, y así, ejercer un control sobre las actividades de negocio en el momento en que se inician.

## DIVISIÓN DE LAS TAREAS

Como en el caso de las demás normas específicas, los países miembros de la INTOSAI comprenden plenamente el riesgo de error, derroche o de actos ilícitos vinculado con el hecho de que una única persona controle todas las fases decisivas de una transacción o un suceso. A este respecto, las directrices de control interno de la INTOSAI estipulan que las tareas y responsabilidades principales ligadas a la autorización, tratamiento, registro y revisión de las transacciones y hechos deben ser asignadas a personas diferentes. El adecuado cumplimiento de esta norma ayuda en gran medida a evitar situaciones como los siguientes episodios dados a conocer por miembros de la INTOSAI, por ejemplo Tonga, que descubrió que la separación de funciones constituye un punto débil importante en los departamentos y Ministerios de su Administración pública.

En ejemplos más específicos, la Oficina de Auditoría de Nueva Zelanda ha descubierto que han surgido riesgos como consecuencia de la utilización de un número elevado de personas encargadas de efectuar contrataciones en determinados organismos de la Administración. Aunque los organismos hayan cumplido su objetivo de reducir gastos, a veces la separación de funciones ha creado un riesgo de otra clase.

Para afrontar este tipo de problemas, Japón indica que el sistema de control que aplica ese país para impedir errores contables y fraudes incluye una separación de funciones entre responsables de la contratación y responsables de los pagos. Por ejemplo, (1) los Ministerios notifican a su responsable de pagos cuando el Ministerio de Hacienda aprueba los programas de pago, (2) los responsables de pagos presentan de forma periódica informes sobre los pagos a los distintos Ministerios, (3) los responsables de contratación notifican a los responsables de los pagos la cuantía/el contenido de los contratos, para su aprobación, (4) los responsables de los pagos aprueban la cuantía/el contenido de los contratos, después de comprobar - por ejemplo - si los contratos se corresponden con las cantidades presupuestadas.

Sin embargo, como informa la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido, a menudo resulta difícil que las pequeñas organizaciones mantengan la adecuada segregación de funciones. La Oficina ha descubierto casos en que (1) una misma persona podía autorizar y, asimismo, comprobar los pagos, (2) el personal podía solicitar, autorizar y recibir artículos, y (3) existían pocas pruebas, o ninguna, de que se efectuasen comprobaciones de supervisión.

En los casos en que resulta difícil que las pequeñas organizaciones separen adecuadamente las funciones, las directrices de la INTOSAI indican que la dirección debe ser consciente de los riesgos existentes, y afrontarlos mediante otro tipo de controles. Por ejemplo, el cambio periódico de los responsables ayuda a garantizar que no sea una única persona la que se encargue de los aspectos clave de las transacciones o los sucesos durante demasiado tiempo.

## SUPERVISIÓN

Las directrices de control interno de la INTOSAI prescriben que debe existir una supervisión competente para garantizar el logro de los objetivos de control interno. Las actividades de los miembros de la INTOSAI en la implantación y verificación de los controles internos han subrayado la importancia de una adecuada supervisión de los encargos y de los empleados como mecanismo fundamental de control interno.

El Contralor General de la República de Costa Rica ha aportado dos excelentes estudios de caso en los que se ha incumplido la norma de supervisión de la INTOSAI. El primer caso está relacionado con un sistema informatizado que utilizan los bancos encargados del cobro de aranceles aduaneros para su transferencia electrónica a las oficinas de Aduanas de todo el

territorio de Costa Rica. Los auditores descubrieron que el proceso establecido por el servicio de Aduanas para confirmar, registrar y revisar esta información permitía una modificación no supervisada de los datos transmitidos electrónicamente, sin ningún soporte ni verificación documental de su validez y fiabilidad.

El segundo caso hace referencia a una evaluación de los recursos de la Administración costarricense empleados para prestar servicios de sanidad, en particular el servicio de consulta ambulatoria que prestaba uno de los mayores hospitales públicos del país. Los auditores informaron que los recursos médicos se encontraban significativamente infrautilizados porque no se cumplía el programa de trabajo establecido, lo cual provocaba un uso inadecuado del equipo y las instalaciones disponibles, y un retraso en la atención a los pacientes en espera. Se consideró que la causa de ello consistía en la ausencia de supervisión y del correspondiente control de los horarios de trabajo por parte de los responsables de cada especialidad médica.

Otro país, el Reino de Tonga, también ha descubierto que la supervisión, junto con la falta de formación, constituye una deficiencia de control interno que afecta a la mayoría de organismos de la Administración. El Auditor General ha ayudado a afrontar estas deficiencias instaurando programas de formación, nombrando supervisores para cada nivel de personal, y acentuando la importancia de estos aspectos de los sistemas de control interno.

Un tercer miembro de la INTOSAI, la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido, ha comprobado que la adecuada supervisión es esencial en operaciones como, por ejemplo, las relacionadas con los contratos. Se descubrió que la supervisión del funcionamiento de los contratos era clave para garantizar que los proveedores cumplen los términos y condiciones del contrato en lo referente a los precios, la calidad y la fecha de entrega, y que el contrato continúa siendo competitivo. La Oficina descubrió, por ejemplo, que una deficiente supervisión de un contrato provocaba un coste final de £180.000 en un contrato valorado inicialmente en £25.000, sin la preceptiva aprobación de dicho incremento. En otro caso, un contrato estipulaba una devolución, pero debido a la deficiente supervisión, la Administración no se dio cuenta de la potencial devolución, y por consiguiente, no la reclamó.

Para garantizar una supervisión adecuada, las normas de control interno de la INTOSAI afirman que los supervisores deben inspeccionar y aprobar, en su caso, el trabajo asignado a sus empleados. También deben aportar a sus empleados la orientación y la formación necesarias para garantizar que se reduzcan al mínimo los errores, el derroche y los actos ilícitos, y que se comprenden y se ponen en práctica las directrices específicas de los responsables.

## ACCESO A LOS RECURSOS Y REGISTROS Y RESPONSABILIDAD ANTE LOS MISMOS

La última norma específica de la INTOSAI dispone que el acceso a los recursos y registros debe limitarse a las personas autorizadas para ello, quienes están obligadas a rendir cuentas de la custodia o utilización de los mismos. Para garantizar dicha responsabilidad, se cotejarán periódicamente los recursos con los registros contables y se verificará si coinciden. La frecuencia de estas comparaciones depende de la vulnerabilidad de los activos. La labor de los miembros de la INTOSAI ha puesto de manifiesto las consecuencias de no implantar eficazmente esta norma que sirve para reducir el riesgo de uso inadecuado o de pérdidas en la Administración pública, y que ayuda a poner en práctica las directrices de los responsables.

En un caso relacionado con el acceso a los registros, el órgano recaudador de impuestos de los Estados Unidos - el Servicio del Impuesto sobre la Renta [Internal Revenue Service (IRS)] - se ha visto afectado por un deficiente control interno sobre sus sistemas informáticos. Las auditorías de estados financieros de la Oficina de Contabilidad General de los EE.UU. han puesto de manifiesto que el IRS no disponía de los adecuados mecanismos de protección para detectar o impedir el acceso no autorizado de los empleados a la información sobre los contribuyentes, o para impedir que los empleados modificasen determinados programas informáticos con objeto de realizar transacciones no autorizadas sin ser detectados. Los problemas fundamentales del control consistían en que éste no impedía adecuadamente a los usuarios el acceso a programas y archivos de datos de carácter confidencial. Asimismo, a muchos usuarios se les había autorizado el acceso a potentes privilegios que permitían saltarse los controles de seguridad del sistema informático.

En una situación que implicaba una comparación entre recursos y registros, el Auditor General de la República de Sudáfrica informó que no podía comprobarse la integridad y la corrección de los saldos bancarios del Ministerio de Asuntos Territoriales porque éste no los había verificado durante más de un año. Apareció una diferencia notable entre el saldo de acuerdo con los registros contables del Ministerio, y los correspondientes estados bancarios.

Las normas de control interno de la INTOSAI señalan que la restricción del acceso a los recursos y una conciliación periódica de los registros reduce el riesgo de usos no autorizados o pérdidas en la Administración pública, y ayuda a poner en práctica las directrices de gestión.

## Capítulo IV

### LA CONSECUCCIÓN DE ESTRUCTURAS EFICACES DE CONTROL INTERNO

De forma coherente con las directrices de la INTOSAI, los países miembros han puesto de relieve que la consecución de estructuras eficaces de control interno requiere los siguientes elementos decisivos: (1) apoyo legislativo, (2) normas de control interno, (3) directivos que acepten la responsabilidad principal de la realización de controles eficaces, (4) autoevaluaciones periódicas del control interno realizadas por los directivos, (5) verificaciones internas de los controles, y (6) una organización de fiscalización superior comprometida con el establecimiento y la inspección de sistemas de control interno.

### EL APOYO LEGISLATIVO

Tal como se expuso al referirse a las directrices de control interno de la INTOSAI, en algunos países los legisladores establecen los objetivos globales de las estructuras de control interno, dejando que una organización central responsable se encargue de establecer las oportunas normas de control interno. En otros países los legisladores, mediante las leyes que promulgan, son los que implantan controles específicos de determinadas operaciones.

De hecho, los miembros de la INTOSAI han considerado que es útil disponer de una legislación que establezca unos requisitos y objetivos globales para el mantenimiento de controles internos eficaces. Por ejemplo, la Ley de Gestión y Control de la Administración Pública de 1990, en Bolivia, y la Ley de Cuentas de la Administración Pública, en los Países Bajos, constituyen el fundamento legislativo para el control interno del sector público.

En el Japón la comprobación financiera y contable y los sistemas de control se estipulan en la Ley de Hacienda Pública y la Ley de Cuentas Públicas, así como en las reglamentaciones

basadas en dichas leyes. Las actividades financieras y contables de todos los Ministerios y organismos públicos del Japón se rigen por estos sistemas oficiales de comprobación y control.

El Congreso de los Estados Unidos también ha reconocido la importancia del apoyo legislativo para promover unos controles internos eficaces. Por ejemplo, ha promulgado leyes que ordenan a los organismos de la Administración estadounidense (1) realizar una evaluación y un informe anuales sobre el estado de los sistemas de control, (2) disponer de una función de auditoría independiente, y (3) publicar informes anuales sobre su situación financiera, y hacer que ésta se audite.

## LAS NORMAS DE CONTROL INTERNO

Las normas de control de la INTOSAI también señalan que, al establecer el marco correspondiente a las estructuras de control interno, deberá asignarse a una autoridad específica la responsabilidad de elaborar y promulgar las normas que deberán cumplirse al diseñar una estructura de control interno. Esta responsabilidad podrá asignarse a través de preceptos constitucionales o de otras normas legales, y se otorgará a un organismo central que tenga autoridad sobre diversos órganos de la Administración pública.

Varios países miembros de la INTOSAI han promulgado normas de control interno que deberán aplicarse al establecer y supervisar una estructura de control interno, y algunos han utilizado como modelo las normas de la INTOSAI, o las han adoptado en su integridad. Por ejemplo, la Contraloría General de la República de Bolivia se inspiró en las directrices de la INTOSAI al elaborar y promulgar las normas de control interno utilizadas en ese país. La Oficina informa que ello ha contribuido al logro de los objetivos de control, y ha facilitado este proceso.

En los Estados Unidos, en virtud de la legislación vigente, el Comptroller General es quien se encarga de crear normas de control interno para su utilización en los órganos de la Administración norteamericana. Dichas normas se publicaron en 1983 por primera vez con el nombre de Normas de control interno de la administración pública federal [Standards for Internal Controls in the Federal Government] con objeto de servir como criterio para el establecimiento y evaluación de los controles internos. En el momento presente dichas normas se están actualizando.

Otro país, la República Popular de China, también ha comprobado que se requiere una norma que evalúe los controles internos de un organismo. La Oficina Nacional de Auditoría informa que los auditores son los que definen la norma, tomando como base las reglamentaciones promulgadas por la Administración china y los organismos correspondientes. La Oficina Nacional de Auditoría de China manifiesta que dicha norma - que suele considerarse como una norma de control ideal - abarca los vínculos y los procedimientos de control esenciales para un sistema de control interno adecuado, y los auditores la emplean para evaluar con imparcialidad el organismo en cuestión, y determinar si sus controles internos son completos y eficaces.

## LA RESPONSABILIDAD DE LA DIRECCIÓN

Las directrices de la INTOSAI explican ampliamente las responsabilidades de control interno de la dirección, poniendo de relieve que todos los directivos deben ser conscientes de que una estructura sólida de control interno es fundamental para controlar el organismo, así como sus



propósitos, operaciones y recursos. Los países miembros de la INTOSAI que han proporcionado información para este estudio han experimentado la necesidad de que la atención de los directivos se centre en su responsabilidad de implantar controles internos eficaces y mantener de forma continuada un entorno positivo de control interno.

Por ejemplo, el Tribunal de Cuentas de los Países Bajos informa que el marco de responsabilidad del control interno, que es la piedra angular de la Administración central holandesa, ha sido creado mediante una estrecha colaboración entre el Parlamento, el Ministerio de Hacienda y el Tribunal de Cuentas. También a este respecto, la Ley de Cuentas de la Administración Pública dispone que es el Ministro quien debe responsabilizarse de lograr una correcta gestión financiera y de controlar la eficacia y la eficiencia de la dirección, la organización y las políticas que se apliquen.

Otro caso hace referencia a Islandia, donde la Oficina Nacional de Auditoría informa que la dirección de cada órgano de la Administración islandesa es la responsable de crear e implantar controles internos. Asimismo, los órganos de la Administración central - por ejemplo la Oficina Central de Contabilidad, la Comisión de Información Financiera y, en cierto grado, el Ministerio de Hacienda - son directamente responsables de la implantación de controles financieros.

Otro ejemplo procede de Egipto. La Organización Central de Auditoría de Egipto informa que la alta dirección de las entidades públicas es la responsable de crear e implantar controles internos, por ejemplo, reconsiderando de manera continuada la estructura organizativa que se ha creado para dirigir y controlar sus actividades.

## AUTOEVALUACIONES

Los países miembros de la INTOSAI centran su atención en evitar las infracciones de los controles internos antes de que ocurran. Como ilustración de ello, el Auditor Supremo de Sudáfrica informa que uno de los objetivos primordiales consiste en evitar que se produzcan errores o irregularidades en la gestión o la información financiera, o si se han producido, detectarlos. Asimismo, en Egipto los auditores evalúan los sistemas de control interno con objeto de determinar su eficiencia para impedir o detectar los principales errores.

Varios países miembros de la INTOSAI exigen que los directivos realicen con periodicidad autoevaluaciones del funcionamiento de los controles internos. Las directrices de la INTOSAI reconocen la utilidad de esta práctica para garantizar que los controles de los que son responsables los directivos continúan siendo adecuados y actúan en la forma prevista.

En Nueva Zelanda se ponen de relieve los procedimientos de auto-inspección de cada órgano de la Administración pública. Estos procedimientos incluyen un programa de autoevaluación que abarca la auditoría interna y los controles financieros, así como la inspección y la evaluación que hacen los directivos con respecto a la eficacia del desempeño.

En otro caso los órganos de la Administración de los Estados Unidos están legalmente obligados a realizar anualmente autoevaluaciones de control. Estas evaluaciones deben llevarse a cabo de conformidad con las directrices emitidas con carácter central por la Oficina de Gestión y Presupuesto de los EE.UU. Los resultados deberán comunicarse al Presidente y al Congreso de los EE.UU. Estos informes deben manifestar si los sistemas cumplen los objetivos de control interno y se ajustan a las normas establecidas por el Comptroller General de los EE.UU. Asimismo, los órganos de la Administración estadounidense están obligados a

emprender acciones para corregir las deficiencias de control que descubran las autoevaluaciones.

Además, el Contralor General de Bolivia requiere que, en el futuro, las entidades de la Administración programen autoevaluaciones del diseño, funcionamiento y eficacia de sus estructuras de control interno. El Contralor General de Bolivia considera que los funcionarios con la máxima responsabilidad en cada entidad pública deben llevar a cabo tal autoevaluación, y con carácter anual - como mínimo - informar acerca de sus conclusiones a la Oficina del Contralor General, que (1) evaluará el proceso y el resultado, y (2) determinará qué fiabilidad tienen los datos elaborados por la entidad y/o las medidas correctoras propuestas.

## AUDITORÍAS INTERNAS

A menudo la dirección crea una unidad de auditoría interna como parte de su marco de control interno y auto-inspección. Siguiendo esta línea, la mayoría de los miembros de la INTOSAI consideran que la función de los auditores internos constituye una parte decisiva de la estructura de control interno de una organización. Por ejemplo, los Auditores Superiores de Bolivia y Egipto manifiestan que los auditores internos deberán evaluar e informar con carácter periódico sobre la eficacia y las deficiencias de las estructuras de control interno, y sobre el riesgo que representan esos puntos débiles para la eficacia de las actividades de la Administración y la protección de sus activos.

Los Países Bajos también ponen de manifiesto un ejemplo a este respecto: los departamentos de auditoría de los distintos Ministerios verifican los estados financieros de cada Ministerio y llevan a cabo auditorías de los sistemas específicos de gestión financiera. El Tribunal de Cuentas de los Países Bajos indica que, al comunicar al Ministro las deficiencias en el control interno que se descubren durante estas auditorías, los auditores internos desempeñan una función importante en la mejora continuada de los controles (financieros) internos. La realización de investigaciones específicas sobre el control interno, a solicitud de los Ministros, consolida este proceso.

En el Reino Unido, los Responsables de Contabilidad dentro de cada órgano de la Administración central, que son los que se encargan de la dirección financiera y de los sistemas de control interno, disponen de la ayuda de los servicios de una función de auditoría interna. La auditoría interna actúa como un servicio para la dirección, y mide, evalúa e informa acerca de la eficacia de los elementos del sistema de control interno.

## LA RESPONSABILIDAD DE LA EFS

Los miembros de la INTOSAI han subrayado la función decisiva que desempeñan los Auditores Superiores en (1) la creación de normas de control interno, (2) el establecimiento de un marco sólido de control interno, (3) el trabajo conjunto con los auditores internos, y (4) la consideración de los controles internos como parte integrante de sus auditorías financieras y de conformidad. En suma, la Entidad Fiscalizadora Superior deberá dedicarse a valorar la adecuación y la eficacia en la aplicación de los controles internos existentes en las organizaciones auditadas.

La Entidad Fiscalizadora Superior de una nación describió de este modo sus responsabilidades de control interno. El control efectuado por el Contralor General de la República de Costa Rica consiste esencialmente en el examen financiero, contable,

económico, operativo, administrativo y jurídico de los recursos públicos, y se lleva a cabo básicamente por medio de investigaciones y auditorías que abarcan las áreas financiera, operativa, jurídica e informática, y otras áreas especiales.

Al igual que ocurre en el proceso utilizado por muchos Auditores Superiores de la INTOSAI, el Contralor General de Costa Rica

- evalúa el sistema de control interno de la entidad auditada, que abarca el entorno de control, el sistema de registro e información, y los procedimientos de control;
- verifica la eficacia del sistema de control interno e identifica las áreas decisivas de la actividad examinada;
- elabora informes para la Administración, que resumen las deficiencias y los puntos débiles detectados, y recomiendan la adopción de medidas para solucionarlos y para evitar la aparición de problemas más graves; y
- lleva a cabo los pertinentes estudios de seguimiento para determinar si las recomendaciones y medidas acordadas conjuntamente con la Administración se han aplicado en la forma adecuada.

## CONCLUSIONES

En 1992, cuando la Comisión de Normas de Control Interno de la INTOSAI publicó sus directrices para las normas de control interno, hizo un llamamiento a los Auditores Superiores para que alentasen y apoyasen la creación de controles internos. Según la Comisión, esto abarcaba (1) formar a los directivos con respecto a sus responsabilidades en la implantación y supervisión de las estructuras de control, y (2) auditar estas estructuras para garantizar que los controles son los adecuados para lograr el resultado deseado.

En los cinco años transcurridos, los países miembros de la INTOSAI han logrado una amplia gama de resultados positivos y están realizando progresos - en algunos casos, notables progresos - en la consecución de esta meta. Las comunicaciones individuales de cada país, elaboradas por los Auditores Superiores, han proporcionado importantes perspectivas nuevas acerca de la utilización y la evaluación de los controles internos por parte de diversos miembros de la INTOSAI.

A través de dichas comunicaciones, la Comisión ha identificado varios elementos comunes que se exponen en este capítulo, y que caracterizan a las adecuadas estructuras de control interno existentes en todos los sistemas de Administración pública. Estos elementos se ajustan a las directrices de la INTOSAI de 1992, que sirven de base a las normas de control prescritas, tanto generales como específicas.

Sin embargo, esta base no se encuentra aún plenamente consolidada y en funcionamiento fluido en todos los países miembros de la INTOSAI. Además, la preservación de la eficacia de estos elementos y el perfeccionamiento de los controles internos - basado en las normas - debe constituir un proceso continuado. De manera acorde con ello, todos los miembros de la INTOSAI pueden aprender de las experiencias y los ejemplos constructivos que los Auditores Superiores han dado a conocer a la Comisión.

Las comunicaciones de cada país, que exponen más extensamente los aspectos que figuran en esta visión general, estarán disponibles en el XVI INCOSAI de Montevideo. Asimismo, podrá obtenerse información adicional poniéndose en contacto directamente con las Entidades Fiscalizadoras Superiores autoras de dichas comunicaciones, que aparecen en el Apéndice I.

## APÉNDICE I

### ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES PARTICIPANTES EN EL ESTUDIO

A continuación figura la lista de los nombres, teléfonos, direcciones postales y de Internet de las Entidades Fiscalizadoras Superiores que han proporcionado la información que se resume en este documento general y que se expone en las correspondientes comunicaciones de cada país.

Sr. Marcelo Zalles Barriga  
Contralor General de la República  
Casilla Postal 432  
La Paz, BOLIVIA  
Tel: 591 (2) 37 88 61  
Fax: 591 (2) 39 21 87

Sr. Li Jinhua  
Auditor General  
Oficina Nacional de Auditoría  
de la República Popular de China  
1 Beiluyuan, Zhanlan Road  
Xicheng District  
Beijing 100830, CHINA  
Tel: 86 (10) 68 30 12 14  
Fax: 86 (10) 68 33 09 58  
E-mail: cnao@public.east.cn.net

Sr. Luis Fernando Vargas Benavides  
Contralor General de la República  
Apartado 11-79-1000  
San José, COSTA RICA  
Tel: 506 220 31 20  
Fax: 506 220 43 85  
E-mail: xcisnado@ns.casapres.go.cr

Dr. Shawky Khater  
Presidente de la  
Organización Central de Auditoría  
Madinet Nassr  
P. O. Box 11789  
Cairo, REPÚBLICA ÁRABE DE EGIPTO  
Tel: 20 (2) 60 23 00  
Fax: 20 (2) 261 58 13

Sr. Sigurdur Thordarson  
Auditor General

Oficina Nacional de Auditoría  
Skulagata 57  
IS-150 Reykjavik, ISLANDIA  
Tel: 354 (5) 61 41 21  
Fax: 354 (5) 62 45 46

Sr. Shuro Hikita  
Presidente del Consejo de Auditoría  
3-2-1 Kasumigaseki  
Chiyoda-ku, Tokio,  
100 JAPÓN  
Tel: 81 (3) 35 818125  
Fax: 81 (3) 35 921807  
E-mail: kys00366@niftyserve.or.jp

Sr. Henk E. Koning  
President, van de  
Algemene Rekenkamer  
Postbus 20015  
NL-2500 EA LA HAYA  
PAÍSES BAJOS  
Tel: 31 (70) 342 43 44  
Fax: 31 (70) 342 41 30  
E-mail: bjk@rekenkamer.nl

Sr. David Macdonald  
Controlador y Auditor General  
Head Office, Level 7, 48 Mulgrave Street  
P. O. Box 3928  
Wellington 1, NUEVA ZELANDIA  
Tel: 64 (4) 471 65 00  
Fax: 64 (4) 471 65 45  
E-mail: steveb@oag.govt.nz

Sr. H. E. Kluever  
Auditor General  
P. O. Box 446  
Pretoria 0001,  
REPÚBLICA DE SUDÁFRICA  
Tel: 27 (12) 3242874  
Fax: 27 (12) 3237389  
E-mail: yvonne@agsa.co.za

Sr. Pohiva Tu'i'onetoa  
Auditor General  
Oficina de Auditoría  
P. O. Box 50  
Nuku'Alofa  
TONGA, Pacífico Sudoccidental  
Tel: 676 216 00  
Fax: 676 238 88

Sir John Bourn  
Comptroller and Auditor General  
National Audit Office  
157-197 Buckingham Palace Road  
Victoria, London SW1W 9SP  
Reino Unido  
Tel: 44 (171) 798-7000  
Fax: 44 (171) 828-3774  
Email: [international.nao@gtnet.gov.uk](mailto:international.nao@gtnet.gov.uk)

Sr. James F. Hinchman  
Acting Comptroller General  
U. S. General Accounting Office  
441 G Street, NW - Room 7806  
Washington, DC 20548  
Estados Unidos de América  
Tel: 01 (202) 512-4707  
Fax: 01 (202) 512-4021  
Email: [oil@gao.gov](mailto:oil@gao.gov)