

# INTRODUCCIÓN DE LAS ISSAI-ES 100 A 400

---

## ADAPTACIÓN DE LAS ISSAI 100 A 400 REALIZADA POR LAS INSTITUCIONES PÚBLICAS DE CONTROL EXTERNO (ICEX)

La primera reunión de los Presidentes del Tribunal de Cuentas y de los Órganos Externos de las Comunidades Autónomas, tras la renovación del Pleno del Tribunal de Cuentas acaecida en julio de 2012, se celebró el 30 de octubre siguiente y en ella se adoptó el compromiso de establecer una Comisión de normas y procedimientos, bajo la presidencia del Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas.

La primera reunión de la *Comisión de normas y procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas* tuvo lugar el día 13 de mayo de 2013 en la sede del Tribunal de Cuentas. En ella se pudo comprobar la coincidencia total en la necesidad de homogeneizar, armonizar y actualizar las normas de auditoría pública sobre la base de los principios y normas internacionales. El Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas informó acerca de la revisión en marcha de las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, y asumió el compromiso de elaborar un plan y de convocar a una Comisión de Técnicos que diera inicio a los trabajos.

La reunión de Presidentes del Tribunal de Cuentas y de los Órganos Externos de las Comunidades Autónomas, de 29 de noviembre de 2013, dio ocasión a que el Presidente de la Sección de Fiscalización informara acerca de la inminente aprobación de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, circunstancia que había impedido el inicio de los trabajos de la *Comisión de normas y procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas*, comprometiéndose no obstante a convocar una reunión de esta Comisión en el plazo más breve posible.

Así, el 21 de enero de 2014 se reunieron en la sede del Tribunal de Cuentas los miembros del propio Tribunal y de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas que forman parte de la *Comisión de normas y procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas*<sup>1</sup>. En dicha reunión se destacó la importancia que para estas Instituciones tiene la disposición de normas técnicas comunes que regulen las actuaciones de fiscalización. En efecto, disponer de tales normas comunes y aplicarlas adecuadamente debe asegurar la realización de fiscalizaciones de calidad que resulten apropiadas a las progresivamente mayores exigencias técnicas que se formulan a nuestras Instituciones y a la creciente demanda del ejercicio práctico de un eficaz control de la actividad económico-financiera de los respectivos sectores públicos sometidos a su función fiscalizadora.

Tras un debate sobre las posibles opciones de elaboración de unas normas nuevas, la Comisión decidió adaptar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés), desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Para ello, se crearon tres Grupos de Trabajo, coordinados cada uno de ellos por un técnico del Tribunal de Cuentas y del que formarían parte técnicos de los OCEX (hasta estar representados en alguno de los tres Grupos todos los OCEX que lo desearan). El primer Grupo se encargaría de adaptar las ISSAI 100 y 200 (*Principios fundamentales de fiscalización del sector público* y *Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera*, respectivamente), el segundo se encargaría de adaptar la ISSAI 300 (*Principios fundamentales de la fiscalización operativa*), mientras que el

---

<sup>1</sup> Excusaron la asistencia los representantes del Consello de Contas de Galicia, de la Sindicatura de Comptes de las Illes Balears y del Consejo de Cuentas de Castilla y León.

tercero se ocuparía de la adaptación de la ISSAI 400 (*Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento*).

La adaptación de las cuatro ISSAI citadas ha consistido, básicamente, en revisar la traducción oficial española acomodándola a la terminología más habitualmente empleada en nuestras Instituciones, a la recogida en la legislación española y a la empleada en otros documentos de normalización de técnicas auditoras, singularmente en las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España. También se han adaptado a la normativa española reguladora de la fiscalización del sector público y, en general, a la reguladora del funcionamiento y de la gestión económico-financiera del sector público.

Siguiendo la nomenclatura empleada por el ICAC en la adaptación de las NIA, se ha optado por denominar a la adaptación de las ISSAI como ISSAI-ES, para distinguirlas de las versiones originales aprobadas por INTOSAI.

Asimismo, como parte de la homologación terminológica se ha empleado en la redacción de las ISSAI-ES la denominación de «Instituciones Públicas de Control Externo» (ICEX) para designar conjuntamente al Tribunal de Cuentas y a los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. La redacción original de las ISSAI emplea el término «Entidad Fiscalizadora Superior», dado que la vocación inicial de las normas era su aplicación por tales Entidades en su condición de miembros de INTOSAI. De ahí que ahora se haya utilizado una denominación más amplia comprensiva de las restantes entidades o instituciones de fiscalización o de control externo existentes en nuestro país.

Un problema que tradicionalmente surge en la traducción de documentos como las ISSAI, originalmente escritos en lengua inglesa, es el empleo de los términos «fiscalización» o «auditoría» para traducir lo que en inglés se denomina de forma invariable «audit». A estos efectos puede ser interesante tomar como referencia las definiciones contenidas en el Glosario adjunto a las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas aprobadas el 23 de diciembre de 2013:

- **Fiscalización:** conjunto de actuaciones del Tribunal de Cuentas para comprobar el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, economía y, en su caso, otros de buena gestión.
- **Auditoría:** actividad sistemática de revisión, verificación y evaluación de documentos contables y de procedimientos de control y gestión, realizada siguiendo las normas técnicas establecidas al efecto.

Siguiendo este criterio, el término «fiscalización» se emplea en las ISSAI-ES para designar la función constitucional, estatutaria o legalmente asignada a nuestras Instituciones, mientras que el término «auditoría» designa una de las técnicas empleadas para ejercer esa función (no la única técnica posible, pero sí la más frecuentemente utilizada y la que ofrece mejores garantías de realizar un trabajo de calidad).

Las técnicas de auditoría que han avanzado en mayor grado en su normalización son las referidas a las auditorías financieras. Por este motivo, la ISSAI-ES 200 es la única cuya denominación mantiene el término «auditoría» y la mayor parte del texto de la misma se refiere a la «auditoría financiera», mientras que las ISSAI-ES 300 y 400 se refieren respectivamente a la «fiscalización de cumplimiento» y a la «fiscalización operativa». También la primera de las ISSAI adaptadas, la ISSAI-ES 100, emplea la expresión «fiscalización del sector público».

En definitiva, con la adaptación de las ISSAI del tercer nivel que han sido aprobadas al día de hoy se ha pretendido una renovación terminológica más acorde con el lenguaje utilizado en

España, así como aproximar a los OCEX a los principios y normas de la INTOSAI - organización de la que forma parte el Tribunal de Cuentas- y que constituyen el marco de referencia internacional en la fiscalización pública.

A partir de ahora todas las instituciones públicas de control externo de nuestro país van a guiar la actuación por el mismo conjunto de principios y normas, lo que supondrá una homologación de los resultados que va a beneficiar a todos los implicados –instituciones de control, destinatarios de los informes, ciudadanos interesados y público en general- en la fiscalización.

# ISSAI-ES 100: PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

---

## MARCO DE REFERENCIA PARA LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

### ***Mandato***

1. Una ICEX ejercerá su función de fiscalización del sector público con arreglo a su marco constitucional o legal específico y en virtud de las funciones que tenga atribuidas, lo que le garantiza suficiente independencia y profesionalidad para llevar a cabo su labor. El marco normativo de una ICEX puede definir sus responsabilidades generales en el campo de la fiscalización del sector público y proporcionar indicaciones adicionales relativas a las fiscalizaciones y a otras funciones que realice.
2. Las ICEX pueden tener encomendado realizar diferentes tipos de actuaciones en cualquier asunto relevante para las responsabilidades de la dirección y los responsables del gobierno de las entidades del sector público y para el uso apropiado de los fondos y bienes públicos. El alcance o forma de estas actuaciones y la elaboración de los informes correspondientes están en función del marco normativo establecido para la ICEX en cuestión.
3. Dentro de las ICEX, al Tribunal de Cuentas se le reconoce por la Constitución su propia jurisdicción, lo que implica que tenga atribuida como función, también propia, el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de bienes, caudales o efectos públicos. Dichos reconocimiento y atribución dan lugar a una significativa vinculación entre la fiscalización y el enjuiciamiento contable que se traduce, a nivel legal, en la existencia de unas actuaciones previas a la exigencia de la responsabilidad contable que enlazan perfectamente una y otro, constituyendo tales actuaciones el soporte del juicio contable correspondiente.
4. Una ICEX puede tomar decisiones estratégicas para responder a los requerimientos de su mandato y a otros requisitos legales. Tales decisiones pueden incluir las normas de fiscalización que se deben aplicar, la programación de los trabajos y su orden de prioridad.

### ***La fiscalización del sector público y sus objetivos***

5. El ámbito de actuación de la fiscalización del sector público es aquel en el que las entidades del sector público se responsabilizan del uso de los ingresos públicos, para la prestación de servicios a los ciudadanos. Estas entidades deben rendir cuentas de su gestión, de los resultados obtenidos y del uso de los recursos tanto a quienes proporcionan los ingresos como a los usuarios de los servicios, incluyendo a los ciudadanos. La fiscalización del sector público ayuda a crear las condiciones adecuadas y a fortalecer la expectativa de que las entidades del sector público y los servidores públicos desempeñarán sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, y de acuerdo con las normas aplicables.
6. En general, la fiscalización del sector público puede describirse como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y evalúa la evidencia, para determinar si la información o la actividad realizada están de acuerdo con los criterios establecidos. La fiscalización del sector público es esencial, ya que proporciona a los órganos legislativos y de supervisión, a los responsables de la gestión pública y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas relativas a la administración y el rendimiento de las políticas, programas u operaciones ejecutadas por las entidades públicas.

7. Las ICEX sirven a este objetivo como pilares importantes de los sistemas democráticos en los que desarrollan sus funciones y de los mecanismos de buen gobierno, y juegan un papel importante en la mejora de la administración pública, potenciando los principios de transparencia, rendición de cuentas, buen gobierno y rendimiento. La *ISSAI 20 - Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas* ofrece orientación al respecto.

8. Las fiscalizaciones del sector público pueden plantear distintos objetivos, dependiendo del tipo de actuación que se lleve a cabo. Sin embargo, todas las fiscalizaciones del sector público contribuyen al buen gobierno ya que:

- proporcionan a los destinatarios de sus informes información independiente, objetiva y fiable, así como conclusiones u opiniones basadas en la evidencia suficiente y adecuada relativa a las entidades públicas;
- mejoran la rendición de cuentas y la transparencia, promoviendo el progreso continuo y la confianza sostenida en el uso apropiado de los fondos y bienes públicos, y en el funcionamiento de la administración pública;
- fortalecen la eficacia tanto de aquellos organismos que, dentro del marco constitucional o legal, ejercen labores de supervisión general y funciones correctivas sobre el gobierno, como de los responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos;
- crean incentivos para el cambio, proporcionando conocimiento, análisis completos y recomendaciones de mejora bien fundamentadas.

9. En general, las fiscalizaciones del sector público se pueden clasificar en uno o más de los siguientes tres tipos principales: fiscalizaciones de estados financieros, fiscalizaciones de cumplimiento y fiscalizaciones operativas. Los objetivos de la fiscalización determinarán las normas que se deben aplicar.

### ***Tipos de fiscalización del sector público***

10. A continuación se describen los tres principales tipos de fiscalizaciones del sector público:

Fiscalización financiera- Se centra en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con el marco de información financiera que resulte aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita al auditor expresar una opinión acerca de si la información financiera está libre de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

Fiscalización operativa- Se centra en determinar si las actuaciones, programas e instituciones se gestionan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora. La gestión se examina por comparación con los criterios adecuados; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u otros problemas. Su objetivo es responder a preguntas clave de fiscalización y proporcionar recomendaciones de mejora.

Fiscalización de cumplimiento- Se centra en determinar si un asunto en particular cumple con las leyes y disposiciones que lo regulan. Las fiscalizaciones de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con la normativa que regula la actividad de la entidad auditada. Esta normativa puede incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos, términos acordados o principios de buen gobierno y conducta de los funcionarios públicos.

11. Las ICEX pueden realizar fiscalizaciones combinadas, incorporando aspectos financieros, operativos y de cumplimiento. También pueden llevar a cabo fiscalizaciones u otros trabajos sobre cualquier asunto relevante que se vincule con la dirección y los responsables del gobierno de las entidades y con el uso adecuado de los recursos públicos. Estos trabajos pueden incluir la elaboración de informes sobre los resultados cuantitativos y las consecuencias que se derivan de las actividades de prestación de servicios, informes de sostenibilidad, compromisos de recursos futuros, adhesión a normas de control interno, auditorías en tiempo real de proyectos u otros asuntos de la entidad.

## **ELEMENTOS DE LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO**

12. La fiscalización del sector público es indispensable para la administración pública, ya que la gestión de los recursos públicos ha de basarse en la confianza. La responsabilidad de que la administración de los recursos públicos se realice de acuerdo con los objetivos previstos se confía a una entidad o persona que actúa en representación de la ciudadanía. La fiscalización del sector público aumenta la confianza de los usuarios de la información financiera, ya que proporciona información y evaluaciones independientes y objetivas relativas a desviaciones de las normas establecidas o de los principios de buen gobierno.

Todas las fiscalizaciones del sector público cuentan con los mismos elementos básicos: el órgano fiscalizador, el fiscalizado, los destinatarios del informe (estos tres primeros elementos conforman las denominadas tres partes de la fiscalización), los criterios para evaluar el asunto sometido a fiscalización y la información resultante sobre la materia en cuestión. Estos elementos se pueden clasificar en dos diferentes tipos de tareas de fiscalización: de revisión de información ajena y de elaboración de información propia.

### ***Las tres partes de la fiscalización***

13. Las fiscalizaciones del sector público implican al menos a tres partes diferentes: el órgano fiscalizador, el fiscalizado y los destinatarios de los informes de la ICEX. La relación entre las partes depende de la regulación legal de cada tipo de fiscalización.

- El órgano fiscalizador: en la fiscalización del sector público, el papel de fiscalizador está a cargo de la ICEX o de su titular, así como de las personas a las que se asigna la tarea de realizar las fiscalizaciones. La responsabilidad general de la fiscalización del sector público se establece conforme al mandato de la ICEX.
- El fiscalizado: en la fiscalización del sector público, las responsabilidades del fiscalizado están determinadas constitucional o legalmente. Los fiscalizados pueden tener la responsabilidad de la información sobre la materia en cuestión, de la administración del asunto en cuestión o de la aplicación de las recomendaciones, y pueden ser individuos u organizaciones.
- Destinatarios de los informes: son los individuos, organizaciones o áreas de las mismas para quienes el fiscalizador elabora el informe de fiscalización. Los destinatarios pueden ser órganos legislativos o de vigilancia/supervisión, con facultades de gobierno, o la ciudadanía en general.

### ***Asunto sometido a fiscalización, criterios de fiscalización e información sobre la materia fiscalizada***

14. La materia o asunto sometido a fiscalización se refiere a la información, condición o actividad que se mide o se evalúa de acuerdo con ciertos criterios. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características, dependiendo del objetivo de la fiscalización. Una materia o asunto puede ser sometido a fiscalización de manera adecuada si se puede

identificar y evaluar o medir de manera consistente conforme a criterios, de modo que pueda someterse a procedimientos tendentes a reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el dictamen o conclusión de la fiscalización.

**15.** Los criterios de fiscalización son los puntos de referencia o parámetros utilizados para evaluar la materia o asunto sometido a fiscalización. Cada fiscalización debe contar con criterios adecuados a sus objetivos y circunstancias. Para determinar la idoneidad de los criterios, el fiscalizador considera su relevancia y su comprensibilidad para los destinatarios de los informes de fiscalización, así como su integridad, fiabilidad y objetividad (neutralidad, aceptación general y equivalencia con criterios utilizados en fiscalizaciones similares). Los criterios utilizados pueden depender de una serie de factores, incluyendo los objetivos y el tipo de fiscalización. Los criterios pueden ser específicos o generales, y se pueden obtener de diversas fuentes, incluyendo leyes, reglamentos, normas, principios de gestión generalmente aceptados y mejores prácticas. Deben ponerse a disposición de los destinatarios del informe para que puedan comprender la manera en que ha sido evaluada o medida la materia o el asunto sometido a fiscalización.

**16.** La información sobre la materia en cuestión se refiere al resultado de su evaluación o medición de acuerdo a los criterios. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características dependiendo del objetivo de la fiscalización y el alcance de la misma.

### ***Tareas de fiscalización***

**17.** Existen dos tipos de tareas de fiscalización.

- En las de revisión de información ajena, el fiscalizado mide la materia o el asunto sometido a fiscalización de acuerdo a los criterios y presenta la información, respecto de la cual el fiscalizador procede a reunir evidencia suficiente y apropiada para contar con una base razonable que le permita expresar una conclusión.
- En las de elaboración de información propia, el fiscalizador es quien mide o evalúa la materia o el asunto sometido a fiscalización de acuerdo con los criterios. El fiscalizador selecciona la materia o el asunto sometido a fiscalización y los criterios, tomando en consideración el riesgo y la importancia relativa. El resultado de la medición del asunto sometido a fiscalización, con base en los criterios, se presenta en el informe de fiscalización en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o un dictamen. La fiscalización también puede proporcionar nueva información, análisis o una mejor comprensión del asunto.

**18.** Las fiscalizaciones financieras siempre comportan comprobaciones de información ajena, ya que se basan en la información financiera presentada por el fiscalizado. Las fiscalizaciones operativas normalmente son de elaboración de información propia. Las fiscalizaciones de cumplimiento implican revisión de información ajena o elaboración de información propia, o ambas al mismo tiempo. La materia o el asunto sometido a fiscalización, en cada uno de los tres tipos de fiscalización cubiertos por las ISSAI-ES, será el siguiente:

- *Fiscalización financiera:* la materia sometida a una fiscalización de este tipo es la propia situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, la liquidación presupuestaria, la memoria u otros elementos que se reconocen, se miden y se presentan en los estados financieros. La información sobre la que versa la materia sometida a fiscalización son los estados financieros.
- *Fiscalización operativa:* en este caso la materia sometida a fiscalización se define por los objetivos de esta. La materia o asunto sometido a fiscalización pueden ser los programas, las entidades o los fondos específicos, o ciertas actividades (con sus productos, resultados e impactos), las situaciones existentes (incluyendo las causas y

las consecuencias), así como la información financiera o no financiera acerca de cualquiera de estos elementos. El fiscalizador mide o evalúa el asunto o materia para valorar hasta qué punto se ha adecuado o no a los criterios establecidos.

- *Fiscalización de cumplimiento:* la materia sometida a una fiscalización de esta naturaleza se define por el alcance de la fiscalización. Pueden ser actividades, operaciones financieras o información. Para la revisión de información ajena sobre cumplimiento, es más relevante centrarse en la información sobre la materia fiscalizada, la cual puede ser una declaración de cumplimiento, de acuerdo con un marco establecido y estandarizado de información.

## ***Confianza y seguridad en la fiscalización del sector público***

### **La necesidad de confianza y seguridad**

**19.** Los usuarios de la información financiera demandan confianza en la fiabilidad y relevancia de la información que utilizan como base para tomar decisiones. A estos efectos, las fiscalizaciones proporcionan información basada en evidencia suficiente y adecuada, y el órgano fiscalizador debe ejecutar procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas. El nivel de seguridad que puede proporcionarse al destinatario del informe de fiscalización debe comunicarse de forma transparente. Sin embargo, debido a limitaciones inherentes, las fiscalizaciones nunca pueden dar una seguridad absoluta.

### **Formas de proporcionar seguridad**

**20.** Dependiendo de la fiscalización y de las necesidades de los destinatarios del informe, la seguridad se puede comunicar de dos formas:

- Mediante opiniones y conclusiones que explícitamente transmitan el nivel de seguridad. Esto se aplica a toda revisión de información ajena y a ciertos casos de elaboración de información propia.
- Mediante otras formas. En algunos casos de elaboración de información propia, el órgano fiscalizador no proporciona una declaración explícita de seguridad sobre la materia fiscalizada. En tales casos, facilita a los destinatarios del informe el nivel necesario de confianza, ofreciendo de manera razonable y equilibrada una explicación detallada sobre la forma en que se establecieron los hallazgos, criterios y conclusiones, y la razón por la cual la combinación de hallazgos y criterios produce una conclusión o recomendación general.

### **Niveles de seguridad**

**21.** La seguridad puede ser razonable o limitada.

La seguridad razonable es alta, pero no absoluta. La conclusión de fiscalización se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del órgano fiscalizador, la materia sometida a fiscalización cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información sobre la materia fiscalizada proporciona una imagen fiel de conformidad con los criterios aplicables.

Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión de fiscalización señala que, de acuerdo con los procedimientos realizados, el órgano fiscalizador no ha obtenido evidencia para concluir que el asunto fiscalizado no cumple con los criterios aplicables. Los procedimientos realizados en una fiscalización de seguridad limitada son reducidos en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del fiscalizador, significativo para



los destinatarios del informe. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de la seguridad dada.

## **PRINCIPIOS DE LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO**

**22.** Los principios que se detallan a continuación son fundamentales para la realización de una fiscalización. La fiscalización es un proceso acumulativo y reiterativo. Sin embargo, para fines de la presentación, los principios fundamentales se agrupan en principios relacionados con los requerimientos organizativos de las ICEX, principios generales que el órgano fiscalizador debe considerar antes de comenzar y durante la fiscalización, y principios relacionados con pasos específicos en el proceso de fiscalización.

### ***Requerimientos organizativos***

**23. Las ICEX deben establecer y mantener procedimientos adecuados de ética y control de calidad.**

Cada ICEX debe establecer y mantener procedimientos de ética y control de calidad a nivel organizativo, lo que brindará una seguridad razonable de que la ICEX y su personal cumplen con las normas profesionales y los requerimientos éticos, legales y regulatorios aplicables. La *ISSAI 30 - Código de Ética* y la *ISSAI 40 - Control de Calidad para las EFS* ofrecen orientación al respecto. La existencia de estos procedimientos a nivel de la ICEX es un requisito previo para aplicar o desarrollar las normas nacionales basadas en los Principios Fundamentales de Fiscalización.

### ***Principios generales***

#### Ética e independencia

**24. Los auditores deben cumplir con los requisitos éticos relevantes y ser independientes.**

Los principios éticos deben estar presentes en la conducta profesional de un auditor. Las ICEX deben establecer políticas para asegurar el cumplimiento por parte del auditor de los requerimientos de ética profesional. Los auditores deben actuar con independencia de modo que sus informes sean imparciales y sean vistos de esa manera por los destinatarios de los mismos.

Los auditores pueden encontrar una guía sobre la exigencia de independencia en la *ISSAI 10 - Declaración de México sobre la Independencia de las EFS*. La orientación acerca de los principios éticos clave de integridad, objetividad, competencia profesional y diligencia debida, confidencialidad y conducta profesional, se halla en la *ISSAI 30 - Código de Ética*.

#### Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo profesional

**25. Los auditores deben mantener una conducta profesional adecuada mediante la aplicación del escepticismo profesional, el juicio profesional y la diligencia debida durante toda la auditoría.**

La actitud del auditor debe caracterizarse por el escepticismo y el juicio profesional, que deben aplicarse al tomar decisiones sobre el curso de acción apropiado. Los auditores deben actuar con la diligencia debida para garantizar que su conducta profesional sea la adecuada.

El escepticismo profesional significa mantener la distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante toda la auditoría, reconociendo que es posible que exista una incorrección material debida

a fraude o error. También implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos. El juicio profesional conlleva la aplicación del conocimiento, cualificación y experiencia colectivas en el proceso de auditoría. Diligencia debida significa que el auditor debe planificar y dirigir las auditorías de manera cuidadosa. Los auditores deben evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su trabajo.

#### Control de calidad

### **26. Los auditores deben realizar la auditoría de acuerdo con las normas profesionales sobre control de calidad.**

Las políticas y procedimientos sobre control de calidad de una ICEX deben cumplir con las normas profesionales, con el objetivo de garantizar que las auditorías se lleven a cabo a un alto nivel. Los procedimientos de control de calidad deben abarcar aspectos tales como la dirección, revisión y supervisión del proceso de auditoría y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos complejos o controvertidos. Los auditores pueden encontrar más orientación en la *ISSAI 40 - Control de Calidad para las EFS*.

#### Gestión y habilidades del equipo de auditoría

### **27. Los auditores deben poseer o tener acceso a las cualificaciones necesarias.**

Las personas que conformen el equipo de auditoría deben poseer en conjunto el conocimiento, las cualificaciones y la especialización necesarios para completar la auditoría con éxito. Esto incluye comprender y tener experiencia práctica en el tipo de auditoría que se va a realizar, estar familiarizado con las normas y la legislación aplicables, conocer las operaciones de la entidad, y tener la capacidad y la experiencia necesarias para aplicar el juicio profesional. En todas las auditorías es necesario disponer de personal cualificado, ofrecer oportunidades de desarrollo y capacitación al personal, elaborar manuales y otras guías e instrucciones relacionadas con el desarrollo de las auditorías, y asignar suficientes recursos a las mismas. Los auditores deben mantener su competencia profesional a través de un continuo desarrollo profesional.

Cuando sea relevante o necesario, y de conformidad con el mandato de la ICEX y la legislación aplicable, el auditor puede utilizar el trabajo de auditores internos, de otros auditores o de expertos. El auditor debe justificar el motivo por el que utiliza el trabajo de otros y, en todos los casos, el auditor debe obtener evidencia de la competencia profesional y la independencia de los otros auditores o expertos, así como de la calidad del trabajo realizado. Sin embargo, la ICEX es la única responsable por cualquier dictamen o informe de auditoría que se pueda emitir sobre la materia en cuestión; dicha responsabilidad no disminuye por utilizar el trabajo realizado por otros agentes.

Los objetivos de la auditoría interna son diferentes a los de la auditoría externa. Sin embargo, ambos tipos de auditoría promueven el buen gobierno al contribuir a la transparencia y a la rendición de cuentas respecto al uso de los recursos públicos, así como sobre la economía, eficiencia y eficacia de la actuación de la administración pública. Esto brinda oportunidades de coordinación y cooperación, así como la posibilidad de eliminar la duplicidad de esfuerzos.

Algunas ICEX utilizan el trabajo de otros auditores a nivel estatal, regional, provincial o local, o de sociedades privadas que han realizado trabajos de auditoría relacionados con el objetivo de la auditoría en cuestión. Se deben establecer acuerdos para garantizar que cualquiera de dichos trabajos se lleve a cabo de conformidad con las normas de auditoría del sector público.

Las auditorías pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles dentro de la ICEX. En tales casos, se puede hacer uso de expertos para obtener el conocimiento o para llevar a cabo tareas específicas.

#### Riesgo de auditoría

### **28. Los auditores deben gestionar el riesgo de emitir un informe que no sea adecuado a las circunstancias de la auditoría.**

El riesgo de auditoría se refiere al riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El auditor lleva a cabo los procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, reconociendo que las limitaciones inherentes a todas las auditorías implican que una auditoría nunca podrá proporcionar una certeza absoluta sobre la condición de la materia o asunto en cuestión.

Cuando el objetivo es proporcionar una seguridad razonable, el auditor debe reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo, dadas las circunstancias de la auditoría. La auditoría también puede tener como objetivo proporcionar una seguridad limitada, en cuyo caso el riesgo aceptable de no cumplir con los criterios es mayor que en una auditoría de seguridad razonable. Una auditoría de seguridad limitada proporciona un nivel de seguridad tal que, conforme al juicio profesional del auditor, será significativo para los destinatarios previstos.

#### Materialidad

### **29. Los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de auditoría.**

La materialidad o importancia relativa es relevante en todas las auditorías. Un asunto se puede juzgar material o significativo si existe la posibilidad de que su conocimiento influya en las decisiones de las personas o entidades concernidas. Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los usuarios. Este juicio puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto. La materialidad a menudo se considera en términos de valor, pero también posee otros aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto sea significativo o material por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser significativo o material debido al contexto dentro del que ocurre.

Las consideraciones sobre la materialidad afectan a las decisiones concernientes a la naturaleza, el calendario de ejecución y la extensión de los procedimientos de la auditoría, así como a la evaluación de los resultados de auditoría. Estas consideraciones pueden incluir las preocupaciones de las partes interesadas, el interés público, los requerimientos regulatorios y las consecuencias para la sociedad.

#### Documentación y confidencialidad

### **30. Los auditores deben preparar la documentación de auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas.**

La documentación de auditoría debe incluir una estrategia y un plan de auditoría. Debe registrar los procedimientos realizados y la evidencia pertinente obtenida, y sustentar los resultados de la auditoría. La documentación debe elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda la naturaleza, el calendario de ejecución, el alcance y los resultados de los procedimientos

realizados, la evidencia obtenida en apoyo a las conclusiones y recomendaciones de auditoría, los razonamientos que sustentan todos los asuntos significativos que requirieron el ejercicio del juicio profesional y las conclusiones alcanzadas.

**Los auditores deberán mantener y garantizar la confidencialidad sobre la información obtenida en el curso de sus actuaciones.**

Los datos relativos a los entes fiscalizados obtenidos por los auditores en el ejercicio de sus funciones no deberán ser utilizados para fines distintos de la propia fiscalización. La información obtenida no deberá ser facilitada a terceros ni utilizada en provecho propio. En concreto, y salvo que una Ley establezca expresamente lo contrario, no se facilitará acceso a los papeles de trabajo ni a la información que tenga carácter auxiliar o de apoyo, como la contenida en notas, borradores, opiniones, resúmenes, comunicaciones e informes internos o entre órganos de la ICEX o con otras entidades.

Los papeles de trabajo son documentos que contienen los elementos de prueba soportes de las constataciones, conclusiones y juicios del auditor. Incluyen el conjunto de las evidencias preparadas u obtenidas por el auditor durante la auditoría y son el nexo entre el trabajo de campo y el informe. Están constituidos por las pruebas materiales, documentales, testimoniales y analíticas.

La ICEX deberá conservar debidamente custodiados en sus archivos los papeles de trabajo que constituyen el soporte de sus conclusiones, estableciendo los procedimientos que garanticen su protección y conservación durante el tiempo que se regule como necesario.

Comunicación

**31. Los auditores deben establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de la auditoría.**

Constituye una responsabilidad esencial del auditor mantener informada a la entidad auditada sobre todos los asuntos relacionados con la auditoría. Este aspecto es fundamental para el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. La comunicación debe incluir la obtención de información relevante para la auditoría y proporcionar a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad las observaciones y los resultados oportunos durante todo el período de duración de los trabajos auditores. El auditor también puede tener la responsabilidad de comunicar los asuntos relacionados con la auditoría a otras partes interesadas, como órganos legislativos y de supervisión.

***Principios relacionados con el proceso de auditoría***

Planificación de una auditoría

**32. Los auditores deben asegurarse de que los términos de la auditoría se establezcan con claridad.**

Las auditorías pueden ser requeridas por ley, solicitadas por un órgano legislativo o de supervisión, o emprendidas a iniciativa de la ICEX. En todos los casos, el auditor mantendrá informados a la dirección de la entidad auditada, a los encargados de la gestión y a otras partes, según sea el caso, de los aspectos básicos de la auditoría y de sus respectivas funciones y responsabilidades. La información puede incluir el asunto, el alcance y los objetivos de la auditoría, el acceso a los datos, el tipo de informe que resultará de la auditoría, el proceso de auditoría, los contactos, así como las funciones y responsabilidades de las diferentes partes relacionadas en el encargo de auditoría.

**33. Los auditores deben tener una comprensión clara de la naturaleza de la entidad o programa que se va a auditar.**

Esto incluye la comprensión de los objetivos, la actividad desarrollada, el marco regulador, el sistema de control interno, los sistemas financieros y de otra índole, y los procesos operativos relevantes, así como la investigación de las posibles fuentes de evidencia de la auditoría. El conocimiento se puede obtener a partir de la interacción regular con la dirección, con los encargados de su gobierno y con otras partes interesadas. Puede ser necesario consultar a expertos y examinar documentos (incluyendo estudios previos y otras fuentes) para lograr una amplia comprensión de la materia y asunto que se va a auditar y de su contexto.

**34. Los auditores deben realizar una valoración de riesgos o un análisis del problema y efectuar su revisión con la profundidad necesaria para dar respuesta a los resultados de la auditoría.**

La naturaleza de los riesgos identificados variará de acuerdo con el objetivo de auditoría. El auditor debe considerar y valorar el riesgo de los diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o incorrecciones que pudieran detectarse en relación con la materia/asunto objeto de fiscalización. Se deben considerar tanto los riesgos generales como los específicos, aplicando procedimientos que sirvan para obtener una comprensión de la entidad o el programa y su entorno, incluyendo los controles internos pertinentes. El auditor debe valorar la respuesta de la dirección ante los riesgos identificados, incluyendo la implantación y el diseño de los controles internos adecuados para afrontarlos. En el análisis del problema, el auditor debe considerar los indicios reales de problemas o de desviaciones con respecto a lo que debería ser o esperarse. Este proceso incluye examinar varios indicadores de problemas con el fin de definir los objetivos de la auditoría. La identificación de los riesgos y su impacto en la auditoría deben considerarse durante todo el proceso de la auditoría.

**35. Los auditores deben identificar y valorar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoría.**

Los auditores deben hacer averiguaciones y realizar procedimientos para identificar y responder a los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de la auditoría. Deben mantener una actitud de escepticismo profesional y estar alerta ante la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría.

**36. Los auditores deben planificar su trabajo para garantizar que la auditoría se desarrolle de manera eficaz y eficiente.**

La planificación de una auditoría específica incluye aspectos estratégicos y operativos.

Estratégicamente, la planificación debe definir el alcance, los objetivos y el enfoque de la auditoría. Los objetivos se refieren al propósito que la auditoría tiene previsto lograr. El alcance se relaciona con la materia y los criterios que los auditores utilizarán para evaluar e informar sobre la misma, y está directamente relacionado con los objetivos. El enfoque describirá la naturaleza y la extensión de los procedimientos que se aplicarán para obtener la evidencia de auditoría. El auditor desarrollará un plan de auditoría orientado a la reducción del riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo.

Operativamente, la planificación implica establecer un cronograma para la realización de la auditoría y definir la naturaleza, calendario de ejecución y extensión de los procedimientos de auditoría. Durante la planificación, los auditores deben asignar tareas a los miembros de su equipo de manera adecuada e identificar otros recursos que se pueden requerir, como en el caso de expertos en la materia.

Cuando sea necesario en el transcurso de la auditoría, el auditor actualizará la estrategia global y el plan de auditoría. La planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo que tiene lugar durante toda la auditoría.

#### Realización de una auditoría

### **37. Los auditores deben aplicar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar el informe de auditoría.**

Las decisiones del auditor en cuanto a la naturaleza, el calendario de ejecución y la extensión de los procedimientos de auditoría tendrán un impacto sobre la evidencia que se obtendrá. La selección de procedimientos dependerá de la valoración del riesgo o del análisis del problema.

La evidencia de auditoría es aquella información que utiliza el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia puede proceder de distintas fuentes, tales como registros de operaciones en papel y en forma electrónica, comunicaciones por escrito y en forma electrónica con agentes externos, observaciones efectuadas por el auditor y testimonios orales o escritos realizados por la entidad auditada. Los procedimientos para obtener la evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación, revisión de los cálculos, procedimientos analíticos y otras técnicas de investigación. La evidencia debe ser suficiente y adecuada. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría y bastará para persuadir a una persona conocedora de que los resultados son razonables. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su validez, relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La evaluación del auditor sobre la evidencia debe ser objetiva, sin sesgo y equilibrada. Los resultados preliminares deben comunicarse y tratarse con la entidad auditada para confirmar su validez.

Asimismo, el auditor debe respetar todos los requerimientos respecto a la confidencialidad.

### **38. Los auditores deben evaluar la evidencia de auditoría y extraer conclusiones.**

Después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor revisará la documentación de la auditoría con el fin de determinar si el encargo ha sido cumplido de manera suficiente y adecuada. Antes de extraer conclusiones, el auditor reconsiderará la valoración inicial de riesgo y de la materialidad a la luz de la evidencia obtenida, y determinará si es necesario realizar procedimientos adicionales.

El auditor deberá evaluar la evidencia de auditoría con el objetivo de obtener hallazgos. Al evaluar la evidencia de auditoría y la materialidad de los hallazgos, el auditor debe tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos.

De acuerdo con los hallazgos, el auditor debe aplicar su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o sobre la información de la materia.

#### Elaboración de informes y seguimiento

### **39. Los auditores deben preparar un informe de acuerdo con las conclusiones alcanzadas.**

El proceso de auditoría incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados de auditoría a las partes interesadas, a otros responsables de la gestión y al público en general. El propósito también es facilitar las acciones de seguimiento y de naturaleza correctiva.

Los informes deben ser fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades y ser completos. Deben ser equilibrados, sin sesgos y objetivos, incluir solamente información que esté sustentada por evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y garantizar que los hallazgos se sitúen en perspectiva y dentro de contexto.

La forma y el contenido de un informe dependerán de la naturaleza de la auditoría, los destinatarios previstos, las normas aplicables y los requerimientos legales. El mandato de la ICEX y otras leyes o regulaciones relevantes pueden especificar el diseño o redacción de los informes, los cuales pueden realizarse de forma breve o extensa.

Los informes en formato extenso generalmente describen en detalle el alcance, los hallazgos y las conclusiones de la auditoría, incluyendo las consecuencias potenciales y recomendaciones constructivas que permitan adoptar acciones correctivas.

Los informes en formato breve son más concisos y reducidos y generalmente se elaboran en un formato más normalizado.

### Comprobaciones de información ajena

El informe de auditoría puede expresar una opinión sobre si la información de la materia, en todos los aspectos importantes, está libre de incorrecciones y/o si la materia cumple, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos.

### Elaboración de información propia

En la elaboración de información propia, el informe de auditoría debe declarar los objetivos y describir la manera en que se han abordado en la misma. Incluye los hallazgos y conclusiones sobre la materia y también puede incluir recomendaciones. Así mismo, puede aportar información adicional sobre los criterios, metodología y fuentes de datos, y debe describir cualquier limitación al alcance de la auditoría.

El informe de auditoría debe explicar las consecuencias que se derivan de las evidencias obtenidas y el porqué de las conclusiones resultantes, lo que permitirá ofrecer a los destinatarios previstos el grado de confianza necesario.

### Opinión

Cuando se utiliza una opinión de auditoría para transmitir un determinado grado de seguridad, la opinión debe estar redactada en un formato normalizado. La opinión puede ser no modificada o modificada. La opinión no modificada o favorable se utiliza cuando se ha obtenido una seguridad limitada o razonable. La opinión modificada debe contener uno de los siguientes tipos de opinión de auditoría:

- Opinión con salvedades. Cuando el auditor está en desacuerdo o no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de ciertos elementos de la materia en cuestión, los cuales son o podrían ser importantes pero no generalizados;
- Opinión adversa (o desfavorable). Cuando el auditor, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que las desviaciones o las incorrecciones, sean individuales o en conjunto, son generalizadas y materiales;
- Abstención (o denegación) de opinión. Cuando el auditor es incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una incertidumbre o limitación al alcance de importancia significativa y generalizada.

Cuando el dictamen es modificado, las razones deben situarse en perspectiva explicando claramente, con referencia a los criterios aplicables, la naturaleza y magnitud de las

salvedades. Dependiendo del tipo de auditoría, también pueden incluirse en el informe tanto las recomendaciones para emprender acciones correctivas, como las que contribuyan a solventar cualquier deficiencia detectada en los controles internos.

### Seguimiento

Corresponde a las ICEX ejercer la supervisión de las acciones que adopten los fiscalizados en respuesta a las cuestiones planteadas en un informe de auditoría. El seguimiento se orienta a conocer si la entidad auditada ha afrontado de manera adecuada las incidencias evidenciadas, incluyendo implicaciones más amplias. Si se ponen de manifiesto acciones insuficientes o insatisfactorias realizadas por parte de la entidad auditada, la ICEX podría elaborar un nuevo informe.



# ISSAI-ES 200: PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA FISCALIZACIÓN O AUDITORÍA FINANCIERA

---

## FINALIDAD Y APLICABILIDAD DE LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA FISCALIZACIÓN O AUDITORÍA FINANCIERA

1. La ISSAI-ES 200 proporciona los principios fundamentales para una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera. Estos principios también son aplicables cuando una ICEX se compromete o tiene la obligación de fiscalizar estados financieros individuales y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, estados financieros preparados de conformidad con marcos de información con fines específicos, o estados financieros resumidos.

2. Las ISSAIs 1000 a 1810 sobre auditoría financiera pueden aplicarse según corresponda a los anteriores tipos de fiscalizaciones. Sin embargo, se prohíbe a los auditores hacer referencia al uso de las ISSAIs si:

- no se cuenta con las condiciones previas para una fiscalización de conformidad con las ISSAIs de auditoría financiera; o
- el auditor no es capaz de cumplir con los requisitos de las NIA-ES e ISSAIs.

3. Los Principios Fundamentales de Fiscalización o Auditoría Financiera son aplicables a todas las fiscalizaciones de estados financieros del sector público, bien se refiera a la totalidad del gobierno, áreas del gobierno (central, autonómico o local) o entidades individuales.

4. La ISSAI-ES 200 - Principios Fundamentales de Fiscalización o Auditoría Financiera representa el núcleo de las normas detalladas de auditoría proporcionadas por las ISSAIs 1000 a 1810 correspondientes al nivel 4 del Marco de las ISSAIs. Los principios de la ISSAI-ES 200 pueden usarse de tres formas:

- como base para el desarrollo de normas,
- como base para la adopción de normas nacionales consistentes,
- como base para la adopción de las Directrices de Auditoría Financiera como normas de obligado cumplimiento.

5. La referencia a la ISSAI-ES 200 en los informes de fiscalización solo debe hacerse si las normas de auditoría se han desarrollado o adoptado para cumplir totalmente con todos los principios relevantes de la ISSAI-ES 200. Se considera que un principio es relevante cuando trata acerca del tipo de auditoría o combinaciones de distintos tipos de auditoría, y las circunstancias o procedimientos son aplicables. Estos principios no están en ningún caso por encima de las leyes, reglamentos u otras normas nacionales o autonómicas.

6. Al adoptar o desarrollar normas de auditoría basadas en los Principios Fundamentales de Fiscalización o Auditoría, la referencia a estos podrá hacerse en los informes señalando que:

*... Hemos realizado nuestra fiscalización de conformidad con [normas], que están basadas en [o son coherentes con] los Principios Fundamentales de Fiscalización (ISSAI 100-999) de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras*

*Superiores.*

7. Las ICEX que adopten las Directrices de Auditoría Financiera del nivel 4 como sus normas de obligado cumplimiento deberán hacer referencia a estas en sus informes. Dependiendo de las normas aplicadas y del mandato de la ICEX, se puede hacer de dos formas:

- de conformidad con las ISSAIs 1000-1810: esto significa el cumplimiento total de todas las NIA-ES relevantes y la guía adicional dada por las Notas Prácticas de INTOSAI;
- de conformidad con las NIA-ES: esto conlleva el cumplimiento de todas las NIA-ES relevantes.

8. Cuando las ISSAIs de nivel 4 sean utilizadas como normas de obligado cumplimiento, los auditores del sector público también deben respetar la aplicabilidad de las NIA-ES. Se recomienda a las ICEX que se esfuercen por lograr la adopción total de las directrices de nivel 4 como normas propias de obligado cumplimiento, ya que han sido desarrolladas para reflejar las mejores prácticas.

9. Cuando las ISSAIs de nivel 4 sean utilizadas como normas de obligado cumplimiento para una fiscalización de estados financieros realizada conjuntamente con una fiscalización de cumplimiento, los auditores del sector público deberán aplicar tanto las Directrices de Auditoría Financiera como las Directrices para la Auditoría de Cumplimiento.

## **MARCO PARA LA AUDITORÍA FINANCIERA**

### ***El objetivo de la auditoría financiera***

10. El objetivo de una fiscalización de estados financieros es aumentar el grado de confianza de los usuarios. Esto se logra mediante la emisión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel y se presentan, en todos los aspectos materiales, de conformidad con dicho marco. Una fiscalización realizada de conformidad con las ISSAIs-ES permite al auditor formarse dicha opinión.

11. La ISSAI-ES 200 se basa en los siguientes objetivos, tal como se define en la ISSAI 1200:

En la realización de una fiscalización de estados financieros, los objetivos globales del auditor son:

- obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debido a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
- emitir un informe sobre los estados financieros, y comunicar el resultado de la auditoría de conformidad con los hallazgos obtenidos por el auditor.

## ***Actuaciones del sector público cubiertas por la ISSAI-ES 200***

### Condiciones previas para una fiscalización de estados financieros de conformidad con las ISSAIs

**12.** El auditor debe evaluar si se cumplen las condiciones previas para una fiscalización de estados financieros.

**13.** Una fiscalización financiera realizada de conformidad con las ISSAIs tiene como premisas las siguientes condiciones:

- Que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros sea considerado aceptable por el auditor.
- Que la dirección de la entidad reconozca y comprenda su responsabilidad:
  - Respecto de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluyendo, cuando se considere relevante, la imagen fiel de los mismos;
  - Del control interno que la dirección considere necesario adoptar para la preparación de estados financieros que estén libres de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error, y
  - Para proporcionar al auditor acceso sin restricciones a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros.

**14.** Los marcos de referencia de información financiera pueden ser con fines generales o con fines específicos. Un marco diseñado para satisfacer las necesidades de información de una amplia gama de usuarios se conoce como marco con fines generales, mientras que los marcos con fines específicos se diseñan para satisfacer las necesidades concretas de un usuario o de un grupo de usuarios en particular.

Los marcos también pueden ser de imagen fiel o de cumplimiento. Un marco de imagen fiel requiere su observancia, pero permite, explícita o implícitamente, que puedan producirse desviaciones con respecto de algún requisito o proporcionar información adicional con el fin de lograr una imagen fiel de los estados financieros.

El término marco de cumplimiento se usa para referirse a un marco de información financiera que obliga a cumplir con sus requerimientos, no permitiendo desviaciones del mismo con el objetivo de lograr una imagen fiel.

**15.** Sin un marco de información financiera aceptable, la dirección no tendrá una base apropiada para la preparación de los estados financieros, y el auditor carecerá de criterios adecuados para auditarlos. Los criterios adecuados deben ser formales.

En particular, los marcos de información financiera con fines generales aceptables son los establecidos en los Planes Generales de Contabilidad y en las Instrucciones de Contabilidad.

**16.** El conjunto completo de estados financieros para una entidad del sector público, cuando se prepare de conformidad con un marco de información financiera aplicable, está constituido básicamente por:

- Balance de situación;
- Cuenta de resultado económico-patrimonial;

- Estado de cambios en el patrimonio neto;
- Estado de flujos de efectivo;
- Estado de liquidación del presupuesto
- Memoria, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa;
- En ciertos entornos, se pueden incluir otros estados o informes complementarios.

**17.** Los marcos establecidos legalmente se considerarán, en la mayor parte de los casos, aceptables por el auditor. Sin embargo, aun cuando se consideren inaceptables, dicho marco podría ser admisible si:

- la dirección acuerda proporcionar la información adicional necesaria en los estados financieros para evitar interpretaciones incorrectas, y
- el informe del auditor sobre los estados financieros incluye un párrafo de énfasis llamando la atención de los usuarios sobre dicha información adicional.

Si no se cumple con las condiciones anteriores, el auditor debe evaluar el efecto sobre su informe de auditoría y sobre la opinión, y considerar la necesidad de informar al poder legislativo.

**18.** Los marcos de información financiera aceptables normalmente contemplan ciertos atributos que aseguran que la información proporcionada en los estados financieros es útil para los posibles usuarios. El marco fijado por el Plan General de Contabilidad Pública establece que la información incluida en las cuentas anuales debe cumplir los requisitos o características siguientes:

- Claridad. La información es clara cuando los destinatarios de la misma, partiendo de un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y del entorno en el que opera, pueden comprender su significado.
- Relevancia. La información es relevante cuando es de utilidad para la evaluación de sucesos (pasados, presentes o futuros), o para la confirmación o corrección de evaluaciones anteriores. Esto implica que la información ha de ser oportuna, y comprender toda aquella que posea importancia relativa, es decir, que su omisión o inexactitud pueda influir en la toma de decisiones económicas de cualquiera de los destinatarios de la información.
- Fiabilidad. La información es fiable cuando está libre de errores materiales y sesgos y se puede considerar como imagen fiel de lo que pretende representar. El cumplimiento de este requisito implica que:
  - La información sea completa y objetiva.
  - El fondo económico de las operaciones prevalezca sobre su forma jurídica.
  - Se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre.
- Comparabilidad. La información es comparable cuando se pueda establecer su comparación con la de otras entidades, así como con la de la propia entidad correspondiente a diferentes periodos.

**19.** En determinadas entidades del sector público, las fiscalizaciones financieras podrían limitarse a revisar los estados de ejecución presupuestaria, examinando las transacciones y operaciones de acuerdo con el presupuesto y sus normas y al objeto de verificar su cumplimiento; dichas auditorías pueden llevarse a cabo sobre una base de valoración de riesgos o con el objetivo de revisar todas las transacciones. Si la entidad no presenta estados financieros de conformidad con un marco de información financiera aceptable, el auditor puede concluir que no cuenta con las condiciones previas para la realización de una auditoría según lo establecido en las ISSAIs de auditoría financiera. No obstante, las ICEX pueden considerar la posibilidad de desarrollar normas especiales usando los Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera como guía para satisfacer sus necesidades específicas.

**20.** El tipo de auditoría en la que el cumplimiento de la normativa es el principal objetivo normalmente se considera una auditoría de cumplimiento. La ISSAI-ES 400 - Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento será la fuente relevante de información para el desarrollo o adopción de normas para el trabajo de auditoría.

#### Fiscalización de estados financieros preparados de conformidad con marcos de información con fines específicos

**21.** Los principios de la ISSAI-ES 200 son aplicables a las fiscalizaciones de estados financieros preparados de conformidad con marcos de información tanto con fines generales como con fines específicos. Además de preparar estados financieros con fines generales, una entidad pública puede preparar estados financieros para otros usuarios (tales como organismos rectores, el órgano legislativo u órganos de regulación y supervisión) que pueden requerir estados financieros elaborados de acuerdo a sus necesidades específicas de información. Los estados financieros preparados con fines específicos no son apropiados para el público en general. Por lo tanto, los auditores deberán examinar si el marco de información financiera está diseñado para satisfacer las necesidades de una amplia gama de usuarios o para usuarios específicos, o para los requerimientos de un organismo regulador.

**22.** Los marcos con fines generales que son relevantes para el sector público pueden incluir:

- Los movimientos de efectivo que una entidad deba preparar para un organismo rector;
- Las disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por un mecanismo u organismo de financiación nacional o internacional;
- Las disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por un organismo rector, legislador u otras entidades que ejerzan una función de supervisión para cumplir con sus requerimientos, o
- Las disposiciones sobre información financiera de un contrato o de una subvención.

**23.** Los principios de la ISSAI-ES 200 son relevantes para las auditorías de estados financieros preparados de conformidad con dichos marcos. Además de estos principios, puede ser de utilidad para las ICEX que, al desarrollar o adaptar normas basadas en los mismos, se contemple la orientación y requisitos contenidos en la ISSAI 1800, dado que trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las ISSAIs 1200-1700 a una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de fines específicos.

#### Fiscalización de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero

**24.** Los principios de la ISSAI-ES 200 también son aplicables a auditorías de entidades del sector público que preparan información financiera, incluyendo estados financieros individuales o elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, para otros

usuarios (como organismos rectores, el legislativo u órganos de regulación y supervisión). Dicha información puede estar sujeta a la actuación fiscalizadora de las ICEX.

Los auditores también pueden estar obligados a auditar un solo estado financiero o un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero -como proyectos financiados por el gobierno- aunque ello no conlleve el compromiso de auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad en cuestión.

**25.** También puede ser de utilidad a las ICEX considerar los requerimientos y orientación contenida en la ISSAI 1805, al desarrollar o adaptar normas basadas en los principios de la ISSAI-ES 200. La ISSAI 1805 aborda consideraciones especiales para la aplicación de los requerimientos de las NIA-ES a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero preparados de conformidad con un marco de fines generales o de fines específicos.

## **ELEMENTOS DE LAS FISCALIZACIONES FINANCIERAS**

**26.** Las fiscalizaciones de estados financieros involucran al menos a tres partes diferentes: la ICEX, los responsables de la gestión de la entidad fiscalizada y los usuarios o destinatarios. Los elementos de las auditorías del sector público se describen en la ISSAI-ES 100. La ISSAI-ES 200 cubre aspectos adicionales de los elementos relevantes para una auditoría de estados financieros.

### ***Las partes en la fiscalización financiera***

**27.** En una fiscalización de estados financieros, los responsables de la entidad tienen la responsabilidad sobre la información de la materia en cuestión (normalmente los mismos estados financieros) y también pueden tenerla sobre las actividades reflejadas en los estados financieros. Normalmente, la parte responsable es el poder ejecutivo del gobierno y/o las entidades del sector público que se encuentran a su cargo y que son responsables del manejo de los fondos públicos, del cumplimiento de las normas y del contenido de los estados financieros. Se espera que estos organismos administren los recursos y cumplan las normas o disposiciones de conformidad con las decisiones y premisas del órgano legislativo.

**28.** El poder legislativo representa a los ciudadanos, que son los usuarios finales de los estados financieros del sector público. Los principales usuarios son los órganos legislativos o parlamentos, que actúan en representación de los ciudadanos, tomando decisiones y determinando las prioridades de las finanzas públicas, así como la finalidad y contenido de los gastos e ingresos como manifestación del principio democrático. Las peticiones específicas de los órganos legislativos pueden condicionar las características de determinadas fiscalizaciones financieras realizadas por las ICEX en respuesta a aquellas.

### ***Criterios adecuados***

**29.** Los criterios son los parámetros o puntos de referencia utilizados para valorar o medir la materia o asunto en cuestión, incluyendo, cuando resultan relevantes, los parámetros para su presentación y divulgación. Los criterios usados en la preparación de los estados financieros normalmente son formales y están recogidos en el marco de emisión de información financiera aplicable al sector público.

### ***Información de la materia en cuestión***

**30.** La situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, la liquidación del presupuesto y la memoria de los estados financieros (la información de la materia en cuestión) resultan de aplicar un marco de información financiera para reconocimiento,

valoración, presentación y divulgación (criterios) de los datos financieros de una entidad pública (el asunto). En la información de la materia en cuestión (normalmente, los estados financieros de la entidad) es donde el auditor reúne evidencia de auditoría suficiente y adecuada para obtener una base razonable que le permita expresar una opinión en el informe del auditor.

## ***Trabajos de seguridad razonable***

**31.** Las fiscalizaciones de estados financieros realizadas conforme a las ISSAIs son trabajos de seguridad razonable. La seguridad razonable es alta, pero no absoluta, dadas las limitaciones inherentes a una auditoría, cuyo resultado es que gran parte de la evidencia obtenida por el auditor será convincente más que concluyente. En general, las auditorías de seguridad razonable están diseñadas para dar como resultado una conclusión expresada en forma positiva, como por ejemplo "en nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de... así como sus resultados financieros, flujos de efectivo, liquidación del presupuesto..." o, en el caso de un marco de cumplimiento, "en nuestra opinión, los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con...".

**32.** Los trabajos de seguridad limitada, como los trabajos de revisión limitada, no están cubiertos actualmente por las ISSAIs de auditoría financiera. Dichos trabajos proporcionan un nivel más bajo de seguridad que los trabajos de seguridad razonable y están diseñados para dar por resultado una conclusión expresada en forma negativa, como por ejemplo "no se ha obtenido evidencia para concluir que los estados financieros no se han presentado razonablemente en todos los aspectos materiales". Es probable que los auditores que realicen tales trabajos necesiten una orientación externa a las ISSAIs de auditoría financiera; los principios fundamentales de auditoría de la ISSAI-ES 100 pueden ser útiles en este respecto.

## **PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA**

### ***Principios generales***

#### ***Requisitos previos para realizar auditorías financieras***

##### Ética e independencia

**33.** **Al llevar a cabo auditorías de los estados financieros, el auditor debe cumplir con los requerimientos éticos relevantes, incluyendo los relativos a su independencia.**

**34.** Los auditores que lleven a cabo auditorías de conformidad con las ISSAIs-ES también están sujetos a lo establecido en la ISSAI 30 - Código de Ética dentro del contexto nacional. Por lo tanto, las ICEX deben adoptar los requerimientos éticos de la ISSAI 30 o los que establezca la normativa específica que las regule, si fuera más exigente éticamente, para poder afirmar en sus informes que la auditoría se ha realizado de conformidad con las ISSAIs o las NIA-ES.

##### Control de calidad

**35.** **El auditor debe utilizar procedimientos de control de calidad adecuados en la ejecución de su trabajo con objeto de proporcionar una seguridad razonable de que la auditoría cumple con las normas legales y profesionales aplicables y que el informe de auditoría es adecuado de acuerdo con las circunstancias.**

**36.** Como se señala en la ISSAI-ES 100, las ICEX deberán adoptar los procedimientos de control de calidad previstos en la ISSAI 40 - Control de Calidad para las EFS, que adaptan las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC 1) de la IAASB al sector público. La

NICC 1 establece normas y proporciona los criterios generales de control de calidad de una organización y aunque el propósito general y los principios clave de la ISSAI 40 son congruentes con la NICC 1, los requisitos de la ISSAI 40 se han adaptado a las peculiaridades propias de las ICEX.

**37.** El Presidente de las ICEX, u órgano colegiado equivalente, es el responsable de la introducción y mantenimiento de los procedimientos generales de control de calidad dentro de las ICEX, aunque la responsabilidad ejecutiva puede delegarse.

**38.** Los auditores del sector público encargados de realizar auditorías de estados financieros, de conformidad con las normas basadas en los principios de la ISSAI-ES 200, están obligados a cumplir con los requerimientos de control de calidad. Al desarrollar normas basadas en la ISSAI-ES 200 o adaptar normas consistentes con la ISSAI-ES 200, las ICEX deberán tener en cuenta los siguientes aspectos:

- La necesidad de que el auditor jefe asuma la responsabilidad de la calidad total de cada trabajo de auditoría;
- La necesidad de que el auditor jefe se asegure de que los miembros del equipo de auditoría cumplen con las exigencias éticas pertinentes;
- La necesidad de que el auditor jefe formule una conclusión relativa al cumplimiento de los requisitos de independencia que son aplicables al trabajo de auditoría, y emprenda las acciones pertinentes para eliminar cualquier aspecto que amenace dicha independencia;
- La necesidad de que el auditor jefe se asegure de que el equipo de auditoría y cualquier experto externo contratado cuenten en su conjunto con la competencia y capacidad precisas;
- La necesidad de que el auditor jefe acepte la responsabilidad de los resultados de la auditoría dirigiendo, supervisando y llevando a cabo la auditoría; y asegurando que las revisiones se realizan de conformidad con las políticas y procedimientos de revisión de las ICEX.

#### Gestión y cualificaciones del equipo de auditoría

**39.** El auditor debe asegurarse de que tanto el equipo de auditoría como los expertos externos cuenten, en su conjunto, con la competencia y capacidad adecuada para:

- **llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y**
- **permitir emitir un informe que sea adecuado de acuerdo con los objetivos y las circunstancias.**

**40.** Al considerar la competencia y capacidad esperada del equipo, el auditor deberá tener en cuenta aspectos tales como:

- Conocimiento, formación adecuada y experiencia práctica en fiscalizaciones de naturaleza y complejidad similares;
- Conocimiento de las normas profesionales y legales aplicables;
- Experiencia práctica en áreas técnicas, incluyendo la relativa a las tecnologías de la información y el conocimiento en áreas especializadas de contabilidad o auditoría;



- Conocimiento relevante del sector en el que opere la entidad ;
- Capacidad para aplicar el juicio profesional;
- Conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la ICFE;
- Capacidad para cumplir con los términos del mandato de auditoría, incluyendo la comprensión relativa a la elaboración y presentación de los informes;
- Las aptitudes en el campo de las auditorías operativa o de cumplimiento, cuando proceda.

### ***Principios relacionados con los conceptos básicos de auditoría***

**41.** Las ISSAIs 1000-2999 ofrecen las mejores prácticas para la aplicación de los Principios Fundamentales de Auditoría Financiera. Sin embargo, si una ICFE decide desarrollar normas basadas en los principios fundamentales o adoptar normas nacionales que sean consistentes con dichos principios, deberán respetarse los aspectos cubiertos por esta y las siguientes secciones.

#### Riesgo de auditoría

**42. El auditor debe reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, dadas las circunstancias de la misma, con la finalidad de obtener una seguridad razonable que le sirva de base para expresar una opinión de forma positiva.**

**43.** El riesgo en una auditoría financiera es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales. El auditor debe reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo, dadas las circunstancias, para obtener una seguridad razonable que le sirva de base para expresar una opinión. Para que sea significativo, el nivel de seguridad obtenido por el auditor debe aumentar la confianza de los posibles usuarios de la información reduciendo los riesgos a un grado intrascendente.

**44.** En general, el riesgo de auditoría, o riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales, es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

- El riesgo de incorrección material es el riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la fiscalización. Este riesgo comprende, a su vez, dos componentes:
  - Riesgo inherente: susceptibilidad de que una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra información contenga una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles de la entidad;
  - Riesgo de control: riesgo de que se produzca una incorrección en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, y que no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.
- Riesgo de detección: riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.

**45.** La valoración de riesgos se basa en los procedimientos de auditoría adecuados para obtener la información necesaria a tal efecto, así como en la evidencia obtenida durante la realización de la auditoría. La valoración de riesgos es una cuestión que depende del juicio profesional y no se puede medir de forma precisa. El grado con el que el auditor considere cada elemento de riesgo dependerá de las circunstancias de cada auditoría.

#### Juicio profesional y escepticismo profesional

**46.** El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría.

**47.** Los términos "escepticismo profesional" y "juicio profesional" son relevantes al formular los requerimientos relativos a las decisiones del auditor acerca de la respuesta adecuada a asuntos relativos a la auditoría. Expresan la actitud del auditor, que implica una mentalidad inquisitiva. Estos conceptos se desarrollan en las ISSAIs sobre auditoría financiera.

**48.** El concepto de juicio profesional es aplicado por el auditor en cada una de las fases del proceso de auditoría. Abarca la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones fundadas acerca del curso de acción adecuado, en función de las circunstancias de la fiscalización.

**49.** El juicio profesional es necesario en particular en las decisiones acerca de:

- La importancia relativa y el riesgo de auditoría;
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir con los requerimientos de las ISSAIs-ES y las NIA-ES y obtener evidencia de auditoría;
- Evaluar si se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente y si es necesario aplicar procedimientos complementarios para alcanzar los objetivos de las NIA-ES y, de ese modo, los objetivos globales de la auditoría;
- La evaluación de los juicios de la dirección de la entidad fiscalizada en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la citada entidad;
- Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al valorar la racionalidad de las estimaciones realizadas por la dirección al preparar los estados financieros.

**50.** El escepticismo profesional es fundamental en todos los trabajos de auditoría. El auditor planifica y ejecuta la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que impliquen que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con mentalidad de indagación, en relación a la evidencia obtenida, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria, la fiabilidad de los documentos y las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. Tal actitud es necesaria durante toda la auditoría, con objeto de poder reducir el riesgo de pasar por alto circunstancias inusuales, generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados en la auditoría y utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.

## Importancia relativa o materialidad

**51. El auditor debe aplicar el concepto de importancia relativa o materialidad de una manera adecuada al planificar y ejecutar la auditoría.**

**52.** Una incorrección se considera material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, si cabría razonablemente prever que influyera en las decisiones tomadas por los usuarios sobre la base de la información contenida en los estados financieros. La materialidad tiene aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Los aspectos cualitativos de la materialidad generalmente juegan un papel más importante en el sector público que en otro tipo de entidades. La evaluación de la materialidad y la consideración de la sensibilidad y otros factores cualitativos en una auditoría en particular son cuestiones que dependen del juicio del auditor.

**53.** Al determinar la estrategia de auditoría, el auditor debe evaluar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Si, para uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, se pudiera esperar razonablemente que las incorrecciones de importe menor al nivel de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto influyeran en las decisiones que toman los usuarios basándose en los estados financieros, el auditor también determinará el nivel o los niveles de importancia relativa que se deben aplicar para dicho tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar.

**54.** El auditor también debe determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría. Planificar la auditoría exclusivamente para detectar incorrecciones individualmente materiales, pasa por alto el hecho de que la suma de incorrecciones inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan globalmente incorrecciones materiales, y no deja margen para posibles incorrecciones no detectadas. La importancia relativa para la ejecución del trabajo se fija para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

**55.** El concepto de materialidad es aplicado por el auditor al planificar y ejecutar la auditoría, así como al evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y de cualquier incorrección no corregida, incluyendo omisiones, en los estados financieros. La opinión del auditor trata de los estados financieros en su conjunto y por lo tanto el auditor no es responsable de detectar incorrecciones que no sean globalmente significativas. No obstante, deberá identificar y documentar incorrecciones cuantitativamente no significativas, pues es posible que en su conjunto sean materiales o alcancen la naturaleza de significativas. Las incorrecciones claramente inmateriales no se tendrán en consideración.

**56.** La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individual o conjuntamente, siempre se considerarán inmateriales. Las circunstancias relacionadas con algunas incorrecciones pueden hacer que el auditor considere materiales algunas incorrecciones inferiores a la importancia relativa. Aunque no sea factible diseñar procedimientos de auditoría para determinar incorrecciones que puedan ser materiales solo por su naturaleza, al evaluar su efecto en los estados financieros el auditor tendrá en cuenta no solo la magnitud de las incorrecciones no corregidas, sino también su naturaleza, y las

circunstancias específicas en las que se hayan producido. Los aspectos que el auditor debe considerar, a este respecto, incluyen la naturaleza sensible de ciertas transacciones o programas, el interés público, la necesidad de una supervisión o regulación legislativa eficaz y la naturaleza de la desviación o error (p. ej. si son consecuencia de fraude o corrupción).

### Comunicación

**57. El auditor debe identificar a la persona o personas que sirvan de contacto dentro de los responsables del gobierno de la entidad auditada y comunicarse con ellos en relación con el alcance y calendario previstos para la auditoría y de cualquier hallazgo significativo.**

**58.** El auditor debe comunicarse tanto con la dirección como con los responsables del gobierno de la entidad. La comunicación incluye tanto la obtención de información relevante para la auditoría como proporcionar a los responsables del gobierno observaciones oportunas, significativas y relevantes para la supervisión del proceso de elaboración y presentación de la información financiera. Es importante promover una comunicación eficaz con los responsables del gobierno de la entidad.

**59.** En el sector público, identificar a los responsables de la gestión de la entidad puede resultar, en determinados supuestos, un aspecto complejo. La entidad auditada puede formar parte de una estructura más amplia con órganos de gobierno a diferentes niveles de la organización y a través de diferentes funciones (es decir, vertical y horizontalmente). En consecuencia, en ocasiones, se pueden identificar distintos grupos con responsabilidades en la gestión de la entidad. Más aún, ya que una auditoría del sector público puede incluir tanto objetivos financieros como de cumplimiento, esto también puede involucrar a distintos órganos con competencias diferentes.

**60.** La comunicación debe hacerse por escrito si el auditor considera que la comunicación oral no es suficiente. Es posible también que el auditor deba comunicarse con instituciones diferentes a las de la propia organización, como son los órganos legislativos, las autoridades reguladoras o las entidades que financian a la auditada.

**61.** La comunicación escrita no necesita incluir todos los asuntos que surjan durante el curso de la auditoría, pero es sumamente importante que se comuniquen los hallazgos de la auditoría a los responsables de la dirección y del gobierno de la entidad.

**62.** Los auditores del sector público a menudo son, por mandato legal, auditores de la totalidad o las principales partes del gobierno y su administración. En esta situación, es posible que los auditores tengan acceso a información de otras entidades auditadas, así como a auditorías hechas a las mismas que pueden ser relevantes para los responsables del gobierno de la entidad auditada. Comunicar este tipo de información puede añadir valor a las fiscalizaciones, si las circunstancias y las normas lo permiten.

### Documentación

**63. El auditor debe preparar la documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, sin previo conocimiento de la misma, la comprensión de: la naturaleza, momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados para cumplir con las normas relevantes y los requisitos legales y reglamentarios aplicables; los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; así como las cuestiones significativas que surgieran durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales relevantes aplicados para alcanzar dichas conclusiones. El auditor preparará la documentación de la auditoría de forma oportuna.**

**64.** La documentación adecuada de auditoría es importante por varias razones:

- confirma y respalda las opiniones e informes de auditoría;
- soporta las bases tenidas en cuenta para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor;
- evidencia que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las normas de auditoría y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables;
- sirve como fuente de información para preparar informes o responder a cualquier consulta por parte de la entidad auditada o de alguna otra parte;
- facilita la labor al equipo encargado de la planificación y ejecución de la auditoría;
- permite al equipo encargado rendir cuentas de su trabajo;
- ayuda al desarrollo profesional del auditor;
- facilita a los miembros del equipo encargado de la supervisión, la dirección y revisión del trabajo de auditoría el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión, de conformidad con las normas de auditoría;
- posibilita mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras;
- permite realizar revisiones de control de calidad e inspecciones de conformidad con las normas internacionales de calidad o con los requerimientos nacionales y particulares de la ICEX, que sean al menos igual de exigentes.

**65.** Las normas de auditoría basadas en los principios fundamentales necesitan incluir requisitos adicionales relativos a la documentación en las siguientes áreas:

- la preparación oportuna de la documentación;
- la forma, contenido y extensión de la documentación;
- los requerimientos de la documentación en los casos en los que el auditor juzgue necesario apartarse en cuestiones relevantes de las normas de auditoría aplicables;
- los requisitos de documentación en los casos en los que el auditor realice procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o en los que saque nuevas conclusiones después de la fecha del informe de auditoría;
- la compilación del archivo final de auditoría.

Las ISSAIs de nivel 4 proporcionan una orientación adicional sobre los requisitos y documentación de auditoría.

## ***Principios relacionados con el proceso de auditoría***

### Comunicación de los términos del trabajo de fiscalización

**66.** El auditor debe comunicar claramente los términos del trabajo de auditoría a la dirección de la entidad y a los responsables de su gobierno.

**67.** Los términos de una fiscalización normalmente están establecidos por mandato legal y por lo tanto no están vinculados con la solicitud de la dirección o con los responsables del

gobierno de la entidad. No obstante, los auditores del sector público pueden decidir establecer un entendimiento mutuo sobre los respectivos papeles y responsabilidades de la dirección y del auditor. Debido a que el auditor del sector público depende e informa al órgano legislativo, debe comunicar su plan de trabajo tanto a dicho órgano como a los encargados de la gestión.

**68.** El auditor debe comunicar a los encargados del gobierno de la entidad sus responsabilidades con respecto a la auditoría de los estados financieros, incluyendo la responsabilidad del auditor al formular y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección de la entidad bajo la supervisión de los encargados de su gobierno.

**69.** Si los términos de la fiscalización están establecidos con suficiente detalle por leyes o reglamentos no será necesario registrarlos en una carta compromiso u otras formas escritas, aunque pueden ayudar a definir claramente las responsabilidades de las partes involucradas.

**70.** Deberá enviarse a los responsables del gobierno de la entidad un resumen del alcance y el calendario previsto de la auditoría.

**71.** Normalmente las ICEX deben llevar a cabo sus fiscalizaciones por mandato legal o iniciativa parlamentaria, sin tener la opción de rehusar su realización, inclusive si no se cumple con las condiciones previas señaladas en los apartados 18 a 26 de esta ISSAI-ES 200. Las normas desarrolladas sobre la base de los principios fundamentales deben servir de orientación sobre la acción más adecuada en tales circunstancias. La ISSAI 1210 incluye una guía a este respecto.

### Planificación

**72. El auditor debe desarrollar una estrategia global de auditoría que establezca el alcance, el momento de realización y la dirección de la misma, así como un plan de auditoría.**

**73.** Una estrategia global guiará al auditor en la elaboración del plan de auditoría. Al desarrollar dicha estrategia, el auditor necesita:

- identificar las características del trabajo de acuerdo con su alcance;
- establecer los objetivos del informe de auditoría con el fin de planificar el momento de realización del trabajo y la naturaleza de las comunicaciones necesarias;
- considerar los factores que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, sean significativos para dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría;
- considerar los resultados de las actividades preliminares y, en su caso, si el conocimiento obtenido en otros trabajos realizados por la ICEX es relevante;
- establecer la naturaleza, momento de empleo y extensión de los recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo;
- considerar los resultados y el conocimiento obtenidos de las auditorías operativas y de otras actividades de auditoría que sean relevantes para la entidad auditada, incluyendo las implicaciones de recomendaciones anteriores;
- considerar y evaluar las expectativas del órgano legislativo correspondiente y de otros usuarios relevantes del informe de auditoría.

**74. El auditor planificará la auditoría adecuadamente para garantizar que se realice de una manera eficiente y eficaz.**

**75.** El auditor elaborará un plan de auditoría que incluya una descripción de:

- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo;
- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones;
- otros procedimientos planificados de auditoría que son necesarios para que el trabajo cumpla con las normas aplicables. Dichos procedimientos pueden incluir o describir: una revisión del marco legal de la auditoría; una breve descripción de la actividad, programa o entidad que se va a auditar; las razones para llevar a cabo la auditoría; los factores que afectan a la auditoría, incluyendo los que determinan la materialidad de los asuntos considerados; los objetivos y el alcance de la auditoría; el enfoque de la auditoría; las características de la evidencia de auditoría que se va a reunir y los procedimientos necesarios para reunir y analizar la evidencia; los recursos necesarios; un calendario para la realización de la auditoría; y la forma, contenido y usuarios del informe de auditoría.

**76.** Tanto la estrategia global como el plan de auditoría necesitan documentarse y estar debidamente aprobados por el órgano competente de la ICEX. También deben actualizarse siempre que sea necesario durante el curso de la auditoría.

#### Conocimiento de la entidad auditada

**77. El auditor debe tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, incluyendo los procedimientos de control interno que sean relevantes para la auditoría.**

**78.** El conocimiento de los diferentes aspectos de la organización y de su entorno le permite al auditor planificar y realizar la auditoría de manera eficaz. Este conocimiento necesario incluye:

- el entorno, la normativa reguladora y otros factores externos, incluyendo el marco de información financiera aplicable;
- la naturaleza de la entidad auditada, incluyendo su forma de funcionamiento, estructura de gobierno, financiación (para permitir al auditor entender los tipos de transacciones, saldos de cuentas y la información que se debe revelar en los estados financieros) y la selección y aplicación de políticas contables, incluyendo las razones de los cambios en las mismas;
- la medición y revisión de los resultados financieros de la entidad auditada;
- las decisiones tomadas fuera de la entidad auditada como resultado de procesos políticos, como nuevos programas o recortes en el presupuesto;
- las leyes y regulaciones específicas a las que esté sujeta la entidad auditada, así como el impacto potencial derivado del incumplimiento;
- los objetivos y estrategias del programa, lo cual puede incluir elementos relativos a políticas públicas y por lo tanto tener implicaciones en la valoración de riesgos;

- las estructuras de gobierno afectadas por la estructura legal de la entidad auditada, por ejemplo si la entidad es un ministerio, ayuntamiento, consejería, departamento, agencia u otro tipo de organismo público.

**79.** Tener un claro conocimiento del entorno de control puede ser relevante al considerar la comunicación y la vigilancia de la integridad y de los valores éticos, su compromiso con la competencia, la participación de responsables del gobierno de la entidad, la filosofía de la dirección y su estilo de operación, la estructura organizativa, la existencia y el nivel de las actividades de auditoría interna, la asignación de autoridad y de responsabilidad, y las políticas y prácticas de recursos humanos.

**80.** La evidencia relevante de auditoría se puede obtener tanto a través de indagaciones y otros procedimientos de valoración de riesgos, como a partir de la comprobación de las indagaciones a través de la observación o inspección de documentos. Por ejemplo, al entrevistar a la dirección y a los empleados, el auditor puede obtener un claro conocimiento del modo en que la dirección comunica su opinión a sus empleados sobre las prácticas de gestión y el comportamiento ético. El auditor puede así determinar si se han implantado los correspondientes controles mediante la consideración, por ejemplo, de si la dirección dispone de un código de conducta escrito y si actúa de conformidad con dicho código.

**81.** Como parte del proceso de conocimiento, el auditor también necesita considerar si la entidad auditada cuenta con un procedimiento para identificar los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera y si estima además la importancia de dichos riesgos valorando la posibilidad de que ocurran. Si tal procedimiento se ha establecido, el auditor necesita tener conocimiento de él y de los resultados del mismo.

**82.** El conocimiento por el auditor de los controles internos que sean relevantes para la información financiera podrá incluir las siguientes áreas:

- los tipos de transacciones de la entidad auditada que sean significativos para los estados financieros;
- los procedimientos, tanto manuales como informáticos, por medio de los cuales dichas transacciones se inician, registran, procesan, corrigen en caso necesario, trasladan a los registros contables y se incluyen en los estados financieros;
- los registros contables, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas de los estados financieros que son utilizados para iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones; esto incluye los procedimientos para corregir los datos incorrectos y trasladar la información a los registros contables;
- la forma en que el sistema de información captura los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, que sean significativos para los estados financieros;
- el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas;
- los controles sobre los asientos contables, incluidos aquellos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales;
- los controles relevantes que se relacionan con el cumplimiento de la normativa;
- los controles relacionados con el seguimiento de la ejecución presupuestaria;
- los controles relacionados con la transferencia de fondos presupuestarios a otras entidades auditadas;



- los controles de datos personales y clasificados, como la información fiscal y de salud; y
- la supervisión de otros controles realizados por terceros en áreas como:
  - el cumplimiento de normas, como las referidas a contratos públicos o subvenciones;
  - la ejecución del presupuesto;
  - otras áreas definidas por la legislación o el mandato de auditoría, y
  - la rendición de cuentas de la dirección.

**83.** Una auditoría no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de transacción, de saldo contable y de información a revelar en los estados financieros o con cada afirmación correspondiente a ellos. Sin embargo, el conocimiento de los controles de la entidad auditada y, si resultase relevante, de los controles gubernamentales no es suficiente para probar su eficacia operativa a menos que un cierto grado de automatización le diera consistencia a la implantación de los controles.

#### Valoración de riesgos

**84. El auditor valorará los riesgos de incorrección material de los estados financieros y de las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, con objeto de obtener una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.**

**85.** Los procedimientos de valoración de riesgos pueden incluir:

- indagaciones con la dirección y el personal de la entidad auditada siempre que, a juicio del auditor, pudieran aportar información que ayude a identificar riesgos de incorrección material debidos a fraude o error;
- procedimientos analíticos;
- observación e inspección.

**86.** Los riesgos de incorrección material deberán identificarse y valorarse tanto en los estados financieros como en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores. Con esta finalidad el auditor necesita:

- identificar los riesgos a lo largo del proceso seguido para obtener un mejor conocimiento de la entidad auditada y de su entorno, examinando los controles relevantes que se relacionan con los riesgos y considerando los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros;
- valorar los riesgos identificados y evaluar si se relacionan de una manera más generalizada con los estados financieros en su conjunto pudiendo afectar potencialmente a muchas afirmaciones;
- relacionar los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene intención de probar; y

- considerar la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría, por su magnitud, constituir una incorrección material.

**87.** Como parte de la valoración de riesgos el auditor determinará si alguno de los riesgos identificados es, a su juicio, significativo. Al ejercer su juicio, el auditor deberá excluir los efectos de los controles identificados relacionados con el riesgo. Y al juzgar qué riesgos son significativos, el auditor deberá considerar al menos lo siguiente:

- si se trata de un riesgo de fraude;
- si el riesgo está relacionado con significativos y recientes acontecimientos económicos, contables o de otro tipo y por lo tanto requiere de atención específica;
- la complejidad de las transacciones;
- si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas;
- el grado de subjetividad de la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente aquellas mediciones que involucren un alto grado de incertidumbre;
- si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de la actividad de la entidad auditada o que por otras razones parecen inusuales, y
- si el riesgo también afecta al cumplimiento de leyes y reglamentos.

**88.** La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, tanto a nivel de estado financiero como a nivel de afirmaciones y los controles correspondientes, de los que el auditor tenga conocimiento deberán estar suficientemente documentados.

#### Respuestas a los riesgos valorados

**89. El auditor debe actuar de forma apropiada al abordar los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros.**

**90.** Las respuestas a los riesgos valorados incluyen el diseño de procedimientos de auditoría que aborden dichos riesgos, como son los procedimientos sustantivos y las pruebas de cumplimiento. Los procedimientos sustantivos incluyen tanto pruebas de detalle como procedimientos analíticos sustantivos de los diferentes tipos de transacciones, saldos de cuentas y la información a revelar.

**91.** La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría se basan y responden a los riesgos valorados de incorrección material a nivel de afirmación. Al diseñar los procedimientos de auditoría necesarios, el auditor deberá considerar las razones de dichos riesgos para cada tipo de transacción, saldo de cuenta e información a revelar. Tales razones pueden incluir el riesgo inherente a las transacciones (la probabilidad de una incorrección material debido a las características particulares del tipo de transacción, saldo de cuenta o información a revelar) y el riesgo de control (que la valoración de riesgos tome en cuenta los controles relevantes).

**92.** La revisión del riesgo de control requiere que el auditor obtenga evidencia de que los controles están operando de manera eficaz (es decir, el auditor busca confiar en la eficacia operativa de los controles al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos).

**93.** Al diseñar y realizar las pruebas de los controles relevantes para obtener evidencia suficiente y adecuada de su eficacia operativa, el auditor deberá considerar que, conforme mayor sea la confianza que se deposita en la eficacia de un control, más convincente debe ser la evidencia de auditoría obtenida.

**94. El auditor diseñará y llevará a cabo procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo de cuenta e información a revelar que resulte material, sin importar los riesgos valorados de incorrección.**

**95.** El auditor siempre debe realizar algunas pruebas sustantivas, sin importar si los controles han sido probados. Además, si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material a nivel de afirmaciones es significativo, aplicará procedimientos sustantivos que respondan específicamente a ese riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle.

#### Consideraciones relativas al fraude en una auditoría de estados financieros

**96. El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debido a fraude, obtener evidencia suficiente y adecuada respecto a dichos riesgos y responder adecuadamente al fraude o sospecha de fraude identificado durante la auditoría.**

**97.** La responsabilidad por la prevención y detección de fraude recae principalmente en la dirección y en los responsables del gobierno de la entidad. Es importante que la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno, ponga gran énfasis en la prevención del fraude (limitando las oportunidades de que se cometa) y disuadiendo a los individuos de cometerlo debido a la probabilidad de que se detecte y se sancione. El auditor es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

**98.** Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es si la acción que da lugar a la incorrección fue intencionada o no. Aunque el fraude es un concepto jurídico de gran amplitud, el auditor se ocupa únicamente de fraudes que causan incorrecciones materiales en los estados financieros. Dos tipos de incorrecciones intencionadas son relevantes para el auditor: las que resultan de una información financiera fraudulenta y las que resultan de una apropiación indebida de activos.

**99.** Se espera que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional a lo largo de toda la auditoría, reconociendo la posibilidad de incorrecciones materiales debidas a fraude tanto de los estados financieros como en relación con afirmaciones sobre diferentes tipos de transacciones, saldos de cuentas y la información a revelar, a pesar de su posible experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

Al llevar a cabo los procedimientos de valoración de riesgos y las actividades relacionadas para obtener un mejor conocimiento de la entidad auditada y de su entorno, el auditor deberá buscar información que pueda usarse para identificar los riesgos de incorrección material debidos a fraude.

**100.** Las áreas en las que los auditores deberán estar alerta a los riesgos de fraude que pudieran llevar a incorrección material pueden incluir las contrataciones públicas, las subvenciones, las privatizaciones, el falseamiento de resultados o de información y el mal uso de la autoridad. Al desarrollar normas basadas en estos principios fundamentales, la

guía sobre las áreas de riesgo de fraude contenida en la ISSAI 1240 puede ser de gran ayuda.

**101.** Los requisitos para informar del fraude en el sector público pueden estar sujetos a disposiciones específicas en el mandato de auditoría o en determinadas leyes y reglamentos, y es probable que el auditor deba comunicar tales cuestiones a instancias distintas de la entidad auditada, como los órganos legislativos, el Tribunal de Cuentas o las autoridades judiciales y fiscales. En algunos entornos puede existir la obligación específica de remitir los indicios de fraude a determinados órganos de investigación e inclusive la de cooperar con tales organismos para determinar si ha ocurrido fraude o abuso de autoridad en el ejercicio del cargo por parte de las autoridades. Los auditores también deben tomar en consideración que el uso de fondos públicos tiende a aumentar el perfil del fraude. Como resultado, es probable que los auditores necesiten cumplir con las expectativas públicas con respecto a la detección de fraudes. La ISSAI 1240 hace referencia a la posibilidad de extender las responsabilidades de información dentro del sector público con el fin de abordar la preocupación que existe por la rendición de cuentas públicas.

#### Consideraciones sobre el principio de entidad en funcionamiento o principio de gestión continuada

**102. El auditor debe considerar la posibilidad de que existan hechos o condiciones que pudieran poner en duda la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro.**

**103.** Los estados financieros normalmente se preparan de acuerdo con la hipótesis de que la entidad auditada es una entidad en funcionamiento, es decir, se aplica el principio de gestión continuada, y que seguirá cumpliendo con sus obligaciones en un futuro inmediato. Al evaluar si este supuesto es correcto, los responsables de la preparación de los estados financieros toman en cuenta toda la información disponible para un futuro inmediato. Los estados financieros con fines generales se preparan sobre esta base a menos que, de acuerdo con la normativa, se haya decidido la liquidación de la entidad auditada.

**104.** El concepto “en funcionamiento” puede tener poca o ninguna relevancia para las administraciones públicas en sentido estricto. Cuando tales organizaciones son eliminadas o fusionadas con otras, sus activos y pasivos normalmente son asumidos por otras entidades públicas. Sin embargo, en otro tipo de entidades, como las empresas públicas, consorcios, fundaciones públicas o las sociedades mixtas, este podría no ser el caso. La responsabilidad de ejecutar los programas del gobierno también puede delegarse en organizaciones del sector privado, como fundaciones o empresas privadas, pero los programas pueden seguir siendo auditados por la ICEX. Hay una tendencia general en cuanto a la externalización, lo que hace que el concepto de entidad en funcionamiento y el juicio del auditor a este respecto sean cada vez más relevantes para las auditorías del sector público.

**105.** Algunos marcos de información financiera contienen un requisito explícito que exige a la dirección hacer una evaluación específica de la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro, así como normas relativas a los asuntos que se deben considerar y la divulgación que se debe hacer a este respecto. Ya que la hipótesis de la entidad en funcionamiento o gestión continuada es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros, la dirección debe evaluar la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro, incluso si el marco de información financiera no se lo exigiese de manera explícita.

**106.** El auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada acerca del uso apropiado por parte de la dirección de la hipótesis de gestión continuada o entidad en funcionamiento en la preparación y presentación de los estados financieros, y deberá emitir una conclusión en

cuanto a que no existe ninguna incertidumbre significativa sobre la capacidad de dicha entidad para seguir operando. Si los estados financieros se prepararon sobre la base de gestión continuada o entidad en funcionamiento, pero a juicio del auditor el uso de este supuesto fuese inapropiado, el auditor deberá expresar una opinión adversa. Si el auditor concluye que el uso de dicho supuesto es apropiado conforme a las circunstancias y que se informó adecuadamente en los estados financieros, pero que existe cierta incertidumbre significativa, entonces deberá expresar una opinión favorable o no modificada e incluir un párrafo de énfasis. Si tal divulgación no se hace en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión adversa o con salvedades, según corresponda, de conformidad con la ISSAI 1705.

**107.** El grado de consideración dependerá de los hechos concretos, teniendo en cuenta además, que las evaluaciones de la hipótesis de gestión continuada o entidad en funcionamiento no se deducen directamente de pruebas de solvencia que normalmente se emplean en las empresas comerciales. En ciertas circunstancias, aunque las pruebas normales de liquidez y solvencia puedan parecer desfavorables, existen otros factores que pueden sugerir que la entidad auditada es, no obstante, una entidad en funcionamiento. Por ejemplo:

- al evaluar si una administración pública tiene la capacidad de seguir funcionando en el futuro, la posibilidad de establecer tributos u otras exacciones permitirá a algunas entidades auditadas ser consideradas como entidades en funcionamiento, incluso aunque soporten largos periodos de déficits de tesorería, y
- la evaluación de la situación financiera de una entidad auditada en la fecha del informe pudiera sugerir que el uso de la hipótesis de entidad en funcionamiento en la preparación de sus estados financieros no es apropiado. Sin embargo, es posible que existan compromisos de financiación plurianuales u otros convenios que pudieran asegurar la continuidad de la actividad de la entidad auditada.

**108.** En términos generales, determinar si la hipótesis de entidad en funcionamiento es adecuada resulta más relevante para entidades auditadas individualmente que para una Administración fiscalizada en su conjunto. En el caso de las entidades auditadas individualmente, antes de concluir si el uso de dicho supuesto es apropiado, es probable que los responsables de la preparación de los estados financieros necesiten considerar una amplia variedad de factores en torno a los resultados actuales y los esperados, la reestructuración previsible de unidades organizativas, las estimaciones de ingresos o la posibilidad de continuar recibiendo financiación del gobierno y de otras fuentes potenciales de financiación.

**109.** Al llevar a cabo los procedimientos de valoración de riesgos, el auditor deberá considerar si existen hechos y condiciones que pudieran poner en duda la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro. Para formarse una idea de la capacidad de la entidad auditada de continuar sus actividades, el auditor deberá examinar dos factores separados que en ocasiones se solapan:

- el riesgo asociado a cambios en la dirección de las políticas (por ejemplo, cuando hay un cambio de gobierno); y
- el riesgo, menos común, operativo o comercial (por ejemplo, cuando una entidad auditada carece de suficiente fondo de maniobra para continuar con sus actividades al nivel actual).

Consideraciones relativas a leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros

**110. El auditor debe identificar los riesgos de incorrección material debidos al incumplimiento directo y significativo de leyes, reglamentos u otras disposiciones. La identificación de tales riesgos deberá basarse en un conocimiento general del marco legal y regulatorio aplicable al entorno específico en el que opera la entidad auditada, incluyendo la forma en que esta cumple con dicho marco.**

**El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa al cumplimiento de las leyes y reglamentos que generalmente tienen un efecto directo y significativo en la determinación de los importes materiales y la información a revelar en los estados financieros.**

**111.** Se espera que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros, considerados en su conjunto, estén libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no se le puede exigir que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal o reglamentaria.

**112.** En la realización de una auditoría de estados financieros de conformidad con las normas coherentes o basadas en la ISSAI-ES 200, el auditor necesita tener un conocimiento del marco legal y reglamentario aplicable a la entidad.

**113.** El efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros varía considerablemente. Las disposiciones legales y reglamentarias a las que una entidad está sujeta constituyen su marco normativo. Algunas disposiciones tienen un efecto directo sobre los estados financieros ya que determinan las cantidades y la información a revelar en los estados financieros de una entidad. Otras disposiciones deben cumplirse por la dirección o establecen los preceptos conforme a los cuales se autoriza a la entidad a llevar a cabo su actividad, pero no tienen un efecto directo sobre los estados financieros de la entidad.

**114.** El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias puede originar la imposición de multas, litigios o tener otras consecuencias para la entidad, lo que puede tener un efecto material sobre los estados financieros.

**115.** A menudo el marco de información financiera también puede incluir, entre otros, un informe presupuestario, un informe de asignaciones de recursos o un informe sobre los resultados. Cuando el marco incluya este tipo de información, el auditor deberá considerar las leyes y reglamentos específicos que le pudieran afectar directa o indirectamente. Especialmente relevante puede resultar la contratación administrativa y la concesión de subvenciones.

**116.** Los asuntos que involucren el incumplimiento de leyes y reglamentos y que lleguen a ser del conocimiento del auditor durante el curso de la auditoría deberán comunicarse a la dirección, salvo que sean claramente irrelevantes. No obstante, el mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades públicas que deriven de las leyes, reglamentos u otras disposiciones pueden plantear objetivos adicionales, como la responsabilidad de informar sobre todos los casos de incumplimiento de la normativa, inclusive los claramente intrascendentes.

**117.** Este enfoque más amplio de información puede, por ejemplo, incluir la obligación de expresar una opinión separada respecto al cumplimiento de la entidad auditada con las leyes y reglamentos o informar de los casos de incumplimiento. Estos objetivos adicionales se tratan en la ISSAI 400 - Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento y las directrices correspondientes. Sin embargo, aún donde no existan dichos objetivos adicionales, puede haber expectativas públicas generales respecto a que la ICEX informe de cualquier incumplimiento ante las autoridades y los usuarios de los informes. Por lo tanto,

los auditores deberán tener en mente dichas expectativas y mantenerse alerta ante casos de incumplimiento.

### Evidencia de auditoría

**118. El auditor debe llevar a cabo los procedimientos de auditoría de manera que pueda obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar conclusiones en las que basar su opinión.**

**119.** Los procedimientos de auditoría deberán ser adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La evidencia de auditoría proviene de la información contenida en los registros contables que sirven de base para los estados financieros y de otras fuentes. El auditor deberá considerar tanto la relevancia como la fiabilidad de la información que se va a usar como evidencia. Una auditoría de estados financieros raramente conlleva la comprobación de la autenticidad de documentos, y el auditor no ha sido formado para ello ni se espera que sea un experto en dicha comprobación. Sin embargo, el auditor deberá considerar la fiabilidad de la información que se usará como evidencia, incluyendo fotocopias, faxes, microfilmes, archivos digitalizados u otro tipo de documentos electrónicos, y deberá analizar, cuando ello resulte relevante, los controles que existan para su preparación y mantenimiento.

**120.** La evidencia de auditoría deberá ser suficiente y adecuada. La suficiencia es una medida de la cantidad, mientras que la adecuación se relaciona con la calidad de la misma -su relevancia y fiabilidad-. La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de incorrección material en la información de la materia en cuestión (cuanto mayor sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (cuanto mayor sea la calidad, menos se necesitará). En consecuencia, la suficiencia y adecuación de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, el simple hecho de obtener más evidencia no compensa su falta de calidad.

**121.** La fiabilidad de la evidencia depende de su origen y su naturaleza, así como de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. Se pueden hacer generalizaciones acerca de la fiabilidad de diferentes tipos de evidencia, aunque con importantes excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes externas a la entidad auditada, como las confirmaciones de terceros, puede haber circunstancias que afecten a la fiabilidad de la información. Así pues, aun reconociendo la existencia de tales excepciones, las siguientes generalizaciones acerca de la fiabilidad de la evidencia pueden ser útiles:

- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad auditada.
- La evidencia que se genera internamente es más fiable cuando los controles relacionados son efectivos.
- La evidencia obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, a través de la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, a través de preguntas sobre la aplicación de un control).
- La evidencia es más fiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, formato electrónico o cualquier otro medio (por ejemplo, un acta, o incluso una grabación de una reunión de un órgano colegiado, es más solvente que una manifestación oral en relación a lo acontecido en la misma).
- La evidencia proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia proporcionada por fotocopias.

**122.** Una mayor seguridad se consigue por una evidencia consistente obtenida de diversas fuentes o de naturaleza diferente, en lugar de elementos de evidencia considerados de manera individual. Además, obteniendo evidencia de diversas fuentes o de naturaleza diferente es posible identificar elementos individuales poco fiables.

**123.** La evidencia de auditoría se puede obtener examinando los registros contables. Al igual que la información que justifica las afirmaciones de la dirección, se debe tomar en cuenta cualquier información que las contradiga. En el caso de los estados financieros del sector público, a menudo la dirección afirma que las transacciones y hechos se han llevado a cabo de conformidad con la normativa aplicable y dichas afirmaciones pueden caer dentro del ámbito de una auditoría financiera. También puede ser necesario que los auditores del sector público consideren los requisitos y recomendaciones de los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento y las directrices correspondientes al desarrollar o adoptar normas.

**124.** Al adoptar o desarrollar normas de auditoría, las ICEX también deben considerar la necesidad de diversos requisitos con objeto de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con:

- el uso de confirmaciones externas como evidencia de auditoría;
- la evidencia de auditoría derivada de procedimientos analíticos y diferentes técnicas de muestreo;
- la evidencia de auditoría a partir de la aplicación del valor razonable, si resulta relevante;
- la evidencia de auditoría cuando la entidad auditada tiene partes vinculadas;
- la evidencia de auditoría proveniente de la utilización por parte de la entidad auditada de organizaciones de servicio;
- la evidencia de auditoría originada en áreas de auditoría interna o, cuando la ley y los reglamentos lo permiten y se considera relevante, el apoyo de auditores internos;
- la evidencia de auditoría de expertos externos;
- el uso de manifestaciones escritas para sustentar la evidencia de auditoría.

Una mayor orientación sobre dichos procedimientos y requerimientos se encuentra en las ISSAI de nivel 4, que pueden resultar de ayuda para las ICEX al desarrollar los requerimientos en estas áreas.

**125.** En ciertos entornos, las ICEX pueden estar sujetas a leyes y reglamentos que requieran el conocimiento y seguimiento de procedimientos precisos relacionados con las normas de evidencia. Los auditores del sector público deberán familiarizarse con dichas políticas y procedimientos que describen los requisitos adicionales relacionados con la evidencia de auditoría y están diseñados para garantizar el cumplimiento de las normas aplicables.

#### Hechos posteriores al cierre

**126. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación a los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría siempre que impliquen un ajuste de los estados financieros o una explicación en los mismos. El auditor también deberá reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de**



**auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.**

**127.** Los procedimientos de auditoría deberán diseñarse para cubrir el periodo que va de la fecha de los estados financieros a la fecha más próxima posible a la del informe de auditoría. Sin embargo, no se espera que el auditor realice procedimientos adicionales con respecto a cuestiones en las que los procedimientos previos han proporcionado conclusiones satisfactorias. Los estados financieros pueden verse afectados por cierto tipo de hechos posteriores que ocurren después de la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a dichos hechos. Normalmente, se identifican dos tipos de hechos:

- hechos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de elaboración de los estados financieros; y
- hechos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

**128.** Los procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada pueden incluir:

- La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.
- La indagación ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad, sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros.
- La lectura de las actas posteriores a la fecha de los estados financieros.
- La lectura de los últimos estados financieros intermedios de la entidad posteriores al cierre, si los hubiera.

Al hacer indagaciones con la dirección, es posible que los auditores necesiten considerar cualquier hecho posterior relevante para la capacidad de la entidad pública sobre el cumplimiento de los objetivos de su programa o actividad y que, por lo tanto, puede afectar la presentación de la información de resultados en los estados financieros.

**129.** El auditor no tiene ninguna obligación de realizar procedimientos de auditoría en los estados financieros después de la fecha de su informe. Sin embargo, si con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero antes de que los estados financieros hayan sido publicados, un hecho llegara al conocimiento del auditor que, de haberlo sabido en la fecha del informe, pudiera haber sido causa de una corrección en el mismo, entonces deberán adoptarse las medidas adecuadas. Dichas acciones pueden incluir:

- discutir el asunto con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad,
- determinar si los estados financieros necesitan corregirse y, de ser así,
- indagar cómo pretende abordar la dirección el asunto en los estados financieros.

#### Evaluación de las incorrecciones

**130. El auditor debe mantener un registro completo de las incorrecciones identificadas durante la auditoría, comunicando a la dirección y a los responsables**

**del gobierno de la entidad, según corresponda y de manera oportuna, todas las incorrecciones registradas en el curso de la misma.**

**131.** Las incorrecciones no corregidas deberán evaluarse para conocer su materialidad, individualmente o en su conjunto, a fin de determinar el efecto que pudieran tener sobre la opinión expresada en el informe de auditoría.

**132.** El auditor deberá instar a la dirección a que corrija, si ello es factible, las incorrecciones, y si la dirección se niega a corregir algunas o todas el auditor deberá averiguar las razones justificativas.

**133.** Normalmente las incorrecciones que son claramente insignificantes no necesitan comunicarse, salvo que el auditor deba por mandato informar de todas ellas. El auditor necesita determinar si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o en su conjunto. A tal efecto, el auditor deberá considerar:

- la magnitud y la naturaleza de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y
- el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto.

Una mayor orientación sobre la evaluación de errores se encuentra en la ISSAI 1450.

#### Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros

**134.** El auditor debe formarse una opinión, de acuerdo con la evaluación de las conclusiones sacadas de la evidencia de auditoría obtenida, sobre si los estados financieros en su conjunto han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta opinión deberá expresarse claramente en un informe escrito en el que se describan las bases de dicha opinión.

**135.** Habitualmente los objetivos de una auditoría financiera del sector público son más amplios que una simple expresión de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El mandato legal de fiscalización o la solicitud del órgano legislativo correspondiente pueden incluir objetivos adicionales de igual importancia a la opinión sobre los estados financieros. Estos objetivos adicionales pueden incluir actuaciones de fiscalización e información relativas a, por ejemplo, cualquier investigación sobre el incumplimiento de la normativa. Sin embargo, incluso donde no se han establecido objetivos adicionales, pueden existir expectativas públicas generales que exigen informar acerca del incumplimiento de la normativa o en relación a la eficacia de los controles internos.

**136.** Los auditores con la responsabilidad de elaborar y presentar informes de cumplimiento o incumplimiento con la normativa pueden considerar los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento y las directrices correspondientes.

**137.** Con el fin de emitir una opinión, el auditor debe en primer lugar concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error. Esta conclusión debe tener en cuenta:

- Si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada;

- Si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o en su conjunto;
- La evaluación del auditor respecto de los siguientes puntos, a tener en cuenta cuando se determina el contenido de la opinión:
  - si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales de acuerdo con los requisitos del marco de información financiera aplicable, incluyendo cualquier consideración sobre aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, como sería un posible parcialidad en los juicios de la dirección,
  - si los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas.
  - si las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable y si son adecuadas,
  - si las estimaciones contables hechas por la dirección son razonables,
  - si la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible,
  - si los estados financieros revelan información adecuada que permita a sus usuarios entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales, sobre la información incluida en los estados financieros,
  - si la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada uno de ellos, es adecuada,
  - si los estados financieros contemplan o describen adecuadamente el marco de información financiera aplicable.
- Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la conclusión incluirá también la evaluación de si los mismos expresan la imagen fiel. Al evaluar si tales estados la expresan, el auditor considerará:
  - la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
  - si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que expresen la imagen fiel.

### Forma de la opinión

**138.** El auditor deberá emitir una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Por otro lado, si el auditor concluye que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrecciones materiales, o si no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, entonces el auditor deberá modificar la opinión que aparece en su informe, de acuerdo con la sección "Determinando el tipo de modificación a la opinión" (normas 143 a 147).

**139.** Si los estados financieros preparados de conformidad con los requisitos de un marco de imagen fiel no logran una presentación adecuada de dicha imagen, el auditor deberá discutir el asunto con la dirección y, dependiendo de los requisitos del marco de información

financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría.

#### Elementos necesarios en el informe de auditoría financiera

**140.** El informe de auditoría será escrito y contendrá los siguientes elementos:

- Un título que indique claramente que es el informe de una ICEX.
- Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo.
- Un párrafo introductorio en el que:
  - (1) identifique a la entidad cuyos estados financieros se han auditado,
  - (2) manifieste que los estados financieros han sido auditados,
  - (3) identifique el título de cada estado que forma parte de los estados financieros,
  - (4) remita al resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa, y
  - (5) especifique la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero auditado.
- Una sección con el encabezado "Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros", señalando que la dirección es responsable de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y de los controles internos tendentes a garantizar que la preparación de los estados financieros está libre de incorrecciones materiales, ya sea debido a fraude o error.
- Una sección con el encabezado "Responsabilidad de la ICEX", señalando que la responsabilidad de la ICEX es expresar una opinión basada en la auditoría de los estados financieros y describiendo una auditoría como aquella que incluye procedimientos que permiten obtener evidencia de auditoría acerca de los importes y la información revelada en los estados financieros, dependiendo los procedimientos seleccionados del juicio del auditor respecto a, entre otros, los riesgos de incorrección material de los estados financieros, ya sea debido a fraude o error. Al hacer la valoración de riesgos el auditor deberá considerar los controles internos que sean relevantes para la preparación de los estados financieros de la entidad y diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados de acuerdo con las circunstancias. Esta sección también deberá referirse a la evaluación de la pertinencia de las políticas contables utilizadas y a la racionalidad de las estimaciones contables hechas por la dirección, así como a la presentación general de los estados financieros. Deberá señalarse asimismo si el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada para proporcionar una base que permita sustentar su opinión.
- Una sección con el encabezado "Opinión", que deberá usar una de las siguientes frases o su equivalente al expresar o emitir una opinión favorable, o no modificada, de los estados financieros, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel y siempre que las disposiciones legales no establezcan otra cosa:
  - Los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
  - Los estados financieros expresan la imagen fiel de... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Al expresar una opinión favorable, o no modificada, de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor deberá reseñar que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

La opinión del auditor deberá identificar con precisión el marco de referencia (PGC, PGCP, IMNCL2013,...).

- Si es necesario, o según lo determine el auditor, una sección con el encabezado "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios", según corresponda al contenido de la sección, señalando las otras responsabilidades de información adicionales al requisito de informar sobre los estados financieros.
- La firma del responsable de la ICEX.
- La fecha del informe, que no será anterior a la fecha en la que el auditor obtuvo evidencia suficiente y adecuada en la cual sustenta su opinión de los estados financieros, incluyendo la evidencia de que:
  - todos los estados que forman parte de los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, han sido preparados; y
  - aquellos con una autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.
- El lugar de emisión, que coincidirá con la sede de la ICEX.

**141.** Además de la opinión, es posible que el auditor deba por ley u otra norma aplicable informar sobre las observaciones y los hallazgos que no hayan afectado a la opinión ni a ninguna de las recomendaciones efectuadas. Estos aspectos deberán diferenciarse de la opinión.

#### Modificaciones a la opinión en el informe de auditoría

**142.** El auditor deberá modificar la opinión contenida en su informe si concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material o si el auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales. Los auditores pueden emitir tres tipos de opiniones modificadas: una opinión con salvedades, una opinión adversa (o desfavorable) y una abstención (o denegación) de opinión.

#### Determinando el tipo de modificación a la opinión

**143.** La decisión respecto al tipo de opinión modificada que resulta adecuada depende de:

- la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales, o si pueden contener incorrecciones materiales en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

**144.** El auditor deberá expresar una opinión con salvedades si:

- (1) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que las incorrecciones, individualmente o en su conjunto, son materiales pero no generalizadas en relación a los estados financieros; o
- (2) el auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la cual basar una opinión, pero concluye que los posibles efectos en los estados financieros de cualquier error no detectado, si los hubiera, podrían ser materiales aunque no generalizados.

**145.** El auditor deberá expresar una opinión adversa (o desfavorable) si, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que las incorrecciones, individualmente o en conjunto, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

**146.** El auditor deberá abstenerse de emitir (o denegar) una opinión si, habiendo sido incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, concluye que los efectos sobre los estados financieros de cualquier incorrección no detectada pudieran ser materiales y generalizados. Si después de iniciar el trabajo llega a conocimiento del auditor el hecho de que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que, a juicio del auditor, pudiera derivar en la necesidad de expresar una opinión con salvedades o abstenerse de dar una opinión sobre los estados financieros, el auditor deberá solicitar a la administración que elimine dicha limitación.

**147.** Si emite una opinión de auditoría modificada, el auditor también deberá modificar el encabezado para que corresponda con el tipo de opinión emitida. La ISSAI 1705 proporciona una guía adicional sobre el lenguaje específico que se debe usar al emitir una opinión modificada y describir la responsabilidad del auditor. También incluye ejemplos ilustrativos de informes.

#### Párrafos de énfasis y de otras cuestiones en el informe de auditoría

**148.** Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros que sea de tal importancia que resulte fundamental para entenderlos, pero hay evidencia suficiente y adecuada de que la cuestión no tiene incorrecciones materiales, entonces se deberá incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. Los párrafos de énfasis únicamente deberán referirse a información presentada o divulgada en los estados financieros.

**149.** El párrafo de énfasis deberá:

- incluirse inmediatamente después del párrafo de opinión;
- llevar el encabezado "Párrafo de énfasis";
- incluir una clara referencia a la cuestión que se está enfatizando e indicar dónde se puede encontrar la información relevante que describe plenamente el asunto en cuestión en los estados financieros; e
- indicar que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta.

**150.** Si el auditor considera necesario comunicar un asunto diferente de los presentados o revelados en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, y a condición de que no esté prohibido legalmente, se podrá introducir un párrafo que lleve el encabezado " Párrafo sobre otras cuestiones". Este párrafo deberá aparecer inmediatamente después de la opinión y de cualquier párrafo de énfasis.

**151.** Si el auditor desea incluir uno o ambos párrafos en el informe de auditoría, deberá comunicarlo a los responsables del gobierno de la entidad, así como la redacción propuesta de los mismos.

**152.** Las expectativas o mandatos de auditoría del sector público pueden ampliar las circunstancias bajo las cuales sería relevante incluir un párrafo de énfasis (concerniente a un asunto divulgado de manera apropiada en los estados financieros) o un párrafo sobre otras cuestiones (concerniente a información no divulgada en los estados financieros).

### Información comparativa - cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos

**153.** La "información comparativa" se refiere a los importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores. El auditor deberá determinar si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está clasificada correctamente. Para lograr esto, el auditor deberá evaluar si:

- la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada; y
- las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el periodo actual o, en caso de que haya habido modificaciones en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente contabilizados y se han presentado y revelado adecuadamente.

**154.** Si el auditor detecta, durante el periodo actual, una posible incorrección material en la información comparativa, deberá llevar a cabo los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios, dependiendo de las circunstancias para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la existencia de una incorrección material.

**155.** La información comparativa puede tomar la forma de cifras correspondientes a periodos anteriores que se incluyen como parte integral de los estados financieros del periodo actual y cuyo objetivo es ser tenidas en cuenta únicamente en relación con los importes y demás información divulgada en el periodo actual. Cuando se presentan cifras correspondientes a periodos anteriores, la opinión del auditor no deberá hacer referencia a las mismas salvo en las siguientes circunstancias:

- Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió, incluye una con salvedades, una abstención de opinión, o una opinión adversa y si la cuestión que dio origen a la opinión modificada permanece sin resolver, entonces el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa en el informe de auditoría de los estados financieros del periodo actual, modificado con respecto a las cifras correspondientes incluidas en los mismos.
- Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior sobre los cuales se emitió una opinión favorable o no modificada y las cifras correspondientes no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa en el informe de auditoría de los estados financieros del periodo actual.
- Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor deberá declarar en un párrafo sobre otras cuestiones que las cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido auditadas.

El auditor debe considerar estas circunstancias usando el año en curso con fines de comparación y las consideraciones de materialidad para el año actual. Si se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor deberá referirse a cada periodo para el cual se presentan y sobre el que se expresa una opinión de auditoría.

**156.** Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que, previamente, se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión en un párrafo sobre otras cuestiones.

**157.** Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor deberá señalar en un párrafo sobre otras cuestiones que los estados financieros comparativos no están auditados. Ello no exime al auditor de la necesidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos iniciales no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. Una mayor orientación sobre la información comparativa se encuentra en ISSAI 1710.

#### Las responsabilidades del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados

**158.** El auditor debe leer la otra información con el fin de identificar cualquier inconsistencia o error de hecho que sean significativos en los estados financieros auditados. Si al leer dicha información, el auditor identifica tal inconsistencia o error de hecho, deberá determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan ser revisados. La acción que el auditor deba tomar puede incluir modificar la opinión del auditor, notificar a los responsables del gobierno de la entidad o incluir un párrafo de "Otro asunto" en el informe de auditoría.

**159.** Si el auditor identifica una inconsistencia o un error de hecho que sea material y que la dirección se niegue a corregir, el auditor deberá notificarlo a los responsables del gobierno de la entidad. Es posible que los auditores también deban o decidan notificar a otras partes, como el órgano legislativo. Una mayor orientación sobre las responsabilidades del auditor en relación con otros documentos se encuentra en la ISSAI 1720.

#### Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

**160.** El auditor debe pronunciarse sobre la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado al preparar los estados financieros. En una auditoría de estados financieros con fines específicos el auditor debe conocer:

- la finalidad para la cual fueron preparados dichos estados financieros;
- los usuarios a quienes se destina el informe ; y
- las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable dadas las circunstancias y finalidades perseguidas.

**161.** En la planificación y realización de una auditoría de estados financieros con fines específicos el auditor deberá determinar si la aplicación de las ISSAIs requiere alguna consideración especial, dadas las circunstancias del trabajo.

**162.** Al elaborar informes sobre estados financieros con fines específicos, el auditor debe cumplir los mismos requisitos que para los estados financieros con fines generales. El informe de auditoría sobre estados financieros con fines específicos deberá:

- describir la finalidad para la cual fueron preparados los estados financieros; y



- hacer referencia a la responsabilidad de la dirección al determinar qué marco de información financiera es aplicable en presencia de varios marcos susceptibles de ser utilizados.

**163.** El auditor debe incluir un párrafo de énfasis advirtiendo a los usuarios sobre el hecho de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco con fines específicos y que, como resultado, es posible que no sean adecuados para otros fines.

**164.** Una mayor orientación sobre las consideraciones especiales relacionadas con las auditorías de estados financieros preparados de conformidad con marcos con fines específicos se encuentra en la ISSAI 1800.

Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero

**165.** En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, el auditor debe determinar primero si la auditoría es factible. Los principios fundamentales son aplicables a auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, sin importar que el auditor también deba auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad. Si el auditor no audita el conjunto completo de estados financieros, entonces deberá determinar si la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero es conforme con los principios fundamentales establecidos en las ISSAIs-ES.

**166.** El auditor también debe determinar si la aplicación del marco de información financiera dará como resultado una presentación que proporcione una exposición adecuada de la información que permita, a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado financiero o el elemento del mismo, así como el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre dicha información.

**167.** El auditor debe considerar si la forma esperada de opinión es adecuada teniendo en cuenta las circunstancias del trabajo y deberá adaptar su informe si fuese necesario.

**168.** Si el auditor debe emitir un informe sobre un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, y además al mismo tiempo audita el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor deberá emitir una opinión separada para cada trabajo.

**169.** Si la opinión contenida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de una entidad se modifica, o si el informe incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, el auditor deberá determinar el efecto que pudiera tener en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. Cuando se considere adecuado, el auditor deberá modificar la opinión o incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe sobre un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

**170.** Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión con salvedades o abstenerse de dar una opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor no podrá emitir una opinión no modificada o sin salvedades sobre un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. Ello se justifica en que una opinión sin modificaciones o sin salvedades estaría en contradicción con la opinión adversa o la abstención de opinión de los estados financieros en su conjunto. La ISSAI 1805 ofrece orientación y requisitos adicionales para la publicación

de estos informes en combinación con la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros.

Consideraciones relevantes para las auditorías de estados financieros de grupos (incluyendo los estados financieros de la totalidad del gobierno)

**171. Los auditores que deban auditar estados financieros de grupos deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a la información financiera de todos los componentes del grupo y del proceso de consolidación para poder emitir una opinión sobre si los estados financieros de la totalidad del grupo han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.**

**172.** Los principios de la ISSAI-ES 200 son aplicables a todas las auditorías de estados financieros del sector público, ya se trate de componentes individuales del gobierno o del gobierno en su totalidad. En situaciones en las que el auditor debe auditar los estados financieros de un grupo, como por ejemplo las cuentas de todo un gobierno, se aplican consideraciones y requisitos especiales. El auditor que lleva a cabo la auditoría se conoce como auditor de grupo. El auditor de grupo debe establecer una estrategia de auditoría y desarrollar un plan de auditoría para todo el grupo. Los principios para conocer y entender a la entidad incluyen un conocimiento cabal del grupo, sus componentes y sus entornos, incluyendo los controles dentro de todo el grupo, así como el proceso de consolidación. El conocimiento que se obtiene de esta manera debe ser suficiente para confirmar o revisar la identificación inicial de los componentes que pueden ser significativos para los estados financieros del grupo y para valorar los riesgos de incorrección material, ya se deban a fraude o error, en los estados financieros del grupo.

**173.** Los componentes de los estados financieros del grupo pueden incluir, entre otros, agencias, departamentos, corporaciones, fondos, unidades, sociedades públicas, asociaciones y fundaciones. Los componentes se consideran significativos:

- debido a su importancia financiera individual;
- si, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, es posible que aporten riesgos considerables de incorrección material a los estados financieros del grupo;
- si involucran asuntos que son de interés público, como la seguridad nacional, los proyectos sociales o los informes de los ingresos fiscales.

**174.** En el sector público puede ser difícil determinar qué componentes incluir en los estados financieros del grupo. La aplicación del marco de información financiera puede dar por resultado la exclusión de un tipo específico de agencia, departamento, corporación, fondo, sociedad pública o fundación. En tales casos, si el auditor de grupo cree que esta situación podría dar por resultado una presentación engañosa de los estados financieros del grupo, puede considerar, además de su impacto en el informe de auditoría, la necesidad de comunicar el asunto al órgano legislativo.

**175.** En ciertas situaciones el marco de información financiera puede no proporcionar una guía específica para la inclusión o exclusión de un tipo específico de agencia, departamento, corporación, fondo, sociedad pública o fundación en los estados financieros del grupo. En tales casos, el auditor de grupo puede participar en las discusiones entre la dirección del grupo y los componentes para determinar si el tratamiento de un componente en los estados financieros del grupo dará como resultado una imagen fiel. Esta dificultad puede repercutir en el uso del trabajo de los auditores de los distintos componentes. También es posible que la dirección del grupo no esté de acuerdo en incluir a un componente en los estados

financieros del grupo, lo que, a su vez, limitaría la capacidad del auditor de grupo para comunicarse con el auditor de dicho componente y usar su trabajo.

**176.** En el caso de un componente que sea significativo debido a su importancia financiera individual dentro del grupo, el equipo de auditoría del grupo, o un auditor del componente en su nombre, deberá auditar la información financiera del componente usando como valor de la materialidad del componente el establecido por el auditor de grupo. En cuanto a un componente que sea significativo debido a su naturaleza o circunstancias específicas y debido a la posibilidad de que represente riesgos considerables de incorrección material en los estados financieros del grupo, es posible que el equipo de auditoría del grupo, o un auditor del componente en su nombre, no necesiten auditar la información financiera, sino aplicar procedimientos específicos de auditoría relativos a los riesgos significativos identificados. En el caso de los componentes que no son significativos, el equipo de auditoría del grupo deberá llevar a cabo los procedimientos analíticos a nivel de grupo.

**177.** Al desarrollar o adoptar normas de auditoría basadas en, o consistentes con los Principios Fundamentales de Auditoría Financiera, puede resultar útil la guía detallada sobre auditorías de grupo que se encuentra en la ISSAI 1600.

# ISSAI-ES-300: PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA

---

## PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y SU APLICABILIDAD

1. El presente documento tiene por objeto establecer unos principios básicos sobre la naturaleza de la fiscalización operativa, incluyendo los que deben aplicarse para lograr un alto nivel en la realización de los trabajos.
2. Los principios de la fiscalización operativa deben contemplar la necesidad de que el auditor disponga de cierta flexibilidad en el diseño de la misma.
3. Debido a las diferentes condiciones y estructuras de las ICEX, no todas las normas o directrices de fiscalización pueden aplicarse a todos los aspectos de su trabajo. Por lo tanto, las ICEX tienen la opción de desarrollar normas rectoras propias que sean congruentes con los Principios Fundamentales de la Fiscalización Operativa. Si una ICEX decide basar sus normas en dichos Principios Fundamentales, aquellas deben corresponderse con estos, en todos sus aspectos de relevancia.
4. Cuando las normas de fiscalización de una ICEX estén basadas o sean congruentes con los Principios Fundamentales de la Fiscalización Operativa, se puede hacer referencia a estos indicando:

*...Realizamos nuestra fiscalización[s] de conformidad con [las normas] basadas en [o congruentes con] los Principios Fundamentales de la Fiscalización Operativa de las Normas de las ICEX.*

Esta referencia puede ser incluida en el informe de fiscalización.

5. Las ICEX pueden adoptar las Directrices de Fiscalización Operativa) como unas normas rectoras de su función fiscalizadora. Si una ICEX ha adoptado estas directrices, debe cumplir con ellas en todos los aspectos relevantes. La referencia en el informe, en este caso, puede ser:

*...Realizamos nuestra fiscalización[s] operativa[s] de conformidad con las Normas de las ICEX [sobre fiscalización operativa].*

## MARCO PARA LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA

### Definición de la fiscalización operativa

6. Para una ICEX, la fiscalización operativa es una revisión independiente, objetiva y fiable acerca de si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones de la entidad fiscalizada cumplen con los principios de economía, eficiencia y eficacia. Puede extenderse a la posible detección de áreas de mejora.

7. La fiscalización operativa busca brindar nueva información, análisis o perspectivas, y cuando corresponda, recomendaciones de mejora. Las fiscalizaciones operativas consiguen estos objetivos al:

- proporcionar nuevas perspectivas de análisis;
- hacer más accesible la información existente a las diversas partes interesadas;
- proporcionar una conclusión y visión de conjunto independiente y basada en la evidencia de fiscalización;
- proporcionar recomendaciones basadas en un análisis de los hallazgos de fiscalización.

### Economía, eficiencia y eficacia

8. Los principios de economía, eficiencia y eficacia pueden definirse de la siguiente manera:
- Economía: principio de la gestión económico-financiera consistente en alcanzar los objetivos fijados en una organización, programa, proyecto, actividad o función minimizando el coste de los recursos utilizados.
  - Eficiencia: principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos empleados para conseguir aquellos.
  - Eficacia: principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función.

Las fiscalizaciones operativas pueden incluir un análisis de las condiciones necesarias para garantizar que se cumplan los principios de economía, eficiencia y eficacia. Estas condiciones pueden incluir prácticas y procedimientos de buen gobierno para garantizar la idónea gestión de los servicios públicos. Cuando proceda, se tendrán en cuenta las particularidades jurídicas y organizativas de la entidad fiscalizada.

### Objetivos de la fiscalización operativa

9. El objetivo principal de la fiscalización operativa es contribuir, de manera constructiva, a la realización de una gestión sujeta a los principios de economía, eficacia y eficiencia. También contribuye a promover, tanto la transparencia, como la responsabilidad en la gestión.

La fiscalización operativa contribuye a mejorar la conciencia de responsabilidad en la gestión, en la medida en que los informes en los que se plasma, pueden evaluar si las normas jurídicas y las disposiciones reglamentarias son elaboradas y aplicadas eficaz y eficientemente, contribuyendo a prestar el debido servicio a la ciudadanía. La fiscalización operativa no cuestiona las decisiones políticas ni la elaboración del poder legislativo; pero sí examina si han existido deficiencias técnicas en las leyes y los reglamentos, o si su forma de aplicación ha evitado la consecución de los objetivos propuestos.

La fiscalización operativa se centra en áreas de actuación en las que existe mayor posibilidad de efectuar propuestas de mejora, para que los responsables de los entes fiscalizados tomen las medidas apropiadas.

La fiscalización operativa promueve la transparencia al ofrecer al poder legislativo y a la ciudadanía una visión de la administración y los resultados de las diferentes actividades de los entes fiscalizados. Al efectuar una fiscalización operativa, las ICEX tienen libertad de decidir, dentro de sus competencias, qué, cuándo y cómo auditar, sin que deba existir ninguna restricción a la

publicación de los hallazgos obtenidos.

### La aplicabilidad de la ISSAI 300

**10.** Los Principios Fundamentales de la fiscalización operativa proporcionan la base para que las ICEX adopten normas de desarrollo. Estas se formulan teniendo en cuenta los antecedentes institucionales de las ICEX, incluyendo su independencia, exigencias constitucionales y obligaciones éticas, así como los requerimientos establecidos en los Requisitos Previos para el Funcionamiento de las ICEX

**11.** Cuando se efectúen fiscalizaciones operativas, combinadas con otro tipo de fiscalizaciones, que analicen otros aspectos aparte de los que conforman su propia definición, deberán tenerse en cuenta los siguientes puntos:

- Una fiscalización operativa puede ser parte de otra, más extensa, que abarque también aspectos ligados a una fiscalización de seguimiento de recomendaciones, de cumplimiento, de legalidad o financiera.
- En ese caso, se deben observar, en la medida de lo posible, las normas pertinentes a cada uno de los tipos de fiscalización.
- En los casos de conflicto, hay que decidir cuáles son las normas que se deban aplicar de manera prioritaria, teniendo en cuenta que, si lo que se pretende es efectuar una fiscalización operativa, la misma se dirigirá, esencialmente, a verificar el cumplimiento, por el ente fiscalizado, de los principios de economía, eficiencia y eficacia.

### ELEMENTOS DE LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA

**12.** Los elementos de una fiscalización del sector público, (institución de control externo, entidad fiscalizada, destinatarios, materia y criterios), pueden tener distintas características en la fiscalización operativa. En estas fiscalizaciones se deben concretar cada uno de los elementos, para poder realizarlas de manera adecuada.

#### *Las tres partes de la fiscalización operativa*

**13.** Las ICEX tienen la capacidad para seleccionar las materias o ámbitos en los que se llevará a cabo el trabajo de fiscalización, los criterios que se utilizarán, las entidades fiscalizadas y, en consecuencia, quiénes son los responsables y la utilidad de la fiscalización para los destinatarios previstos. Si bien las ICEX pueden realizar recomendaciones, no asumirán, al hacerlo, responsabilidades ajenas a su función de control. Estas fiscalizaciones se suelen realizar por equipos que aporten conocimientos y experiencias diversos y complementarios.

**14.** La responsabilidad de la gestión analizada puede ser compartida por una amplia gama de individuos o entidades, y cada uno lo será de un aspecto diferente en función del objeto y alcance de la fiscalización. Algunos pueden ser responsables de una mala gestión, otros proporcionan información o evidencia para la fiscalización y otros ser los que impulsen los cambios para implantar las recomendaciones derivadas de la fiscalización.

**15.** Los destinatarios previstos del informe de fiscalización, aparte de la entidad fiscalizada, pueden ser los parlamentos, el poder ejecutivo, otras entidades del sector público y el público en general.

### *Materia y criterios de la fiscalización operativa*

**16.** El objeto de una fiscalización operativa no tiene que estar limitado a programas, entidades o fondos específicos, puede también referirse a actividades o situaciones existentes (incluyendo sus causas y consecuencias). Algunos ejemplos podrían ser la prestación de servicios o los efectos de las políticas y regulaciones sobre la administración, los destinatarios y la sociedad. La materia en cuestión se define por el objetivo y se concreta en el alcance de la fiscalización.

**17.** En la fiscalización operativa el auditor puede estar involucrado en el desarrollo o la selección de los criterios adecuados para llevar a cabo la fiscalización. El punto 27 describe los requisitos específicos para ello.

### *Confianza y seguridad en la fiscalización operativa*

**18.** Al igual que en todas las fiscalizaciones, los destinatarios de estos informes desean confiar en su contenido para tomar sus decisiones. Por lo tanto, esperan informes que generen confianza y cuyas conclusiones estén basadas en las evidencias obtenidas. En consecuencia, en este tipo de fiscalizaciones se deben proporcionar observaciones, en todos los casos, basadas en evidencias suficientes y adecuadas, evitando informes inapropiados. Sin embargo, normalmente no se espera que las fiscalizaciones operativas emitan una opinión general sobre economía, eficiencia y eficacia, comparable a la opinión de las fiscalizaciones de estados financieros. Por lo tanto, esto no es una exigencia del marco de ISSA/Is.

**19.** El resultado de la fiscalización operativa debe ser trasladado al informe de manera transparente. Las conclusiones relativas a la economía, eficiencia y eficacia pueden ser incluidas en el informe de diferentes formas, a saber:

- A través de una conclusión general sobre la economía, eficiencia y eficacia, cuando lo permitan los objetivos de la fiscalización, su alcance, la evidencia obtenida y los hallazgos realizados.
- Proporcionando información específica en una serie de puntos, entre ellos, los objetivos de la fiscalización, el alcance, las pruebas realizadas, los criterios utilizados, los hallazgos alcanzados y las conclusiones específicas.

**20.** Los informes de fiscalización sólo deben incluir los hallazgos que estén soportadas por evidencias suficientes y adecuadas. Los informes, a través de sus conclusiones y recomendaciones, deben proporcionar información suficiente para sus destinatarios. Los auditores deben describir de qué manera sus hallazgos han conducido a las conclusiones y, cuando corresponda, a una conclusión general. Esto significa explicar qué procedimientos de fiscalización se han utilizado y por qué, y señalar que todos los aspectos relevantes se han tenido en cuenta para elaborar un informe objetivo.

## PRINCIPIOS DE LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA

### *Principios Generales*

**21.** Los principios generales, desarrollados a continuación, sirven de orientación sobre aquellos aspectos de la fiscalización operativa, que son relevantes en todo el proceso.

- Algunas áreas en las que se aplican estos principios no están recogidas por la ISSAI 100. Éstas se refieren a la selección de las materias sobre las que puede recaer la fiscalización, la identificación

- de objetivos y la definición del alcance y de los criterios de fiscalización.
- En otras áreas, tales como el riesgo de fiscalización, contenido, opinión, control de calidad, materialidad y documentación, los principios generales hacen referencia a los principios de la ISSAI 100 y exponen cómo se aplican específicamente en la fiscalización operativa.
- Por último, algunas áreas, como la ética y la independencia, están incluidas actualmente por la ISSAI 100 y las ISSAIs del nivel 2.

### Objetivo de Fiscalización

**22.** Se debe establecer un objetivo de fiscalización claramente definido que se relacione con los principios de economía, eficiencia y eficacia.

El objetivo de la fiscalización determina la orientación y el diseño del trabajo. Los auditores deben considerar a qué se refiere la fiscalización, qué organizaciones y organismos están involucrados y para quién podrían ser relevantes las conclusiones finales. Los objetivos de la fiscalización se pueden referir a una sola entidad o a un grupo identificable de las mismas, programas o actividades. Muchos objetivos de la fiscalización se pueden enmarcar en un objetivo general de fiscalización, que se puede dividir en otros más precisos. Deben estar relacionados temáticamente, ser complementarios, y ser exhaustivos de manera conjunta al abordar el objetivo general de fiscalización. Todos los objetivos deben estar claramente definidos. La formulación de objetivos es un proceso en el que se especifican y definen de manera reiterada, teniendo en cuenta la información relevante sobre el tema, así como su viabilidad.

### Enfoque de fiscalización

**23.** Los auditores deben escoger un objetivo orientado al resultado, al problema o al sistema, o bien a una combinación de estos, para facilitar un buen diseño de la fiscalización.

La definición del objetivo general de fiscalización es un elemento central. Determina la naturaleza del tipo de examen a realizar. También define el conocimiento, la información y los datos necesarios, así como los procedimientos de fiscalización requeridos para obtenerlos y analizarlos. La fiscalización operativa generalmente sigue uno de estos tres objetivos:

- Un enfoque orientado al sistema, que examina el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión, por ejemplo los sistemas de administración financiera.
- Un enfoque orientado a resultados, que evalúa si los objetivos en términos de resultados o productos han sido alcanzados como se deseaba, o si los programas y servicios se realizan como se esperaba.
- Un enfoque orientado al problema, que examina, verifica y analiza las causas de los problemas particulares o desviaciones de los criterios establecidos.

Los tres enfoques pueden alcanzarse desde una perspectiva de arriba hacia abajo o de abajo hacia arriba. Las fiscalizaciones con una perspectiva de arriba hacia abajo se centran principalmente en las exigencias, intenciones, objetivos y expectativas en los gestores. Una perspectiva de abajo hacia arriba se centra en problemas de importancia real para los ciudadanos y para la sociedad.

### Criterios



**24.** Los auditores deben establecer los criterios adecuados, que se correspondan con los objetivos de la fiscalización y se relacionen con los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Los criterios son las referencias utilizadas para evaluar el objetivo de la fiscalización. Deberán ser razonables y específicos para analizar la economía, la eficiencia y la eficacia de la actividad de la entidad fiscalizada.

Los criterios brindan una base para evaluar la evidencia, desarrollar las observaciones de fiscalización y formular conclusiones sobre los objetivos de la fiscalización. También constituyen un aspecto esencial para el equipo de fiscalización, para la ICEX y para contrastar el resultado con las entidades fiscalizadas.

Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos y deben definir cómo será evaluada la entidad fiscalizada. Los indicadores pueden ser generales o específicos, enfocarse en: qué debe ser de acuerdo a las leyes, regulaciones u objetivos; lo que se espera, de acuerdo a buenos principios, conocimiento científico y buenas prácticas; o lo que podría ser.

Para elaborar los criterios pueden utilizarse diversas fuentes, debiendo ser transparentes en su elección. Los criterios deben ser relevantes y comprensibles para los destinatarios, además de completos, objetivos y adecuados a los fines de la fiscalización.

Los criterios deben ser discutidos con las entidades fiscalizadas; no obstante, la selección de los más adecuados es responsabilidad del auditor. Si bien la definición y comunicación de los criterios en la fase de planificación puede aumentar su confianza y aceptación general en fiscalizaciones que cubran asuntos complejos, no siempre es posible establecerlos previamente; en este caso, serán definidos durante el proceso de fiscalización.

Mientras que para algunos tipos de fiscalización hay criterios establecidos en normas legales y resultan inequívocos, esto no es habitual en el caso de la fiscalización operativa. Los objetivos, el alcance y el enfoque de la fiscalización determinan la relevancia y el tipo de criterios. La confianza de los destinatarios en el contenido de la fiscalización y de sus conclusiones depende, en gran parte, de los criterios. Por ello, es crucial seleccionar criterios fiables y objetivos.

El punto de partida es la desviación conocida o prevista respecto a lo que debería o podría ser. El objetivo principal es, por lo tanto, no solo verificar la desviación respecto de los criterios y sus consecuencias, sino identificar las causas. Este enfoque destaca la importancia de decidir sobre cómo analizar y verificar las causas durante la fase de planificación. Las conclusiones y recomendaciones estarán basadas, principalmente, en el proceso de análisis y confirmación de las causas.

### Riesgo de fiscalización

**25.** Los auditores deben gestionar activamente el riesgo de fiscalización, que es el riesgo de obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindando información desequilibrada o sin dar valor añadido a los destinatarios.

Muchos temas en la fiscalización operativa son complejos y políticamente sensibles. Si bien evitando dichos temas se puede reducir el riesgo de imprecisión y de parcialidad, también se podría limitar la posibilidad de añadir valor.

El riesgo de que una fiscalización no añada valor varía desde no ser capaz de proporcionar nueva información o perspectivas, hasta descuidar factores importantes y, como consecuencia, no ser

capaz de proporcionar a los destinatarios del informe de fiscalización el conocimiento o recomendaciones útiles que puedan hacer una contribución real para mejorar la gestión.

Algunos aspectos importantes del riesgo consisten en no poseer la competencia para llevar a cabo análisis suficientemente amplios o profundos, carecer de acceso a información de calidad, obtener información incorrecta (por ejemplo, debido a un fraude o a prácticas irregulares), no ser capaz de poner todas las observaciones en perspectiva y no recopilar o no abordar los argumentos más relevantes.

Tratar con el riesgo de fiscalización es parte integral de todo el proceso y metodología de la fiscalización operativa. Los documentos de planificación de la fiscalización deben indicar los riesgos posibles o conocidos del trabajo de fiscalización previsto y mostrar cómo se deben manejar.

### Comunicación

**26.** Los auditores deben mantener una comunicación eficaz y apropiada con las entidades fiscalizadas y las partes interesadas relevantes durante todo el proceso de fiscalización y definir el contenido, el proceso y los destinatarios de la comunicación para cada fiscalización.

Existen diversas razones por las que la planificación de la comunicación con las entidades fiscalizadas y las partes interesadas es de particular importancia en las fiscalizaciones operativas:

- Dado que las fiscalizaciones operativas no se realizan normalmente con una periodicidad regular (por ejemplo, de manera anual) en las mismas entidades fiscalizadas, los canales de comunicación podrían no existir. Puede haber contactos con el poder legislativo y órganos de gobierno, así como con otros grupos (tales como comunidades académicas y de negocios, u organizaciones de la sociedad civil) con los que no se ha colaborado con anterioridad.
- Con frecuencia, no hay criterios predefinidos (como un marco de emisión de información financiera), y por lo tanto, en ocasiones, puede ser conveniente un intercambio de opiniones con la entidad fiscalizada.
- La necesidad de contar con informes objetivos implica un esfuerzo activo por obtener los puntos de vista de las distintas partes interesadas.

Los auditores deben identificar a las partes responsables y a otras partes interesadas clave y tomar la iniciativa para establecer una comunicación eficaz en ambas direcciones. Con una buena comunicación, los auditores pueden mejorar el acceso a fuentes de información, datos y opiniones de la entidad fiscalizada. Utilizar canales de comunicación para explicar el propósito de la fiscalización operativa a las partes interesadas también aumenta la probabilidad de que las recomendaciones de la fiscalización se pongan en práctica. Por lo tanto, los auditores deben tratar de mantener buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas, promover un flujo libre y abierto de información en la medida en que así lo permitan los requisitos de confidencialidad y llevar a cabo las discusiones en un ambiente de respeto mutuo y entendimiento de las respectivas funciones y responsabilidades. Sin embargo, se debe vigilar que la comunicación con las partes interesadas no ponga en peligro la independencia y la imparcialidad de la ICEX.

Los auditores deben informar a las entidades fiscalizadas de los aspectos clave de la fiscalización, incluyendo los objetivos y alcance. Por lo general, se comunicará a la entidad fiscalizada el acuerdo de inicio de las actuaciones. Los auditores deben mantener la comunicación con las

entidades durante todo el proceso de fiscalización a medida que se evalúan las diferentes observaciones, argumentaciones y perspectivas.

Las entidades fiscalizadas deben tener la oportunidad de efectuar comentarios sobre las observaciones, conclusiones y recomendaciones de fiscalización antes de que la ICEX emita el informe. Cualquier desacuerdo debe ser analizado y se deben corregir los errores de hecho. Todos los cambios efectuados deben ser registrados en los papeles de trabajo, de manera que queden documentados los cambios en el borrador del informe de fiscalización, o las razones para no efectuarlos.

**27.** El equipo auditor debe tener la competencia profesional necesaria para llevar a cabo la fiscalización. Ello incluye un buen conocimiento de la fiscalización, del diseño de pruebas, de los métodos aplicados en las ciencias sociales, y de las técnicas de investigación o de evaluación.

En la fiscalización operativa se pueden requerir conocimientos específicos (técnicas y métodos de evaluación aplicados en las ciencias sociales, capacidad analítica, creatividad y receptividad). Los auditores deben tener un buen conocimiento de las entidades fiscalizadas, programas y funciones. Ello asegura que sean seleccionadas las áreas correctas para la fiscalización y que los auditores puedan llevar a cabo con eficacia revisiones de los programas y actividades de los entes fiscalizados.

Para cada fiscalización operativa los auditores deben tener pleno conocimiento de las medidas que constituyen el objeto de la fiscalización, así como de las causas de fondo relevantes y de las posibles consecuencias. Este conocimiento, con frecuencia, debe ser adquirido o desarrollado específicamente para el trabajo de fiscalización. Las fiscalizaciones operativas a menudo implican un proceso de aprendizaje y de desarrollo de la metodología como parte de la propia fiscalización. Así, el aprendizaje y la formación en el trabajo deben ser posibles para los auditores, quienes deben estar sometidos a un proceso de formación profesional continua.

En ocasiones, se pueden contratar expertos externos para complementar el conocimiento del equipo de fiscalización. Los auditores deben evaluar si, y en qué áreas, se requiere de un experto externo y tomar las medidas necesarias.

### *Juicio y escepticismo profesional*

**28.** Los auditores deben ejercer el escepticismo profesional, ser críticos, receptivos y estar dispuestos a innovar.

Es esencial que los auditores ejerzan el escepticismo profesional, sean críticos, manteniendo una distancia objetiva con la información proporcionada. Se espera que los auditores realicen evaluaciones racionales y eviten juicios subjetivos propios y ajenos.

Al mismo tiempo, deben ser receptivos a las opiniones y argumentos de la entidad fiscalizada para evitar errores.

Los auditores deben examinar las cuestiones desde diversas perspectivas y mantener una actitud objetiva y abierta a diferentes puntos de vista y argumentos. Si no lo hacen así, pueden ignorar importantes argumentos o evidencias relevantes.

Se debe mantener un alto nivel de profesionalidad durante todo el proceso de fiscalización, desde la selección del tema y planificación de la fiscalización, hasta la presentación de informes. Es importante que los auditores trabajen sistemáticamente, con la debida profesionalidad y

objetividad, y con la supervisión adecuada

### Control de calidad

**29.** Los auditores deben aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad, garantizando que se cumplan los requisitos aplicables y poniendo el énfasis en informes apropiados, objetivos y justos, que añadan valor y respondan a los objetivos de la fiscalización.

En la realización de las fiscalizaciones operativas deben abordarse las siguientes cuestiones:

La fiscalización operativa es un proceso en el que el equipo de fiscalización reúne una gran cantidad de información y ejerce un alto grado de valoración sobre los temas analizados. La creación de un ambiente de trabajo de confianza mutua y responsabilidad, y de prestar apoyo a los equipos de fiscalización, constituye parte de la gestión de la calidad. Ello puede implicar la aplicación de procedimientos de control de calidad que sean relevantes y fáciles de gestionar, y garantizar que los auditores estén abiertos a los resultados recibidos del control de calidad. Si existe una diferencia de opinión entre los supervisores y el equipo de fiscalización, se deben tomar las medidas adecuadas para asegurar que se preste la atención necesaria a la perspectiva del equipo de fiscalización y que los criterios generales de la ICEX sean consistentes.

### Materialidad

**30.** Los auditores deben considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de fiscalización. Se deben tener en cuenta no solo los aspectos financieros, sino también los aspectos sociales y de oportunidad de la materia fiscalizada.

La materialidad puede ser entendida como la importancia relativa de un tema en el contexto en el que está siendo considerado. Debe tenerse en cuenta si las deficiencias halladas en un área determinada pueden influir en otras actividades dentro de la entidad fiscalizada. Un asunto se estimará material cuando sea considerado de particular importancia y cuando las propuestas de mejora tengan una relevancia significativa.

En la fiscalización operativa, la materialidad en valor monetario puede ser, aunque no necesariamente, una preocupación primordial. Al definir la materialidad, el auditor debe considerar también lo que es socialmente significativo, y tener en cuenta que esta apreciación puede variar con el tiempo.

La materialidad afecta a todos los aspectos de las fiscalizaciones operativas, tales como la selección de los temas, la definición de los criterios, la evaluación de la evidencia y la documentación y la gestión de los riesgos de emitir conclusiones de poca relevancia.

### Documentación

**31.** Los auditores deben documentar la fiscalización de acuerdo con las circunstancias particulares de la misma. La información debe ser lo suficientemente completa y detallada para permitir a un auditor experimentado, sin conexión previa con la fiscalización, determinar posteriormente qué trabajo se realizó para llegar a las observaciones, conclusiones y recomendaciones.

Los auditores deben mantener un registro documental adecuado de la preparación, los procedimientos y los hallazgos de cada fiscalización.

- En la fiscalización operativa, el informe contiene conclusiones y recomendaciones y, además, describe el marco, la perspectiva y el proceso seguido para llegar a las conclusiones.
- La documentación no solo debe confirmar la veracidad de los hechos, sino también asegurar que el informe presente una evaluación equilibrada, justa y completa.
- El propósito del informe en una fiscalización operativa con frecuencia es inducir a las entidades fiscalizadas a tener en cuenta las recomendaciones de la ICEX.

### *Principios relacionados con el proceso de fiscalización*

**32.** La fiscalización operativa comprende las siguientes etapas principales:

- Planificación: selección de temas, estudio preliminar y diseño de la fiscalización;
- Ejecución de trabajo: recabar y analizar datos e información;
- Elaboración del informe: presentar los resultados de la fiscalización, esto es: las respuestas a las preguntas, las observaciones, las conclusiones y las recomendaciones a los destinatarios;
- Seguimiento, es decir, comprobar si las recomendaciones realizadas han sido adoptadas por las entidades sometidas a control y se han solventado las incidencias puestas de manifiesto en la fiscalización.

Estas fases pueden ser reiterativas. Por ejemplo, nuevas perspectivas de las etapas del proceso fiscalizador pueden requerir cambios en la planificación y en elementos importantes de la elaboración de los informes (por ejemplo, la formulación de conclusiones), pueden ser diseñados e incluso completados durante las etapas del proceso.

### *Planificación*

#### Selección de temas

**33.** Los auditores deben seleccionar los temas objeto de la fiscalización a través del proceso de planificación estratégica de la ICEX, mediante el análisis de temas potenciales y la realización de comprobaciones para identificar los riesgos y problemas.

Determinar qué fiscalizaciones se llevarán a cabo generalmente se asume como parte del proceso de planificación estratégica de la ICEX. En su caso, los auditores deben contribuir a este proceso en sus respectivos campos de especialización. Pueden utilizar conocimientos de fiscalizaciones anteriores y la información del proceso de planificación estratégica puede ser importante para el trabajo posterior del auditor.

En este proceso, los auditores deben considerar que los temas han de ser lo suficientemente significativos, así como fiscalizables y congruentes con el mandato de la ICEX. El proceso de selección de los temas debe tratar de maximizar el impacto esperado de la fiscalización, teniendo en cuenta las capacidades de fiscalización (por ejemplo, recursos humanos y habilidades profesionales).

Las técnicas formales para preparar el proceso de planificación estratégica, como el análisis de riesgos o las evaluaciones de problemas, pueden ayudar a estructurar el mismo, pero necesitan

ser complementadas por el juicio profesional para evitar evaluaciones unilaterales o parciales.

### Diseño de la fiscalización

**34.** Los auditores deben planificar la fiscalización de manera que contribuya a que esta sea de alta calidad, y que se lleve a cabo de una forma económica, eficiente, eficaz, de manera oportuna y de acuerdo con los principios de buena gestión.

Al planificar la fiscalización es importante considerar:

- El conocimiento previo y la información requerida de las entidades fiscalizadas, de manera que permita realizar una evaluación del problema y del riesgo, así como las posibles fuentes de evidencia, la viabilidad y la importancia del área considerada para la fiscalización;
- Los objetivos, preguntas, criterios, temas y metodología (incluyendo las técnicas para la obtención de evidencia y para la realización del análisis de la fiscalización).
- Las actuaciones necesarias, las necesidades de personal y habilidades (incluyendo la independencia del equipo de fiscalización, los recursos humanos y la cualificación que deben poseer los auditores externos), el coste estimado de la fiscalización, los plazos e hitos clave del proyecto y los principales puntos de control de la fiscalización.

#### A. Conocimiento de la materia fiscalizada

Para asegurar una adecuada planificación, los auditores deben adquirir el suficiente conocimiento de la materia en cuestión. La fiscalización operativa requiere, por lo general, que el conocimiento específico, sustantivo y metodológico de la fiscalización se adquiera antes de la realización de la misma ("estudio previo").

#### B. Diseño de los procedimientos de fiscalización

Al planificar la fiscalización, el auditor debe diseñar los procedimientos que se utilizarán para recabar evidencia suficiente y apropiada. Esta actuación puede ser abordada en diversas fases: definir el diseño general de la fiscalización (qué preguntas hacer, por ejemplo, en un proceso explicativo / descriptivo / evaluativo); determinar el nivel de observación (por ejemplo, examinar un proceso o archivos individuales); metodología (por ejemplo, análisis completo o de una muestra); técnicas de obtención de datos específicos (por ejemplo, entrevista o grupo de enfoque). Los métodos de obtención de datos y las técnicas de muestreo deben ser elegidos cuidadosamente. La fase de planificación también debe incluir el trabajo de análisis preliminar dirigido a la obtención de información previa, simulando varios diseños de fiscalización y verificando si los datos necesarios están disponibles. Ello hace que sea más fácil seleccionar el método más apropiado.

#### C. Conocimiento por la dirección del diseño y alcance de la fiscalización

Los órganos superiores de las ICEX y los Directores de los trabajos, así como el equipo de fiscalización, deben ser plenamente conscientes del diseño general de la misma y lo que este implica. Las decisiones sobre el diseño general y sus consecuencias, en términos de recursos, a menudo implican a los órganos superiores de las ICEX, que pueden asegurarse de la existencia de los recursos y capacidades para abordar los objetivos y las preguntas de la fiscalización.

#### D. Flexibilidad en la planificación

La planificación debe ser lo suficientemente flexible para que los auditores se puedan beneficiar de los distintos puntos de vista obtenidos durante el curso de la fiscalización. Los métodos escogidos deben ser aquellos que permitan obtener los datos de manera eficaz y eficiente. Mientras el objetivo de los auditores es adoptar las mejores prácticas, razones de oportunidad, como la disponibilidad de los datos, pueden limitar la elección de métodos. Por esta razón, los procedimientos de fiscalización operativa no deben estar excesivamente normalizados. Un excesivo nivel de detalle puede afectar a la flexibilidad, al juicio profesional y a los altos niveles de capacitación analítica requeridos en una fiscalización operativa. En aquellos casos donde, por ejemplo, la fiscalización requiera que los datos se recopilen de muy diferentes ámbitos o áreas, o en que la misma se lleve a cabo por un gran número de auditores, puede ser necesario contar con un plan de fiscalización más detallado, en el que las preguntas y los procedimientos de fiscalización se determinen de forma explícita.

#### E. Evaluación del riesgo de fraude

Al planificar una fiscalización, los auditores deben evaluar el riesgo de existencia de fraudes. Si este es de importancia significativa dentro del contexto de los objetivos de la misma, los auditores han de comprobar los sistemas relevantes de control interno y examinar si hay signos de irregularidades que dificulten la gestión. También deben determinar si las entidades fiscalizadas han realizado las actuaciones necesarias para implementar las recomendaciones de fiscalizaciones previas u otras revisiones que sean de relevancia para los objetivos de la misma.

#### F. Contacto con los interesados

Por último, los auditores deben buscar tener contacto con las partes interesadas, incluyendo peritos u otros expertos en el campo, con el fin de obtener el conocimiento adecuado en relación, por ejemplo, con buenas o mejores prácticas. El objetivo general en la fase de planificación es decidir, mediante la adquisición de conocimiento, y teniendo en cuenta una variedad de estrategias, cómo llevar a cabo la fiscalización de la mejor forma posible.

### *Ejecución del trabajo*

#### Evidencias, observaciones y conclusiones

**35.** Los auditores deben obtener evidencias que sean suficientes y adecuadas para establecer las observaciones, formular conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de fiscalización, y emitir recomendaciones.

Todos los resultados y las conclusiones de la fiscalización deben estar sustentados por evidencias suficientes y adecuadas. Todos los argumentos pertinentes, las ventajas y desventajas, y diferentes perspectivas deben ser considerados antes de elaborar conclusiones.

En la fiscalización operativa de enfoque la naturaleza de la evidencia necesaria para llegar a las conclusiones es determinada por el tema, el objetivo y las preguntas.

El auditor debe evaluar la evidencia con el fin de obtener las observaciones pertinentes y debe aplicar su juicio profesional para llegar a una conclusión. Los hallazgos y conclusiones son el resultado del análisis en respuesta a los objetivos de la fiscalización. Estos deben dar respuesta a las preguntas formuladas.

Las conclusiones pueden estar basadas en evidencias cuantitativas obtenidas al usar métodos científicos o técnicas de muestreo. La formulación de las conclusiones puede necesitar de

importantes razonamientos e interpretaciones con el fin de responder a las preguntas, debido al hecho de que la evidencia puede basarse en alguna inferencia ("lleva a la conclusión de que...") en vez de concluyente ("correcto/incorrecto").

La fiscalización operativa implica una serie de procesos de análisis que evolucionan gradualmente a través de la interacción mutua, dando pie a las preguntas y métodos empleados para desarrollar el trabajo en profundidad y con la debida calidad. Ello puede implicar la combinación y comparación de datos de diferentes fuentes, la formulación de conclusiones preliminares y la compilación de hallazgos con el fin de construir hipótesis que se puedan contrastar, si es necesario, con datos adicionales. Todo el procedimiento fiscalizador está estrechamente vinculado con el proceso de elaboración del informe, el cual puede contemplarse como una parte esencial del proceso analítico que culmina en las respuestas a las preguntas.

## *Elaboración de Informes*

### Contenido del informe

**36.** Los auditores deben esforzarse por proporcionar informes de fiscalización que sean completos, convincentes, oportunos, de fácil lectura e imparciales.

Para ser completo, un informe debe incluir toda la información necesaria para la consecución de un objetivo, siendo lo suficientemente detallado para proporcionar una comprensión de la materia en cuestión y las observaciones y conclusiones.

Para ser convincente, debe estar estructurado lógicamente y presentar una clara relación entre el objetivo, los criterios, las observaciones, las conclusiones y las recomendaciones. Deben recogerse todos los argumentos relevantes.

En una fiscalización operativa los auditores informan sobre sus observaciones respecto a la economía y eficiencia con la que los recursos son adquiridos y usados, y la eficacia con la que los objetivos se cumplen. Los informes pueden variar considerablemente en alcance y naturaleza, por ejemplo, evaluando si los recursos se aplican de manera adecuada, valorando el impacto de los programas y políticas públicas, y recomendando cambios para obtener mejoras.

El informe debe incluir información acerca del objetivo de la fiscalización, las preguntas y sus respuestas, temas, criterios, metodología, fuentes de información, algunas limitaciones de los datos utilizados, y las observaciones realizadas.

El informe debe recoger los resultados de las preguntas planteadas durante la fiscalización o dar cumplida cuenta de por qué no fueron contestadas adecuadamente. Como alternativa, los auditores deben considerar la posibilidad de reformular las preguntas para ajustarse a la evidencia obtenida. Los hallazgos se deben poner en perspectiva, debiendo garantizarse la congruencia entre los objetivos, las preguntas, los resultados y las conclusiones. El informe debe explicar por qué y cómo los problemas señalados en las observaciones afectan a la gestión, con el fin de alentar a la entidad fiscalizada o informar a los destinatarios para que, los legitimados para ello, pongan en marcha medidas correctoras. Debe, en su caso, incluir recomendaciones para mejorar la gestión.

El informe debe ser tan claro y conciso como lo permita la materia en cuestión y ser redactado en un lenguaje claro. En general, debe ser constructivo y contribuir a un mejor conocimiento, destacando cualquier mejora necesaria.

### Recomendaciones



**37.** En caso de considerarse procedente, y siempre que el mandato dado a la ICEX lo permita, los auditores deben tratar de proporcionar recomendaciones constructivas que puedan contribuir significativamente a solventar las debilidades o deficiencias constatadas por la fiscalización.

Las recomendaciones han de estar bien fundamentadas y deben añadir valor. Asimismo, deben abordar las causas de las deficiencias y de las debilidades. Han de ser redactadas de tal manera que eviten obviedades o que se modifiquen las conclusiones de la fiscalización; y no deben inmiscuirse en las competencias propias de la entidad fiscalizada. Debe estar claro qué se plantea en cada recomendación y quién es el responsable de tomar cualquier iniciativa. Las recomendaciones tienen que ser prácticas y estar dirigidas a las entidades que tengan la responsabilidad y la competencia de aplicarlas.

Las recomendaciones deben ser claras y ser presentadas de una manera lógica y racional. Deben estar vinculadas a los objetivos, las observaciones y las conclusiones de la fiscalización. Junto con el texto completo del informe, deben convencer al lector de que mejoran significativamente la gestión de las actuaciones y programas, por ejemplo, mediante la reducción de costes, la simplificación en la administración de los servicios, el incremento de la calidad y el volumen de los mismos, o la mejora de la eficacia y los beneficios para la ciudadanía.

#### Distribución de los informes

**38.** Los auditores deben tratar de hacer sus informes ampliamente accesibles de acuerdo con el mandato de las ICEX

Los auditores deben tener en cuenta que una amplia difusión de los informes de fiscalización puede aumentar la credibilidad de la función fiscalizadora. Por lo tanto, los informes deben ser distribuidos a las entidades fiscalizadas, al Parlamento y, en su caso, hacerlos accesibles al público en general, directamente y a través de los medios de comunicación.

#### *Seguimiento de actividades*

**39.** Los auditores deberán llevar a cabo el seguimiento de los resultados de las fiscalizaciones y recomendaciones realizadas. El seguimiento debe ser efectuado adecuadamente con el fin de determinar y evaluar el impacto que han tenido las medidas adoptadas.

Debe incluir el análisis que realicen los auditores respecto de las acciones correctoras adoptadas por la entidad fiscalizada, con base en los resultados de las fiscalizaciones operativas. Es una actividad independiente que aumenta el valor del proceso de fiscalización mediante el fortalecimiento del impacto de la misma, y la definición de las bases para mejorar un posible trabajo de fiscalización futuro. También alienta a las entidades fiscalizadas y a otros destinatarios de los informes a tener en cuenta lo manifestado en los mismos, y proporciona a los auditores conocimientos útiles e indicadores de gestión. El seguimiento no se limita a la aplicación de las recomendaciones, sino que se dirige a comprobar si la entidad fiscalizada ha tomado las medidas adecuadas para solventar las deficiencias detectadas y las ha corregido tras un periodo razonable de tiempo.

Al llevar a cabo el seguimiento de un informe de fiscalización, el auditor debe concentrarse en las conclusiones y recomendaciones que sigan siendo relevantes en el momento de realizar el seguimiento y adoptar un enfoque imparcial e independiente.

El seguimiento de los resultados puede efectuarse mediante la realización de informes individuales o elaborando uno de carácter general. Este puede incluir un análisis de diferentes fiscalizaciones efectuadas. El seguimiento puede contribuir a una mejor comprensión del valor añadido por la

fiscalización operativa en un determinado período de tiempo.

## ISSAI-ES 400

# PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA FISCALIZACIÓN DE CUMPLIMIENTO

---

## FINALIDAD Y ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA FISCALIZACIÓN DE CUMPLIMIENTO

1. La finalidad de las *ISSAI-ES* sobre fiscalización de cumplimiento<sup>1</sup> es proporcionar un conjunto integrado de principios, normas y directrices para llevar a cabo fiscalizaciones de cumplimiento, cualquiera que sea su objeto (cuantitativo o cualitativo) o alcance, pudiendo abordarse a través de diferentes enfoques de auditoría y formatos de informes.

2. La ISSAI-ES 400 proporciona a las Instituciones de Control Externo (en adelante, ICEX) las bases para adoptar o desarrollar las normas y directrices para la fiscalización de cumplimiento. Los principios de la ISSAI-ES 400 pueden utilizarse de tres formas:

- Como base para el desarrollo de nuevas normas;
- Como base para la adopción de normas nacionales coherentes con los principios de la ISSAI-ES 400;
- Como base para la adopción de las Directrices de Fiscalización de Cumplimiento como normas directamente aplicables.

3. Las ICEX sólo deben hacer referencia a los Principios Fundamentales de la Fiscalización de Cumplimiento en sus informes siempre y cuando las normas que hayan desarrollado o adoptado cumplan plenamente con todos los principios relevantes de la ISSAI-ES 400. En ningún caso, los principios están por encima de las normas legales y reglamentarias nacionales.

4. Dado que las Directrices para la Fiscalización de Cumplimiento (ISSAIs 4000-4999) han sido desarrolladas para reflejar las mejores prácticas, es aconsejable que las ICEX traten de adoptarlas en su totalidad como sus normas rectoras. La INTOSAI reconoce que, en algunos supuestos, esto puede no ser posible debido a la ausencia de estructuras administrativas básicas o porque el ordenamiento jurídico no establece las premisas para realizar fiscalizaciones de conformidad con estas Directrices. En estos casos, las ICEX tienen la opción de desarrollar nuevas normas basadas en los Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento o adoptar normas nacionales coherentes con dichos Principios.

5. Cuando las normas de auditoría de la ICEX estén de acuerdo con los Principios Fundamentales de Fiscalización de las ICEX, se puede hacer referencia a los mismos en los informes manifestando lo siguiente:

*...Realizamos nuestra fiscalización de conformidad con [las normas] basadas en [o acordes con] los Principios Fundamentales de la Auditoría (ISSAI-ES 100 – 400) de las Instituciones de Control Externo.*

---

<sup>1</sup> ISSAI 400 e ISSAIs 4000-4999.

6. En algunos casos, las ICEX pueden adoptar las Directrices para las Fiscalizaciones de Cumplimiento como normas directamente aplicables. En este caso, se puede hacer referencia a ello manifestando lo siguiente.

*...Realizamos nuestra fiscalización de [cumplimiento] de conformidad con [las normas] basadas en [o acordes con] los Principios Fundamentales de la Fiscalización de Cumplimiento (ISSAI-ES 400) de las Instituciones de Control Externo.*

La referencia se puede incluir en el informe de fiscalización o puede ser expresada por la ICEX de forma más general, aplicable a varios trabajos de fiscalización.

Dependiendo de las competencias que tengan asignadas, las ICEX pueden realizar fiscalizaciones combinadas incorporando aspectos financieros, de cumplimiento y/o de gestión. En tales casos, es necesario cumplir con las normas fundamentales para cada tipo de fiscalización. El texto anterior puede incorporar también referencias similares a las ISSAI-ES 200 y 300, que aluden a las directrices para fiscalizaciones financieras y de gestión respectivamente.

7. La ISSAI-ES 100 – Principios Fundamentales de Fiscalización del Sector Público proporciona mayor información sobre la aplicabilidad conferida a los Principios Fundamentales de las Instituciones de Control Externo.

8. Cuando las Directrices Generales de Fiscalización (ISSAIs 1000-4999) se utilicen como normas rectoras para una fiscalización de cumplimiento que se realiza junto con una fiscalización de estados financieros, los auditores del sector público deben respetar tanto a las Directrices de la Fiscalización de Cumplimiento (ISSAIs 4000-4999) como de las Directrices de la Fiscalización Financiera (ISSAIs 1000-2999)<sup>2</sup>.

## **MARCO PARA LA FISCALIZACIÓN DE CUMPLIMIENTO**

### Objetivo de la fiscalización de cumplimiento

9. La fiscalización de cumplimiento es una verificación independiente para determinar si un asunto cumple con las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimiento aplicables identificadas como marco legal. Las fiscalizaciones de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las normas que rigen a la entidad auditada.

10. El objetivo de la fiscalización de cumplimiento del sector público es verificar si las actividades de las entidades públicas cumplen con la normativa aplicable, emitiendo como resultado el correspondiente informe. Los informes pueden variar entre opiniones breves normalizadas y diferentes formatos de conclusiones, presentados de manera extensa o breve. La fiscalización de cumplimiento puede tratar sobre la regularidad (cumplimiento de la normativa vigente) o con la ética (observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y de los principios éticos y de comportamiento recogidos en el código de conducta de los funcionarios públicos).

11. La fiscalización de cumplimiento también puede llevar a que las ICEX con funciones jurisdiccionales emitan resoluciones sobre aquellos responsables de la administración de los fondos públicos. Las ICEX están obligadas a remitir a las autoridades judiciales, información

---

<sup>2</sup> Actualmente ISSAIs 1000 –1810.

sobre los hechos que puedan ser constitutivos de delito, pudiendo ampliar el objetivo y alcance de la fiscalización si se considera necesario.

### Características de la fiscalización de cumplimiento

**12.** La fiscalización de cumplimiento podrá tener un objeto más o menos amplio y proporcionará un grado de seguridad razonable o limitada, en función de los objetivos definidos, los procedimientos de obtención de evidencia y el formato de informe.

**13.** Las fiscalizaciones de cumplimiento forman parte de las competencias atribuidas a las ICEX. Las disposiciones normativas son el medio a través del que el poder legislativo ejerce el control sobre los ingresos y gastos públicos.

**14.** Las entidades públicas y sus funcionarios son responsables de garantizar los principios de transparencia, rendición de cuentas y **buena gestión** de los fondos públicos.

La fiscalización de cumplimiento promueve la **transparencia** mediante la presentación de informes independientes sobre si la gestión de los recursos públicos se ha desarrollado de conformidad con las normas y disposiciones vigentes. Contribuirá a mejorar la **rendición de cuentas** al informar sobre las desviaciones e incumplimientos de las disposiciones vigentes, permitiendo la adopción de medidas correctoras. Promueve la **buena gestión**, mediante la identificación de las debilidades y desviaciones respecto a la normativa aplicable. La fiscalización de cumplimiento contribuye a mejorar la transparencia, la rendición de cuentas y la buena gestión en el sector público al valorar el riesgo de fraude y corrupción cuando define los objetivos de la auditoría.

**15.** Dependiendo de la estructura organizativa del sector público y de las competencias asignadas a las ICEX, la fiscalización de cumplimiento puede abarcar distintos niveles de gobierno: central, autonómico y local. En las fiscalizaciones sobre los ingresos o gastos públicos, la fiscalización podrá recaer en aquellos sujetos involucrados en la gestión de los bienes públicos o de los servicios públicos o sobre los beneficiarios de ayudas o subvenciones.

**16.** Si la ICEX ostenta funciones jurisdiccionales, los responsables de la gestión de los fondos públicos, además de la obligación de rendir cuentas, quedan sometidos a su jurisdicción, lo que puede implicar el establecimiento de requerimientos adicionales para los auditores.

### Diferentes perspectivas de la fiscalización de cumplimiento

**17.** La fiscalización de cumplimiento puede formar parte de una auditoría más amplia que incluya otros aspectos por lo que puede combinarse con otros tipos de fiscalización:

- Fiscalización de regularidad que persiga los objetivos de cumplimiento y financiera (véase la ISSAI 4200 para mayor información), o
- Fiscalización de cumplimiento independiente de la fiscalización de estados financieros (véase la ISSAI 4100), o
- Fiscalización conjunta de cumplimiento y operativa

### Fiscalización de cumplimiento en relación con la fiscalización de estados financieros

**18.** Se requiere un examen más riguroso de la ejecución presupuestaria cuando se realiza una fiscalización de regularidad que integra la fiscalización de estados financieros y la de cumplimiento.

**19.** Las disposiciones normativas son importantes tanto en la fiscalización de cumplimiento como en la de estados financieros. Las disposiciones normativas que se apliquen en cada campo dependerán del objetivo de la fiscalización. La fiscalización de cumplimiento tiene por finalidad verificar si la gestión económico financiera de la entidad o la actividad cumple con las disposiciones aplicables identificadas como marco legal y se centra en la obtención de evidencia suficiente y adecuada relacionada con el cumplimiento de dicho marco legal. La fiscalización de estados financieros tiene por objeto emitir una opinión sobre si los estados financieros de la entidad en cuestión se prepararon de conformidad con un marco normativo de información financiera aceptable y obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, relacionada con las normas que tienen un efecto directo y significativo sobre dichos estados financieros. Mientras que en la auditoría de estados financieros sólo son relevantes aquellas normas que tienen un efecto directo y significativo sobre los estados financieros, en la auditoría de cumplimiento cualquier disposición o normativa relacionada con la materia auditada puede ser significativa para la auditoría.

**20.** La ISSAI 4200 recoge las directrices para la realización de la auditoría de cumplimiento en combinación con la auditoría de estados financieros. Estas directrices deben leerse junto con las Directrices Generales de Auditoría Financiera (ISSAI/s 1000–2999).

### Fiscalización de cumplimiento realizada por separado

**21.** Las fiscalizaciones de cumplimiento podrán planificarse, ejecutarse y recogerse en informes independientes de las fiscalizaciones de estados financieros y operativas. La ISSAI 4100 provee una guía para estos casos. Las fiscalizaciones de cumplimiento pueden realizarse de manera independiente, de forma regular o ad hoc, constituyendo fiscalizaciones concretas y claramente definidas, cada una de ellas, sobre una materia específica.

### Fiscalización de cumplimiento en combinación con la Fiscalización operativa o de gestión

**22.** Cuando la fiscalización de cumplimiento forma parte de una fiscalización operativa, la verificación del cumplimiento se referirá a los principios de economía, eficiencia y eficacia. La falta de cumplimiento puede ser la causa, la consecuencia o la explicación del estado de las actividades sujetas a la fiscalización operativa. En las fiscalizaciones combinadas de este tipo, los auditores deben hacer uso de su juicio profesional para decidir si el objetivo de la fiscalización debe centrarse en el cumplimiento de la legalidad o en los aspectos propios de la auditoría operativa, y si se deben aplicar las ISSAI-ES sobre auditoría operativa, de cumplimiento, o ambas.

## **ELEMENTOS DE LA FISCALIZACION DE CUMPLIMIENTO**

**23.** Los elementos de la fiscalización del sector público se describen en la ISSAI-ES 100. Esta sección señala elementos adicionales y los aspectos más significativos de la fiscalización de cumplimiento que deberán ser identificados por el auditor antes de iniciar la fiscalización.

## Normativa y criterios objetivos

24. Las disposiciones normativas son el elemento más importante de la fiscalización de cumplimiento, ya que la estructura y contenido de las normas conforman los criterios objetivos de la auditoría y, por lo tanto, son la base para la ejecución de los trabajos de fiscalización

25. Las disposiciones normativas pueden incluir normas de rango variado que regulan la buena gestión financiera del sector público y la conducta de los funcionarios públicos.

26. Debido a la diversidad de normas aplicables, podrían existir disposiciones sujetas a interpretaciones contradictorias. Además, las normas de desarrollo pueden no ser coherentes con los requerimientos o límites de la legislación básica o incluso pueden existir lagunas legislativas. Como resultado, para evaluar el cumplimiento respecto a lo dispuesto en las normas aplicables en el sector público, es necesario tener conocimiento suficiente de su estructura y contenido a la hora de determinar los objetivos de la fiscalización.

27. El auditor identifica los objetivos basándose en las principales normas aplicables. Los criterios son los puntos de referencia o parámetros con los que se contrasta el objeto de la fiscalización de manera coherente y razonable. Para que sean adecuados, los criterios de la fiscalización de cumplimiento deben ser relevantes, independientes, completos, objetivos, comprensibles, comparables, aceptables y accesibles. Sin el marco de referencia que proveen los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretación individual y posibles malentendidos.

28. La fiscalización de cumplimiento generalmente implica la verificación de la actividad económico-financiera del ente fiscalizado de acuerdo con la legislación aplicable.

## Ámbito objetivo de la fiscalización o Alcance

29. El ámbito objetivo de la fiscalización de cumplimiento puede referirse a actividades, operaciones financieras u otra información que se identifican en el alcance de la fiscalización.

30. El ámbito objetivo de la fiscalización dependerá de las competencias de las ICEX, de la normativa reguladora y de los objetivos de la auditoría. El ámbito objetivo de la fiscalización puede ser general o específico. Algunas materias son cuantitativas y con frecuencia pueden medirse fácilmente (por ejemplo, los pagos que no cumplen ciertas condiciones), mientras que otras son cualitativas y de naturaleza más subjetiva (por ejemplo, el comportamiento u observancia de los requerimientos de procedimiento).

## Las tres partes de la fiscalización de cumplimiento

31. La fiscalización de cumplimiento implica a tres partes diferentes: el órgano fiscalizador, el fiscalizado y los destinatarios de los informes de las ICEX. El auditor tiene como objetivo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada a fin de poder expresar una conclusión que tenga como fin mejorar el grado de confianza **de los destinatarios de los informes**, diferentes del **fiscalizado**, sobre la verificación del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a las que esté sometida la actuación que se fiscaliza.

32. En la fiscalización de cumplimiento la responsabilidad del auditor es identificar los elementos de la auditoría, evaluar si un asunto específico cumple con el marco legal establecido y emitir un informe en consecuencia.

**33.** El fiscalizado es el sector público tal y como se define en la normativa reguladora de cada ICEX.

**34.** Los destinatarios de los informes son las personas o entidades para quienes el ICEX elabora el informe de fiscalización. En la fiscalización de cumplimiento, el fiscalizado es el responsable del objeto de la fiscalización.

**35.** La relación entre las tres partes debe considerarse dentro del contexto de cada fiscalización. La definición de las tres partes puede variar de acuerdo con las entidades públicas involucradas.

#### La seguridad en la fiscalización de cumplimiento

**36.** El auditor lleva a cabo procedimientos para reducir o gestionar el riesgo de presentar conclusiones incorrectas, debiendo reconocer de forma expresa que, debido a las limitaciones inherentes a todas las fiscalizaciones, ninguna puede proporcionar una seguridad absoluta sobre el estado del ámbito objetivo. En la mayoría de los casos, una fiscalización de cumplimiento no cubrirá todos los elementos del ámbito objetivo y se apoyará en muestreos cualitativos o cuantitativos.

**37.** La fiscalización de cumplimiento que se lleva a cabo obteniendo un alto nivel de confianza incrementa la seguridad del destinatario en la información proporcionada por el auditor. En la fiscalización de cumplimiento existen dos niveles de seguridad: la seguridad razonable, que indica que, en opinión del auditor, la materia objeto de análisis cumple o no, en todos los aspectos significativos, con los criterios establecidos; y la seguridad limitada, que indica que nada ha llamado la atención del auditor para que considere que el asunto no cumple con el marco legal.

## **PRINCIPIOS DE LA FISCALIZACIÓN DE CUMPLIMIENTO**

**38.** Una fiscalización de cumplimiento es un proceso sistemático para obtener y evaluar objetivamente la evidencia y determinar si la materia objeto de análisis cumple con las normas aplicables identificadas como marco legal. Los principios que se presentan a continuación son fundamentales para realizar una fiscalización de cumplimiento. Esta sección desarrolla los principios que el auditor debe considerar antes de iniciar su trabajo y durante el proceso de auditoría.

### **Principios generales**

#### Juicio y escepticismo profesional

**39. Los auditores deben planificar y llevar a cabo la auditoría con escepticismo profesional y ejercer su juicio profesional durante todo el proceso de la misma.**

Los términos "escepticismo profesional" y "juicio profesional" son relevantes al formular los requisitos relacionados con las decisiones del auditor sobre el curso correcto de los trabajos. Expresan la actitud del auditor, lo cual debe incluir una mente analítica y un cuestionamiento continuo.

El auditor debe aplicar su juicio profesional en todas las etapas del proceso de auditoría. El concepto se refiere a la aplicación de su capacitación, conocimiento y experiencia dentro del contexto otorgado por las normas de auditoría, de modo que pueda tomar decisiones



fundamentadas sobre el procedimiento apropiado a seguir dadas las circunstancias de la auditoría.

El concepto de escepticismo profesional es fundamental en todas las auditorías. El auditor debe planificar y llevar a cabo la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que ciertas circunstancias pueden provocar que la materia objeto de análisis se desvíe de los criterios. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor debe hacer evaluaciones críticas, cuestionándose si la evidencia obtenida durante la auditoría es suficiente y adecuada.

El juicio y el escepticismo profesional se aplican a todo el proceso de la auditoría de cumplimiento para evaluar los elementos de la auditoría, la materia objeto de análisis, los objetivos señalados, el alcance de la auditoría, el riesgo, la materialidad y los procedimientos de la auditoría, los cuales se utilizarán en respuesta a los riesgos definidos. Ambos conceptos también se usan en la evaluación de evidencia y en los casos de incumplimiento, al elaborar el informe y al determinar la forma, el contenido y la frecuencia de la comunicación a lo largo de la auditoría. Los requerimientos específicos para mantener el juicio y el escepticismo profesional en la auditoría de cumplimiento son la capacidad de analizar la estructura y el contenido de la normativa como base para identificar los criterios adecuados o las lagunas en la legislación, así como para aplicar los conceptos profesionales de auditoría en el tratamiento de los temas conocidos y desconocidos. El auditor debe ser capaz de evaluar diferentes tipos de evidencia de auditoría de acuerdo a su origen e importancia para el alcance de la auditoría y el asunto examinado, y de evaluar la suficiencia y adecuación de toda la evidencia obtenida durante la auditoría.

#### Control de calidad

**40.** Corresponde a las ICEX el establecimiento de procedimientos de control de calidad que garanticen que las fiscalizaciones se llevan a cabo en cumplimiento de las normas legales aplicables y que se alcanzan los objetivos previstos para la fiscalización.

#### Competencia profesional del equipo de auditoría

**41.** Las personas que conforman el equipo de fiscalización deberán disponer en conjunto de la competencia profesional y formación adecuadas para realizar los trabajos de fiscalización encomendados. Estos requerimientos incluyen la experiencia y conocimiento de las materias relacionadas con los principios y normas contables, presupuestarias y económico-financieras; la normativa, organización y funcionamiento del sector público y los procedimientos de fiscalización contenidos en los manuales que al efecto se elaboren por las ICEX. La actualización y mejora continua de las capacidades requeridas para el desarrollo de los trabajos de fiscalización se mantendrán mediante programas de formación profesional continua.

Cuando sea necesario para la realización de la fiscalización, será posible la contratación de terceras personas expertas. En estos casos se verificará el cumplimiento de los mismos principios y normas de conducta que se exige al personal al servicio de las ICEX, así como los niveles de cualificación profesional.

#### Riesgo de la auditoría

**42.** Los auditores deben considerar el riesgo de la fiscalización a lo largo de todo el proceso de la misma con la finalidad de reducirlo a un nivel aceptable. El riesgo de auditoría se refiere al riesgo de que el auditor exprese una conclusión u opinión sobre el cumplimiento inadecuada dadas las circunstancias de la fiscalización.

El auditor debe considerar los tres componentes del riesgo de auditoría -riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección- en relación con la materia objeto del análisis y el tipo de informe.

#### Umbral de importancia relativa o Materialidad

**43.** Los auditores deben considerar el umbral de importancia relativa o materialidad durante todo el proceso de la fiscalización. Determinar el umbral de importancia relativa, cuantitativa y cualitativamente, es una cuestión de juicio profesional, consistente en la determinación del límite máximo tolerable de incorrecciones que no se consideran relevantes a efectos de los resultados de la fiscalización y en función de los objetivos establecidos para la misma.

Los programas de trabajo establecerán, en su caso, para el área a que se refieran, el umbral de importancia relativa que se considere apropiado, ya sea en términos cuantitativos o cualitativos. En una fiscalización de cumplimiento el umbral de importancia relativa se mantendrá en niveles bajos, de forma que se puedan poner de manifiesto irregularidades que, si bien en su cuantía no serían elevadas, constituyen incumplimientos de la normativa.

#### Documentación

**44. Los auditores deben preparar la documentación de auditoría suficiente.**

La fiscalización debe estar adecuadamente documentada y dirigida a la obtención de pruebas de fiscalización suficientes, pertinentes y fiables para fundamentar los resultados. La documentación debe ser lo suficientemente detallada para que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la fiscalización, comprenda la relación entre la materia examinada, los criterios utilizados, el alcance de la fiscalización, la evaluación del riesgo realizada y la planificación de la fiscalización, así como la naturaleza, la oportunidad, el alcance y los resultados de los procedimientos realizados; la evidencia obtenida para fundamentar los resultados; el análisis de los asuntos significativos que requirieran un juicio profesional, y las conclusiones resultantes. El auditor debe preparar la documentación relevante de la fiscalización antes de elaborar la propuesta de informe de fiscalización, y la ICEX la conservará durante un periodo de tiempo razonable.

#### Comunicación

**45.** Los auditores deben mantener una comunicación constante con la entidad fiscalizada en todas las etapas de la fiscalización: durante la planificación inicial, durante la ejecución de los trabajos y hasta la presentación del informe. Cualquier dificultad significativa que se presente durante la fiscalización, así como los casos de deficiencias importantes e irregularidades, deben ser comunicados a los gestores de la entidad fiscalizada. Además, el auditor informará a los responsables de la entidad fiscalizada de los criterios de fiscalización utilizados.

Principios relacionados con el procedimiento de fiscalización

Planificación de una fiscalización de cumplimiento

#### Alcance de la fiscalización

**46. Las ICEX deben determinar el alcance de la fiscalización de cumplimiento.**

El alcance de la fiscalización es una manifestación clara de los ámbitos subjetivo, objetivo y temporal de la fiscalización, de los objetivos que se quiera alcanzar y de la amplitud y profundidad de las pruebas de fiscalización a realizar. En la determinación del alcance de la fiscalización se

tendrán en cuenta el umbral de importancia relativa y el riesgo de la fiscalización. La planificación de la fiscalización incluye todas las fases de su proceso.

#### Ámbito material y objetivos de la fiscalización

**47.** Los auditores deben identificar tanto el ámbito material como los objetivos de la fiscalización.

Esta determinación es uno de los primeros pasos en una fiscalización de cumplimiento. Tanto el ámbito material como los objetivos de la fiscalización pueden estar establecidos por la Ley o por el mandato de las ICEX. De manera alternativa, pueden ser delimitados por el auditor. En la identificación del ámbito material de la fiscalización, el auditor debe aplicar su juicio y escepticismo profesional y evaluar el umbral de importancia relativa y el riesgo.

La materia objeto de análisis debe ser identificable y evaluable en función de criterios apropiados. Debe ser de tal naturaleza que permita obtener evidencia suficiente y adecuada para respaldar la conclusión, opinión o informe de fiscalización.

El auditor debe identificar los objetivos y los criterios utilizados para evaluar la evidencia de auditoría y formular los resultados y conclusiones de la fiscalización, que deben ponerse en conocimiento tanto del fiscalizado como de los destinatarios de los informes de fiscalización.

#### Conocimiento de la entidad

**48. Los auditores deben conocer la entidad auditada y su normativa reguladora**

La fiscalización de cumplimiento puede referirse a cualquier nivel de los gobiernos nacional, autonómico y local, así como de las administraciones y entidades públicas y la combinación de las mismas. El auditor debe, por lo tanto, estar familiarizado con la estructura y funcionamiento de la entidad fiscalizada, así como con sus procedimientos. Este conocimiento será utilizado por el auditor para determinar el nivel de importancia relativa y la evaluación del riesgo de la fiscalización.

#### Conocimiento del sistema de control internos y del entorno de control

**49. Los auditores deben conocer el entorno de control y el sistema de control interno implantado y considerar si es posible garantizar su funcionamiento.**

El conocimiento de la entidad auditada y/o del objeto de control para la determinación del alcance de la auditoría depende del conocimiento que el auditor tenga del entorno de control. El entorno de control es la cultura de honestidad y comportamiento ético que proporciona la base del sistema de control interno que garantiza el cumplimiento de la normativa aplicable. En una fiscalización de cumplimiento, el entorno de control, que se dirige a lograr el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias es de especial importancia.

Con el fin de conocer a la entidad o la materia objeto de análisis, el auditor también debe comprender los subsistemas de controles internos. El tipo particular de controles que el auditor analice dependerá de la materia objeto de la fiscalización y de la naturaleza específica y alcance de la auditoría. Como la materia puede ser cualitativa o cuantitativa, el auditor se centrará en los controles internos cuantitativos o cualitativos, o en una combinación de ambos, dependiendo del alcance de la auditoría. Al verificar los controles internos, el auditor evalúa el riesgo de que dichos controles no puedan evitar o detectar aspectos de incumplimiento. El auditor debe considerar si

los controles internos son coherentes con el entorno de control para asegurar el cumplimiento de lo dispuesto en la normativa vigente, en todos los aspectos significativos.

### Evaluación de riesgos

#### **50. Los auditores deben realizar una evaluación de riesgos para identificar los que se refieran a incumplimientos.**

Teniendo en cuenta el alcance y objetivos de la fiscalización, así como las características de la entidad fiscalizada, el auditor debe realizar una evaluación de riesgos para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría a llevar a cabo. Al respecto, el auditor debe tomar en consideración el riesgo inherente referido a los posibles incumplimientos de la legislación aplicable. La identificación de riesgos de incumplimiento y su impacto potencial sobre los procedimientos de auditoría se deben tener en cuenta durante todo el proceso de la fiscalización. Como parte de la evaluación de riesgos, el auditor debe valorar cualquier circunstancia de incumplimiento para determinar si es o no significativa.

### Riesgo de fraude

#### **51. Los auditores deben considerar el riesgo de fraude.**

Si el auditor encuentra casos de incumplimiento que puedan ser indicativos de fraude, debe ejercer la debida diligencia profesional para no interferir con cualquier proceso legal o investigaciones futuras.

El fraude en la auditoría de cumplimiento se relaciona principalmente con el abuso de la autoridad pública, pero también con la presentación de informes fraudulentos en materia de cumplimiento. Los casos de incumplimiento de lo dispuesto en las normas pueden consistir en el uso indebido y deliberado de la autoridad pública para obtener un beneficio inapropiado. El ejercicio de la autoridad pública incluye decisiones, omisiones, trabajo preparatorio, asesoramiento, utilización de la información y otros actos en el servicio público. Los beneficios inapropiados son ventajas de naturaleza no económica o económica obtenidos mediante un acto intencionado de una o más personas a nivel directivo, de los encargados de la gestión, de los empleados o de terceros.

Aun cuando la detección de un fraude no es el principal objetivo de una fiscalización de cumplimiento, los auditores deben incluir factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo y permanecer alertas a las señales de fraude al llevar a cabo su trabajo.

### Planificación de la fiscalización

#### **52. El auditor debe planificar su trabajo con el fin de identificar los objetivos de la auditoría, el alcance y la metodología para alcanzar tales objetivos.**

La planificación de la fiscalización corresponde a los miembros del equipo de auditoría para desarrollar la estrategia global y el plan de auditorías. La planificación de la auditoría debe documentarse por escrito, no es una fase aislada de la auditoría, sino un proceso continuo y reiterativo.

### Evidencia de auditoría

#### **53. Los auditores deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.**

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para establecer la base de su conclusión o dictamen. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia, mientras que la pertinencia se relaciona con la calidad de la evidencia – su importancia, validez y fiabilidad. La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de auditoría (cuanto más grande sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (cuanto mayor sea la calidad, menor evidencia se requerirá). En consecuencia, la suficiencia y pertinencia de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, una mayor cantidad de evidencia no compensa una baja calidad de la misma. La fiabilidad de la evidencia está condicionada por su fuente y naturaleza, y depende de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. El auditor debe considerar tanto la relevancia como la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de la auditoría, y debe respetar la confidencialidad de toda la evidencia de auditoría e información recibida.

Los procedimientos de la auditoría deben ser apropiados de acuerdo con las circunstancias de la auditoría y adaptarse para poder obtener evidencia suficiente y adecuada. La naturaleza y las fuentes de la evidencia de auditoría necesaria están determinadas por los criterios, la materia objeto de análisis y el alcance de la auditoría. Dado que la materia objeto de análisis puede ser cualitativa o cuantitativa, el auditor seleccionará los procedimientos para obtener evidencia de auditoría de naturaleza, tanto cuantitativa como cualitativa.

El auditor que realiza una fiscalización de cumplimiento, con frecuencia necesitará combinar y comparar la evidencia de diferentes fuentes para satisfacer los requisitos de suficiencia y pertinencia.

#### Evaluación de la evidencia de auditoría y formulación de conclusiones

#### **54. Los auditores deben evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y deben formular conclusiones relevantes.**

Después de completar la auditoría, el auditor debe revisar la evidencia para llegar a una conclusión o emitir un dictamen. El auditor debe evaluar si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada como para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. El proceso de evaluación requiere tomar en consideración tanto la evidencia que soporte como la que contradiga el informe, conclusión u opinión de auditoría sobre el cumplimiento o incumplimiento. También incluye consideraciones sobre la materialidad. Después de evaluar si la evidencia es suficiente y adecuada dado el nivel de seguridad de la auditoría, el auditor debe considerar la mejor manera de formular las conclusiones.

Si la evidencia que se obtiene de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, o si existen dudas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia, el auditor debe determinar qué modificaciones o ampliaciones, a los procedimientos de auditoría, resolverían la inconsistencia y dudas detectadas y considerarían las implicaciones, si las hubiera, para otros aspectos de la fiscalización.

Al concluir la auditoría, el auditor revisará la documentación de la misma para determinar si la materia objeto de análisis ha sido analizada de manera suficiente y adecuada. También debe definir si la evaluación del riesgo y la determinación inicial de importancia relativa (materialidad) fueron adecuadas a la luz de la evidencia recopilada, o si es necesario revisarlas.

#### Elaboración de informes

**55. Los auditores deben preparar un informe basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad y sujeto a un procedimiento contradictorio.**

El principio de integridad requiere que el auditor considere toda la evidencia significativa de la auditoría antes de emitir su informe. El principio de objetividad requiere que el auditor aplique el juicio y escepticismo profesional para garantizar que todos los hechos descritos en los informes sean correctos, y que los resultados y conclusiones se presenten de manera equilibrada y ponderada. El principio de oportunidad implica elaborar el informe en el tiempo debido. El principio vinculado con el proceso de alegaciones implica verificar la exactitud de los hechos con la entidad auditada e incorporar sus respuestas, según corresponda. Tanto en su forma como en su contenido, el informe de una fiscalización de cumplimiento debe cumplir con todos estos principios.

El informe de fiscalización contiene conclusiones basadas en el trabajo de auditoría realizado, pudiendo ofrecer, si se considera apropiado, recomendaciones constructivas y prácticas para mejorar los procedimientos.

Con independencia de su formato, el informe debe estar completo, ser preciso, objetivo, concluyente y tan claro y conciso como la materia objeto de análisis lo permita. Asimismo, se deben describir todas las limitaciones al alcance de la auditoría. El informe debe manifestar claramente la relevancia de los criterios utilizados y el nivel de seguridad proporcionado.

Las conclusiones deben ser una manifestación clara, por escrito, de la opinión sobre el cumplimiento, con frecuencia adicional a la opinión sobre los estados financieros. También puede expresarse como una respuesta más elaborada a las preguntas específicas de la auditoría. Cuando se presenta una opinión, el auditor debe indicar si está o no modificada basándose en la evaluación de la materialidad y la generalización.

Los informes de las auditorías de cumplimiento deben incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden):

1. Título
2. Destinatario
3. Alcance de la auditoría, incluyendo el periodo de tiempo cubierto
4. Identificación o descripción de la materia objeto de análisis
5. Razones y objetivos de la auditoría
6. Identificación de las normas de auditoría aplicadas al realizar el trabajo
7. Un resumen del trabajo realizado
8. Resultados
9. Opinión y Conclusiones
10. Recomendaciones
11. Alegaciones de la entidad fiscalizada
12. Fecha del informe
13. Firma

Seguimiento

**56. Los auditores deben hacer un seguimiento a los casos de incumplimiento, cuando proceda**

Un proceso de seguimiento facilita la implantación eficaz de la acción correctora y proporciona una retroalimentación valiosa a la entidad fiscalizada, a los destinatarios de los informes y al

auditor (para la planificación de fiscalizaciones futuras). La necesidad de hacer un seguimiento a los casos de incumplimiento incluidos en informes anteriores variará de acuerdo a la naturaleza de la materia examinada, el incumplimiento identificado y las circunstancias particulares de la fiscalización. En algunas ICEX el seguimiento puede incluir la emisión de informes. En las auditorías que se llevan a cabo regularmente los procesos de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos para años posteriores.