

INTRODUCCIÓN DE LAS ISSAI-ES 1000 A 4000

ADAPTACIÓN DE LAS ISSAI 1000 A 4000 REALIZADA POR LAS INSTITUCIONES PÚBLICAS DE CONTROL EXTERNO (ICEX)

El 21 de enero de 2014 la Comisión de normas y procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas destacó la importancia que para estas Instituciones tiene la disposición de normas técnicas comunes que regulen las actuaciones de fiscalización y la decisión de 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 la consecución de este fin, la Comisión creó tres grupos de trabajo a los que encomendó la adaptación de las ISSAI de nivel tres.

En cumplimiento de este acuerdo, en la reunión mantenida el 10 de abril de 2014, la Comisión asumió la adaptación de las ISSAI de nivel tres que habían llevado a cabo los grupos de trabajo creados al efecto y elevó su resultado a la Comisión de los Presidentes del Tribunal de Cuentas y de los OCEX para la adopción de la correspondiente decisión.

De esta manera, en la reunión de Presidentes del Tribunal de Cuentas y de los OCEX celebrada el 27 de junio de 2014 se acordó formalmente la aprobación de las ISSAI-ES de nivel tres 100-400. Al mismo tiempo, se respaldó el acuerdo de la Comisión de normas que había previsto continuar la tareas iniciada con la adaptación de las ISSAI de nivel cuatro, ISSAI 1000 y 1003 – de fiscalización o auditoría financiera-; ISSAI 3000 y 3100 –fiscalización operativa- e ISSAI 4000 –fiscalización de cumplimiento-. Además, la conveniencia en la homogenización de los informes de fiscalización llevó a la ampliación del encargo a los grupos de trabajo para incluir la adaptación de la ISSAI 1700.

La fecha prevista para la finalización de estos trabajos sobre las ISSAI de nivel cuatro se fijó en el 30 de noviembre de 2014.

En cumplimiento a los anteriores acuerdos se presentan seguidamente las siguientes ISSAI-ES:

ISSAI-ES 1000 Directriz de auditoría financiera. Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de las ICEX.

ISSAI-ES 1003 Glosario de términos de las Directrices de auditoría financiera

ISSAI-ES 1700 Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros

ISSAI-ES 3000 Normas y directrices para la fiscalización operativa

ISSAI-ES 3100 Anexo a las directrices para la fiscalización operativa

ISSAI-ES 4000 Directrices para la fiscalización de cumplimiento

Para la mejor comprensión del trabajo realizado en la adaptación de algunas de las ISSAI, conviene hacer las siguientes precisiones.

De los 91 puntos que conforman la ISSAI 1000 original, se han recogido únicamente 10 en la ISSAI-ES 1000 debido a los contenidos coincidentes con los de la ISSAI 200, que ya han quedado adaptados en la ISSAI-ES 200. De esta manera se ofrece en la ISSAI-ES 1000 solo contenido nuevo respecto del ya adaptado en las ISSAI-ES de tercer nivel.

Por su parte, en la ISSAI-ES 1003 se recogen los dos glosarios de términos de auditoría financiera que contiene la ISSAI original pero revisando las definiciones para adaptarlas al contexto español y empleando las definiciones del glosario de términos de las NIA-ES aprobado por el ICAC para su uso en España.

La versión original de la ISSAI 1700 tiene un texto principal y dos anexos: el primero es una copia literal de la NIA 700 y el segundo contiene ejemplos de redacción de informes de auditoría financiera, incluida la opinión. En la ISSAI-ES 1700 se ha mantenido el texto principal, con las lógicas adaptaciones terminológicas, se ha sustituido la copia de la NIA 700 por la inclusión del esquema de la NIA-ES 700 aprobada por el ICAC y se ha elaborado un cuadro resumen de textos normalizados de los informes de auditoría financiera.

En cuanto a las normas referidas a la fiscalización operativa, se incluye la adaptación de la ISSAI 3000, con la salvedad de la no inclusión del apéndice 7, al no considerarse necesario, ya que se trata de un conjunto de diagramas y flujogramas que resumen el conjunto de la norma.

Por lo que se refiere a la adaptación de la ISSAI 3100, tras constatarse que se trata de un resumen de la ISSAI 300, en aras de no presentar reiteraciones innecesarias, se ha optado por incorporar, bajo la rúbrica de la ISSAI-ES 3100 ANEXO, tan solo el anexo que se acompaña a la ISSAI 3100, por la relevancia de su contenido.

Respecto a la ISSAI-ES 4000, relativa a las Directrices para la fiscalización de cumplimiento, su adaptación se ha realizado sin ninguna circunstancia especial digna de consideración.

Con la adaptación de estas nuevas seis ISSAI, se persevera en los pasos emprendidos para que las instituciones públicas de control externo de nuestro país lleven a cabo las actuaciones fiscalizadoras guiadas por el mismo conjunto de principios y normas.

ISSAI – ES 1000

Directriz de auditoría financiera

*Introducción general a las Directrices de auditoría financiera
de las ICEX*

Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de las ICEX

Introducción

1. Las Directrices de auditoría financiera de INTOSAI facilitan orientación para la realización de auditorías financieras de entidades públicas y representan el cuarto nivel (directrices de auditoría) de la estructura de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), de la cual los Principios fundamentales constituyen el primer nivel, los Requisitos previos para el funcionamiento de las EFS, el segundo, y los Principios fundamentales de auditoría (incluidas las normas de auditoría de INTOSAI), el tercero.
2. Las Directrices de auditoría financiera de INTOSAI incluyen las Normas internacionales de auditoría (NIA) formuladas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board/IAASB). INTOSAI contribuye al desarrollo de esas normas mediante su participación en los grupos de trabajo del IAASB que se encargan de formular nuevas normas o de revisar las ya existentes.
3. Las Guías Prácticas (GP) que forman parte de las Directrices de auditoría financiera de INTOSAI sirven de guía para aplicar cada NIA en auditorías financieras de entidades públicas y sus orientaciones se añaden a las de dicha NIA.
4. Los Principios fundamentales de auditoría de INTOSAI han sido adaptados para su aplicación por las ICEX, recogiéndose en los documentos ISSAI-ES 100, 200, 300 y 400.
5. Al adaptar y aplicar las Directrices de auditoría financiera de INTOSAI a las auditorías financieras de entidades públicas, las ICEX reconocen que las NIA-ES y las GP sirven conjuntamente de guía. Si indican en su informe que la auditoría se ha realizado conforme a las ISSAI-ES, los auditores del sector público se atienen a lo dispuesto en todas las ISSAI-ES pertinentes para la auditoría, según se explica en la sección referida a la finalidad y aplicabilidad de la ISSAI-ES 200 (párrafos 1-9).
6. En comparación con los objetivos de una auditoría de estados financieros conforme a las NIA-ES (es decir, expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable), los objetivos de una auditoría financiera de entidades públicas pueden comprender obligaciones adicionales en materia de auditoría y de elaboración de informes. Por ejemplo, los auditores del sector público pueden verse en la obligación de informar sobre la conformidad, o falta de conformidad, por parte de la entidad pública con las normas establecidas, incluidas las que rigen el presupuesto y la rendición de cuentas, o sobre la eficacia del control interno en la presentación de información financiera.
7. Cuando las auditorías de estados financieros en el sector público también tengan por objetivo el examen de la conformidad con las normas, los auditores del sector público deben aplicar conjuntamente las Directrices de auditoría financiera con las Directrices para las auditorías de cumplimiento. La ISSAI 4200 facilita orientación para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros.

Alcance de las Directrices de auditoría financiera de las ICEX

8. El objetivo de las Directrices de auditoría financiera de las ICEX es facilitar orientación para las auditorías de estados financieros del sector público y, dentro de ella, criterios generales sobre objetivos adicionales de auditoría y elaboración de informes.
9. Según la ISSAI-ES 100, la fiscalización o auditoría 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 permita al auditor expresar una opinión acerca de si la información financiera está libre de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.
10. No obstante, la definición de auditoría financiera en cada ICEX depende de su normativa reguladora, mandato y estructura organizativa. El mandato puede contener obligaciones de auditoría y elaboración de informes que sean diferentes o adicionales a las establecidas para la auditoría de estados financieros. La auditoría de este tipo de información exigirá a los auditores del sector público más trabajos que los requeridos exclusivamente para auditar y elaborar informes sobre los estados financieros con arreglo a las NIA-ES.

ISSAI- ES 1003

Glosario de términos de las Directrices de auditoría financiera

Índice de la ISSAI-ES 1003

GLOSARIO DE TÉRMINOS DE LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA FINANCIERA

| | Párrafo |
|---|----------------|
| Introducción | 1-5. |
| Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI | |
| Glosario de términos de las NIA-ES, adaptado para su aplicación en España mediante Resolución del ICAC, de 15 de octubre de 2013. | |

Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera

Introducción

1. Las Directrices de auditoría financiera de las ISSAI-ES facilitan orientación para la realización de auditorías financieras del sector público.
2. Las Directrices de auditoría financiera de las ISSAI-ES se basan, en la medida de lo posible, en las NIA-ES aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).
3. En el marco de la cooperación entre la INTOSAI y el IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*, o Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento) se ha empleado en las NIA terminología “neutral con respecto al sector” en la medida de lo posible a fin de facilitar su comprensión y aplicación tanto en el sector público como en el privado. También pueden encontrarse definiciones añadidas a las Guías Prácticas en el glosario siguiente.
4. Las Guías Prácticas, que forman parte de las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI, sirven de guía para aplicar cada NIA-ES en auditorías financieras de entidades públicas y sus orientaciones se añaden a las de dicha NIA-ES. La Guía Práctica, junto con la NIA-ES correspondiente, constituye una directriz dentro de la estructura de normas ISSAI-ES.
5. Al aplicar las Directrices de auditoría financiera de las ISSAI-ES a las auditorías financieras del sector público, las ICEX reconocen que las NIA-ES y las Guías Prácticas sirven conjuntamente de guía. Si indican en su informe que la auditoría se ha realizado conforme a las NIA-ES, los auditores del sector público han debido respetar lo dispuesto en todas las NIA-ES pertinentes para la auditoría.

Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera de las ISSAI-ES

Abuso – Toda conducta deficiente o impropia en comparación con la que una persona prudente consideraría razonable y necesaria en la práctica comercial atendiendo a las circunstancias. El concepto también engloba los casos de utilización ilegítima de la autoridad o del cargo para favorecer intereses económicos personales o de familiares o socios comerciales. El abuso no implica necesariamente la existencia de fraude o la infracción de leyes y regulaciones, de estipulaciones contractuales o de condiciones de concesión de subvenciones, sino que representa una desviación del concepto de decoro o reputación que está relacionado con los principios generales de la buena gestión financiera del sector público y de conducta de los servidores públicos.

Agencia – Tipo de organización perteneciente a la administración pública.

Asignación de fondos – Autorización concedida por un órgano legislativo para destinar fondos a fines especificados por el poder legislativo o una autoridad similar.

Auditor del sector público – Persona o personas nombradas en virtud de las disposiciones relativas a la función pública y de las que regulan el funcionamiento de las ICEX.

Auditoría de cumplimiento – la auditoría de cumplimiento persigue determinar en qué medida la entidad auditada ha observado las leyes, los reglamentos, las políticas, los códigos establecidos y las estipulaciones contractuales, y puede abarcar gran variedad de materias controladas. Por lo general, su objetivo reside en proporcionar garantía a los destinatarios acerca del resultado de la evaluación o medición de una materia controlada a partir de criterios adecuados.

En las auditorías de cumplimiento llevadas a cabo en el contexto de los Principios fundamentales de las ISSAI - ES, hay dos conceptos que revisten especial interés:

- a) Regularidad: las actividades, las operaciones y la información que quedan reflejados en los estados financieros de una entidad auditada resultan conformes con las normas constitutivas, los reglamentos de desarrollo y otros convenios, leyes y reglamentos aplicables, incluidas las leyes presupuestarias, y han sido debidamente autorizadas;
- b) Reputación: principios generales de buena gestión financiera del sector público y de conducta de los funcionarios públicos.

En función del mandato de la ICEX, la auditoría de cumplimiento puede ser una auditoría de regularidad o de reputación, o bien de ambos tipos.

Dado que la reputación no es fácil de verificar objetivamente, puede resultar difícil, y en algunos casos imposible, llevar a cabo una auditoría que ofrezca un nivel de fiabilidad razonable. No suele haber pautas de comparación claras y objetivas para medir la reputación, pues lo que resulta aceptable para una parte del sector público no lo es para otra.

Auditoría de regularidad – La auditoría de regularidad comprende:

- a) la certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros;
- b) la fiscalización de los sistemas y de las operaciones financieras así como la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables;
- c) la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos;
- d) la fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada;
- e) el informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella y que la ICEX considere que deba ser puesta de manifiesto.

Los términos “auditoría de regularidad” y “auditoría financiera” a menudo se utilizan indistintamente. En estas referencias a las auditorías se incluye una auditoría de los estados financieros y algunos o todos los elementos arriba expuestos en las letras a) a e), según el mandato de la ICEX.

Auditoría de 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.

Auditoría 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.

Caso de disconformidad con las normas – Incumplimiento de la ley o normativa, incluida las disposiciones presupuestarias, en una acción o una operación.

Empresa – (Véase organización de auditoría)

Empresas de propiedad estatal – (Véase empresas públicas comerciales)

Empresas públicas comerciales – Incluyen empresas comerciales proveedoras de servicios públicos, y empresas financieras, como instituciones financieras. Las empresas públicas comerciales no difieren sustancialmente de las entidades del sector privado que ejercen actividades similares; generalmente operan para obtener beneficios, aunque algunas pueden tener unas obligaciones estrictas de servicio a la comunidad en virtud de las cuales deben proporcionar a particulares y a organizaciones, bienes y servicios de manera gratuita o a un precio significativamente reducido.

Todas las empresas públicas comerciales reúnen las siguientes características:

- a) Se trata de entidades facultadas para contratar en nombre propio;
- b) Se le ha conferido la autoridad financiera y operativa para emprender una actividad comercial;
- c) Venden bienes y servicios a otras entidades en el curso habitual de sus actividades, obteniendo por ello beneficios o recuperando el coste total;
- d) No dependen de una financiación pública continua para subsistir (salvo cuando se trata de la compra de productos en condiciones de mercado);
- e) Están controladas por una o varias entidades del sector público.

Entidad auditada – Organización objeto de una auditoría.

Entidad pública – oficina, unidad, agencia, servicio o ministerio públicos, o un grupo consolidado de estas entidades.

Estatutario – Decidido o controlado por ley.

Guía Práctica – Está incluida en las directrices de auditoría financiera de las ISSAI-ES y explica cómo aplicar la NIA-ES en una auditoría financiera del sector público. Asimismo, contienen orientaciones pertinentes para auditorías de entidades públicas complementarias de las disposiciones de la NIA.

Instituciones Públicas de Control Externo - 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. Son las instituciones que, con independencia de su designación, constitución u organización, ejercen en virtud de la ley la más importante función de auditoría pública en el Estado o las comunidades autónomas. En algunas ICEX existe un órgano unipersonal que desempeña una función similar a la de “socio responsable del encargo” y que es el principal responsable de las auditorías del sector público. Otras ICEX pueden estar organizadas como Tribunal de Cuentas o con arreglo a un sistema colegiado.

Interventor General – Su función es más de control que de auditoría y se ejerce a lo largo de todo el procedimiento de ejecución del gasto, con el fin de asegurar que la gestión se ajusta a las disposiciones aplicables.

Jurisdicción – Poder que tienen los jueces y tribunales para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.

Legislación – Conjunto o cuerpo de normas que afectan a una materia determinada.

Legislador – Miembro de un órgano legislativo.

Mandato de auditoría – Autoridad, cometidos, facultades discrecionales y deberes conferidos a una ICEX en virtud de la Constitución, estatuto de autonomía u otra disposición legislativa de un Estado.

Modelo de Auditor General – Modelo de ICEX con órgano de gobierno unipersonal.

Modelo de órgano colegiado – Con arreglo al sistema colegial, la ICEX cuenta con una serie de miembros que forman un colegio o consejo de dirección y toman decisiones de manera conjunta. El Tribunal de Cuentas es un órgano colegiado que también ejerce funciones jurisdiccionales.

Normas – Actos o resoluciones del poder legislativo u otros instrumentos, instrucciones y orientaciones de carácter legal emitidos por organismos públicos con las atribuciones legales necesarias a los que debe ajustarse la entidad auditada en su actuación (véase también la ISSAI 4200.)

Objetivo de auditoría – 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.

Es el mandato de auditoría, o las obligaciones para las entidades del sector público derivadas de la normativa legal, de exigencias de política pública o resoluciones del poder legislativo que pueden contener objetivos adicionales.

Estas obligaciones pueden incluir, por ejemplo, la aplicación de procedimientos, la notificación de casos de incumplimiento de las normas y la información sobre la eficacia del control interno. No obstante, aun no existiendo objetivos adicionales, los ciudadanos pueden tener expectativas al respecto.

Organización de auditoría – Entidad de contables profesionales y otros profesionales especializados en auditoría. En el sector privado, las organizaciones pueden consistir en un único profesional, una sociedad o una empresa. En el sector público la organización puede ser una ICEX.

Rendición de cuentas – Principio en virtud de la cual los individuos, las organizaciones y la comunidad son responsables de la utilización que hagan de los recursos públicos y por ello se ven obligados a acreditar su correcta utilización.

Reputación – (Véase auditoría de cumplimiento)

Requerimientos de ética aplicables – Tal como se definen en el Código de ética de INTOSAI¹. (Véase también el glosario de términos de las NIA-ES).

Responsables del gobierno de la entidad – En el sector público, pueden existir responsabilidades de buen gobierno en varios niveles organizativos y en diversas funciones (es decir, vertical o transversalmente), por consiguiente, pueden existir instancias en las que puedan identificarse varios grupos responsables. Por otra parte, una auditoría del sector público puede incluir tanto objetivos relacionados con los estados financieros como objetivos de cumplimiento y en algunos casos esto implica unos órganos con responsabilidades separadas (véase también el glosario de términos de las NIA-ES).

Riesgo del negocio (riesgo ligado a la actividad) – Se refiere a la posibilidad de que las actividades, incluidos los programas pertinentes, las estrategias y los objetivos de los mismos, no se completen o consigan. Además, también son importantes en el contexto del sector público los riesgos relativos a cuestiones como el clima político, el interés público y el carácter sensible de los programas, o la posible falta de conformidad con la legislación o las normas aplicables (véase también el glosario de términos de la NIA-ES).

Socio responsable del encargo – El socio u otra persona de la organización de auditoría que se ocupa de la ejecución del encargo, así como del informe emitido en nombre de la organización auditora, y que, en caso necesario, está correctamente autorizado por un organismo profesional, jurídico o reglamentario. En las ICEX de

¹ Capítulo 3 de la ISSAI 30 "Código de ética"

modelo unipersonal, el presidente desempeña una función equivalente a la de “socio responsable del encargo” y se encarga globalmente de las auditorías del sector público. No obstante, si el presidente designa a un auditor para realizar una auditoría en su nombre, es el auditor designado quien ejerce efectivamente las competencias del socio responsable del encargo. En el caso de las ICEX que funcionan con arreglo a un modelo colegiado, los términos deben interpretarse en el contexto de las propias disposiciones de las ICEX en materia organizativa del órgano de dirección y de las obligaciones de los miembros del equipo auditor (Véase también el Glosario de términos de las NIA-ES).

Tribunal de Cuentas – Es el supremo órgano fiscalizador de la gestión económico-financiera del sector público. Además se le atribuye la función de enjuiciamiento de la responsabilidad contable.

GLOSARIO DE TÉRMINOS DE LAS NIA-ES

(Adaptado para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013)

Actividades de control - Aquellas medidas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices marcadas por la dirección se llevan a cabo. Las actividades de control son un componente del control interno.

Adecuación *²(de la evidencia de auditoría) - Medida cualitativa de la evidencia de auditoría; es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.
(Definido en NIA 200.13(b)(ii) y NIA 500.5(b))

Afirmaciones * - Manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.
(Definido en NIA 315.4(a))

Alcance de una revisión - Procedimientos de revisión que se estiman necesarios, en función de las circunstancias, para alcanzar los objetivos de dicha revisión.

Anomalía * - Una incorrección o una desviación que se puede demostrar que no es representativa de incorrecciones o de desviaciones en una población.
(Definido en NIA 530.5(e))

Apropiación indebida de activos - Implica la sustracción de los activos de una entidad en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales, realizada habitualmente por los empleados. Sin embargo, la dirección también puede estar implicada al tener, generalmente, una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de manera que sean difíciles de detectar.
(Definido en NIA 240.32(c))

Archivo de auditoría * - Una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un encargo específico.
(Definido en NIA 230.6(b))

Asociación del auditor con la información financiera - Un auditor está asociado a la información financiera cuando emite un informe que se adjunta a dicha información o cuando consiente que se utilice su nombre en una relación de tipo profesional.

Auditor * - El término “auditor” se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “auditor”.
(Definido en NIA 200.13(d))

Auditor de la entidad prestadora del servicio * - Auditor que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe que proporciona un grado de seguridad sobre los controles de ésta.
(Definido en NIA 402.8(d))

Auditor de la entidad usuaria * - Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de una entidad usuaria.
(Definido en NIA 402.8(h))

Auditor del componente * - Auditor que, a petición del equipo del encargo del grupo, realiza un trabajo para la auditoría del grupo en relación con la información financiera de un componente.
(Definido en NIA 600.9(b))

² El * significa que el concepto está definido formalmente en una o más NIA. La referencia se indica debajo de cada definición.

También incluye al auditor que realiza la auditoría de las cuentas anuales de un componente del grupo, requerida legalmente o por otro motivo, cuando el equipo del encargo del grupo decida utilizar dicho trabajo de auditoría realizado como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 3 y A1 de la NIA 600.

Auditor experimentado * - Una persona (tanto interna como externa a la firma de auditoría) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de:

- (a) los procesos de auditoría;
 - (b) las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - (c) el entorno empresarial en el que la entidad opera; y
 - (d) las cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector en el que la entidad opera.
- (Definido en NIA 230.6(c))

Auditor predecesor * - Auditor de otra firma de auditoría, que auditó los estados financieros de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual.
(Definido en NIA 510.4(c))

Audidores internos * - Personas que realizan actividades correspondientes a la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o función equivalente.
(Definido en NIA 610.7(b))

Auditoría del grupo * - La auditoría de los estados financieros del grupo.
(Definido en NIA 600.9(f))

Carta de encargo (o contrato de auditoría, en el contexto de la NIA 210) - Términos escritos de un encargo en forma de carta.

Cifras correspondientes a periodos anteriores * (Cifras Comparativas) - Información comparativa consistente en importes e información revelada del período anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del período actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados “cifras del período actual”). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del período actual.
(Definido en NIA 710.6(b))

Componente * - Una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados financieros del grupo.
(Definido en NIA 600.9(a))

Componente significativo * - Componente identificado por el equipo del encargo del grupo que: (i) es financieramente significativo para el grupo, considerado individualmente, o (ii) es probable que, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpore a los estados financieros del grupo un riesgo significativo de incorrección material.
(Definido en NIA 600.9(m))

Condiciones previas a la auditoría * - Utilización por la dirección de un marco de información financiera aceptable para la preparación de los estados financieros y la conformidad de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, con la premisa³ sobre la que se realiza una auditoría.
(Definido en NIA 210.4)

Confirmación externa * - Evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.
(Definido en NIA 505.6(a))

Contestación en disconformidad * - Respuesta que pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación a la parte confirmante, o aquella contenida en los registros de la entidad, y la información facilitada por la parte confirmante.
(Definido en NIA 505.6(e))

³ NIA 200, apartado 13.

Control interno * - El proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término "controles" se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.

(Definido en NIA 315.4(c))

Controles complementarios de la entidad usuaria * - Controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, asume que serán implementados por las entidades usuarias. Si es necesario para alcanzar los objetivos de control, estos controles complementarios se identificarán en la descripción del sistema.

(Definido en NIA 402.8(a))

Controles de acceso - Procedimientos diseñados para restringir el acceso a terminales, programas y datos electrónicos (on-line). Los controles de acceso consisten en la "autenticación de usuario" y "autorización de usuario". La "autenticación de usuario" normalmente intenta identificar un usuario a través de identificaciones únicas para comenzar la sesión, contraseñas, tarjetas de acceso o datos biométricos. La "autorización de usuario" consiste en reglas de acceso para determinar los recursos del ordenador a los que puede acceder cada usuario. De forma específica, estos procedimientos están diseñados para prevenir o detectar:

- (a) acceso no autorizado a terminales, programas y datos electrónicos (on-line);
- (b) registro de transacciones no autorizadas;
- (c) cambios no autorizados en ficheros de datos;
- (d) el uso de programas de ordenador por personal no autorizado; y
- (e) el uso de programas de ordenador que no han sido autorizados.

Controles de aplicación en las tecnologías de la información (TI) - Procedimientos manuales o automatizados que operan habitualmente en relación con la gestión de procesos. Los controles de aplicación pueden ser de naturaleza preventiva o de detección y se diseñan para asegurar la integridad de los registros contables. Por consiguiente, los controles de aplicación están relacionados con los procedimientos que se usan para iniciar, registrar, procesar e informar sobre transacciones u otros datos financieros.

Controles del grupo * - Controles diseñados, implementados y mantenidos por la dirección del grupo sobre la información financiera de éste.

(Definido en NIA 600.9(I))

Controles generales de las tecnologías de la información (TI) - Políticas y procedimientos vinculados a muchas aplicaciones que favorecen un funcionamiento eficaz de los controles de las aplicaciones al ayudar a garantizar el funcionamiento adecuado y continuo de los sistemas de información. Los controles generales de las TI normalmente incluyen controles sobre los centros de datos y las operaciones de red; la adquisición, mantenimiento y reposición del software de sistemas; la seguridad en los accesos y la adquisición, desarrollo y mantenimiento de los sistemas de las aplicaciones.

Cuestiones medioambientales -

- (a) iniciativas para prevenir, reducir o corregir los daños causados al medioambiente, o para hacer frente a la conservación de los recursos renovables y no renovables (tales iniciativas pueden ser exigidas por las disposiciones legales y reglamentarias de índole ambiental, por contrato, o bien pueden llevarse a cabo voluntariamente);
- (b) consecuencias del incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias medioambientales;
- (c) consecuencias de los daños medioambientales causados a otras personas o a los recursos naturales; y
- (d) consecuencias de la responsabilidad subsidiaria derivada de las leyes (por ejemplo, la responsabilidad por los daños causados por los anteriores propietarios).

Deficiencia en el control interno * - Existe una deficiencia en el control interno cuando:

- (a) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente; o
- (b) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.

(Definido en NIA 265.6(a))

Deficiencia significativa en el control interno * - Deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

(Definido en NIA 265.6(b))

Desenlace de una estimación contable * - Importe resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones sobre las que se basa la estimación contable.

(Definido en NIA 540.7(f))

Dirección * - Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.

(Definido en NIA 200.13(h) y NIA 260.10(b))

En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Las referencias realizadas en las diferentes NIA adaptadas para su aplicación en España a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos.

Dirección del grupo* - La dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.

(Definido en NIA 600.9(k))

Dirección del componente* - La dirección responsable de la preparación de la información financiera de un componente.

(Definido en NIA 600.9(c))

Documentación de auditoría* - Registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor (a veces se utiliza como sinónimo el término "papeles de trabajo").

(Definido en NIA 230.6(a))

Empleados* - Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.

(Definido en NIA 220.7(o))

Encargo de auditoría inicial * - Un encargo de auditoría en el que:

- (i) los estados financieros correspondientes al período anterior no fueron auditados; o
- (ii) los estados financieros correspondientes al período anterior fueron auditados por el auditor predecesor.

(Definido en NIA 510.4(a))

Encargo de procedimientos acordados - Contrato en el que un auditor se compromete a realizar aquellos procedimientos de auditoría acordados por el auditor, la entidad auditada y terceras partes y a informar sobre los hallazgos obtenidos. Los destinatarios del informe extraen sus propias conclusiones a partir del informe del auditor. El informe va dirigido únicamente a aquellas partes que han acordado los procedimientos a aplicar, dado que otros, no conocedores de los motivos de los procedimientos, podrían malinterpretar los resultados.

Conforme a lo establecido en el TRLAC y su normativa de desarrollo, la realización de este tipo de encargos no tiene la consideración de actividad de auditoría de cuentas, por lo que no se encuentran sujetos, individualmente, a la citada normativa. No obstante, este tipo de encargos puede utilizarse como un método de obtención de evidencia en el trabajo de auditoría de cuentas, como por ejemplo en el contexto de las NIA 402 y 600.

Encargo de revisión - El objetivo de un encargo de revisión es permitir al auditor determinar, sobre la base del resultado obtenido de la aplicación de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que sería necesaria en una auditoría, si ha llegado a conocimiento del auditor algún hecho que le haga considerar que los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de

información financiera aplicable.

Conforme a lo establecido en el TRLAC y su normativa de desarrollo, la realización de este tipo de encargos no tiene la consideración de actividad de auditoría de cuentas, por lo que no se encuentran sujetos, individualmente, a la citada normativa. No obstante, este tipo de encargos pueden utilizarse como un método de obtención de evidencia en el trabajo de auditoría de cuentas, como por ejemplo en el contexto de la NIA 600.

Entidad cotizada * - Entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.
(Definido en NIA 220.7(g))

Conforme a la legislación española, se entenderá como mercado de valores reconocido u otra organización equivalente, los referidos en el artículo 31 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Entidad de pequeña dimensión - Una entidad que generalmente posee características cualitativas tales como:

- (a) concentración de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (habitualmente una sola persona, ya sea una persona física u otra entidad que posee a la entidad siempre que el propietario presente las características cualitativas relevantes); y
- (b) una o más de las siguientes:
 - (i) transacciones sencillas;
 - (ii) proceso de registro sencillo;
 - (iii) pocas líneas de negocio y escasos productos dentro de las líneas de negocio;
 - (iv) pocos controles internos;
 - (v) pocos niveles de dirección con responsabilidad para una amplia gama de controles; o
 - (vi) poco personal, gran parte del cual desempeña un amplio espectro de tareas.

Estas características cualitativas no son exhaustivas, ni son exclusivas de las entidades de pequeña dimensión y las entidades de pequeña dimensión no presentan necesariamente todas estas características.

Entidad usuaria * - Entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos estados financieros se están auditando.
(Definido en NIA 402.8(i))

Entorno de control - Comprende las funciones del gobierno y dirección de la empresa, así como las actitudes, compromisos y acciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección de la empresa, sobre el control interno de la entidad y su importancia. El entorno de control es un componente del control interno.

Entorno de las tecnologías de la información (TI) - Políticas y procedimientos implementados por una entidad, así como la infraestructura propias de las TI (hardware, sistemas operativos, etc.) y las aplicaciones de software utilizadas para respaldar las operaciones de negocio y para lograr la consecución de las estrategias de negocio.

Equipo del encargo * - Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma de auditoría o por una firma de la red⁴.
(Definido en NIA 220.7(d))

Equipo del encargo del grupo * - Los socios de auditoría, incluido el socio del encargo del grupo, y los empleados que determinan la estrategia global de la auditoría del grupo, se comunican con los auditores de los componentes del grupo, aplican procedimientos de auditoría al proceso de consolidación del grupo, y evalúan las conclusiones obtenidas de la evidencia de auditoría como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.
(Definido en NIA 600.9(i))

Error - Una incorrección no intencionada contenida en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a revelar.

⁴ NIA 620, "Utilización del trabajo de un experto del auditor", apartado 6(a), define el término "experto del auditor"

Escepticismo profesional * - Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.

(Definido en NIA 200.13(l))

Especialización * - Cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.

(Definido en NIA 620.6(b))

Estados financieros * - Presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero.

(Definido en NIA 200.13(f))

En relación con la definición de “estados financieros” se entenderá por tales, con carácter general, “las cuentas anuales”, “las cuentas anuales consolidadas” o unos “estados financieros intermedios”, y la referencia a las notas explicativas se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales. Esta definición es, asimismo, aplicable a un solo estado financiero integrante de los anteriores (con sus notas explicativas).

Estados financieros comparativos * - Información comparativa consistente en importes e información a revelar del período anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados financieros comparativos es comparable al de los estados financieros del período actual.

(Definido en NIA 710.6(c))

Estados financieros con fines específicos * - Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Conforme a lo establecido en el TRLAC y su normativa de desarrollo, la realización de un encargo de auditoría sobre unos estados financieros de este tipo no tiene la consideración de actividad de auditoría de cuentas, por lo que no se encuentra sujeto a la citada normativa.

Estados financieros con fines generales * - Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.

(Definido en NIA 700.7(a))

Estados financieros del grupo * - Los estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente. El término "estados financieros del grupo" también se refiere a estados financieros combinados, es decir, que resultan de la agregación de la información financiera preparada por componentes que no tienen una entidad dominante, pero se encuentran bajo control común.

(Definido en NIA 600.9(j))

A efectos de las NIA adaptadas para su aplicación en España, los estados financieros del grupo se refieren a cuentas anuales consolidadas, estados financieros intermedios consolidados y a otros estados o documentos contables consolidados definidos en el artículo 5 del TRLAC.

En relación con la referencia a estados financieros combinados incluida en esta definición, hay que tener en cuenta que el marco de información financiera aplicable en España, al que se refiere el artículo 2.1 del TRLAC, no contempla, con carácter general, criterios y normas de formulación de dicho tipo de estados; no obstante, a este respecto habrá de estarse a lo que, en su caso, pudiera disponerse en la normativa sectorial o específica aplicable a la entidad.

Estimación contable * - Una aproximación a un importe en ausencia de medios precisos de medida. Este término se emplea para la obtención de una cantidad medida a valor razonable cuando existe incertidumbre en la estimación, así como para otras cantidades que requieren una estimación. Cuando la NIA 540⁵ trata únicamente de las estimaciones contables que conllevan medidas a valor razonable, se emplea el término

⁵ NIA 540, “Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.”

“estimaciones contables a valor razonable”.

(Definido en NIA 540.7(a))

Estimación puntual de la dirección * - Cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.

(Definido en NIA 540.7(e))

Estimación puntual o rango del auditor * - Cantidad o rango de cantidades, respectivamente, derivadas de la evidencia de auditoría obtenida para utilizar en la evaluación de una estimación puntual realizada por la dirección.

(Definido en NIA 540.7(b))

Estrategia global de auditoría - Establece el alcance, el enfoque de la auditoría y su momento de realización, sirviendo de guía para el desarrollo de un plan de auditoría más detallado.

Estratificación * - División de una población en sub-poblaciones, cada una de las cuales constituye un grupo de unidades de muestreo con características similares (habitualmente valor monetario).

(Definido en NIA 530.5(h))

Evaluar - Identificar y analizar los aspectos relevantes, incluyendo la aplicación de procedimientos posteriores cuando fuere necesario, para alcanzar una conclusión específica sobre dichos aspectos. "Evaluación", por convención, se utiliza únicamente en relación con un rango de cuestiones, entre ellas la evidencia, los resultados de los procedimientos y la eficacia de la respuesta de la dirección ante un riesgo (véase también Valorar).

Evidencia de auditoría * - Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información. (Véase Suficiencia de la evidencia de auditoría y Adecuación de la evidencia de auditoría).

(Definido en NIA 200.13(b) y NIA 500.5(c))

Experto * - (véase Experto del auditor y Experto de la dirección)

Experto de la dirección * - Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

(Definido en NIA 500.5(d) y NIA 620.6(c))

Experto del auditor * - Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitar la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo.

(Definido en NIA 620.6(a))

Factores de riesgo de fraude * - Hechos o circunstancias que indican la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

(Definido en NIA 240.11(b))

Fecha de aprobación de los estados financieros * - Fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos.

(Definido en NIA 560.5(b))

A efectos de esta definición, de acuerdo con la normativa mercantil en vigor en España, se considerará como fecha de aprobación la fecha de formulación de las cuentas anuales realizada por los administradores de la sociedad o por quienes, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad en particular, tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.

Fecha de los estados financieros * - Fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros.

(Definido en NIA 560.5(a))

A efectos de esta definición debe entenderse tanto la fecha de cierre de las cuentas anuales como, en su caso, la fecha de finalización del período cubierto por estados financieros intermedios.

Fecha de publicación de los estados financieros * - Fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros.

(Definido en NIA 560.5(d))

A efectos de la aplicación de lo establecido en estas NIA, se considera como fecha de publicación la primera fecha en la que se ponen los estados financieros y el informe de auditoría a disposición de terceros, pudiendo entenderse como tal fecha: la de publicación en los registros públicos oficiales, en la página web de los organismos supervisores o de la propia entidad, o, en su defecto, la de entrega del informe de auditoría.

Fecha del informe (en relación con el control de calidad) - La fecha elegida por el profesional ejerciente para fechar el informe.

Fecha del informe de auditoría * - Fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700⁶.

(Definido en NIA 560.5(c))

A efectos de esta definición, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 3.1.e) del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Firma de auditoría * - Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.

(Definido en NIA 220.7(e))

A efectos de esta definición, debe entenderse exclusivamente como firma de auditoría las definiciones a que se refiere el artículo 2, apartados 3 y 4, del TRLAC de auditor de cuentas y sociedad de auditoría.

Firma de la red * - Firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.

(Definido en NIA 220.7(i))

Fraude * - Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

(Definido en NIA 240.11(c))

Función de auditoría interna * - Actividad de evaluación establecida o prestada a la entidad como un servicio. Sus funciones incluyen, entre otras, el examen, la evaluación y el seguimiento de la adecuación y eficacia del control interno.

(Definido en NIA 610.7(a))

Generalizado * - Término utilizado al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

- (i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- (ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
- (iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

(Definido en NIA 705.5(a))

Gobierno corporativo - (véase Gobierno de la entidad)

Gobierno de la entidad * - Describe la función de la persona o personas u organizaciones responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad.

Grado de Seguridad * - (véase Seguridad razonable)

Grupo * - Todos los componentes cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente.

⁶ NIA 700, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros."

(Definido en NIA 600.9(e))

Hechos posteriores al cierre * - Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como aquellos hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría.

(Definido en NIA 560.5(e))

Importancia relativa del componente * - La importancia relativa para un componente determinada por el equipo del encargo del grupo.

(Definido en NIA 600.9(d))

Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo * - La cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

(Definido en NIA 320.9)

Incertidumbre - Materia cuyo resultado depende de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad pero que podrían afectar a los estados financieros.

Incertidumbre en la estimación * - La susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida.

(Definido en NIA 540.7(c))

Incongruencia * - Contradicción entre la información contenida en los estados financieros auditados y otra información. Una incongruencia material puede poner en duda las conclusiones de auditoría derivadas de la evidencia de auditoría obtenida previamente y, posiblemente, la base de la opinión del auditor sobre los estados financieros.

(Definido en NIA 720.5(b))

Incorrección * - Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

(Definido en NIA 200.13(i) y NIA 450.4(a))

Incorrección en la descripción de un hecho * - Otra información no relacionada con cuestiones que aparecen en los estados financieros auditados, que esté incorrectamente expresada o presentada. Las incorrecciones materiales en la descripción de un hecho pueden menoscabar la credibilidad del documento que contiene los estados financieros auditados.

(Definido en NIA 720.5(c))

Incorrección tolerable * - Importe establecido por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe.

(Definido en NIA 530.5(i))

En el ámbito de la normativa de auditoría de cuentas, la expresión “incorrección tolerable” cuando se aplican técnicas de muestreo como procedimientos de auditoría se conoce también como “error tolerable”.

Incorrecciones no corregidas * - Incorrecciones que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.

(Definido en NIA 450.4(b))

Incumplimiento *(en el contexto de la NIA 250⁷) - Acciones u omisiones de la entidad, intencionadas o no, que son contrarias a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. Comprenden tanto las transacciones realizadas por la entidad, o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de su gobierno, la dirección o los empleados. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas (no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad) por parte de los responsables del gobierno de la entidad, la dirección o los empleados de la entidad.
(Definido en NIA 250.11)

Indagación - La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad.

Información adicional - Información que se presenta conjuntamente con los estados financieros, no exigida por el marco de información financiera aplicable, utilizada para preparar los estados financieros y que, normalmente, se presenta mediante cuadros complementarios o como notas adicionales.

Información comparativa * - Importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más períodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
(Definido en NIA 710.6(a))

Información financiera fraudulenta - Comprende incorrecciones intencionadas, incluida la omisión de cantidades o de información a revelar en los estados financieros, para engañar a los usuarios de los estados financieros.

Información financiera histórica * - Información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores.
(Definido en NIA 200.13(g))

Información financiera o estados financieros intermedios - Información financiera (que puede no comprender un conjunto completo de estados financieros, tal como se ha definido anteriormente) emitida en fechas anteriores a la finalización de un ejercicio económico (por lo general, semestral o trimestralmente).

Información financiera prospectiva - Información financiera basada en hipótesis sobre hechos que pueden suceder en el futuro y sobre posibles actuaciones de la entidad. La información financiera prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico, una proyección o una combinación de ambas (véase Pronóstico y Proyección).

Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios *(referido en la NIA 402⁸ como “informe tipo 1”) - Informe que comprende:

- (a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y de otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada; y
- (b) un informe elaborado por el auditor del servicio, con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados.

(Definido en NIA 402.8(b))

Informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios *(referido en la NIA 402 como “informe tipo 2”) - Informe que comprende:

- (a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada o a lo largo de un período específico y, en algunos casos, su eficacia operativa a lo largo de un período específico; y
- (b) un informe elaborado por el auditor del servicio con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya:

⁷ NIA 250, “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.”

⁸ NIA 402, “Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.”

- (i) su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la eficacia operativa de dichos controles; y

- (ii) una descripción de las pruebas de controles realizadas por el auditor y de los resultados obtenidos.

(Definido en NIA 402.8(c))

Inspección (como procedimiento de auditoría) - Examen de los registros o documentos, ya sean internos o externos, en papel u otro medio, o un examen físico de un activo.

Inspección (en relación con el control de calidad) * - En el contexto de los encargos finalizados, se refiere a los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría por parte de los equipos del encargo.

(Definido en NIA 220.7(f))

Investigar - Indagar para resolver cuestiones que surgen de otros procedimientos.

Juicio profesional * - 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 informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría.

(Definido en NIA 200.13(k))

Manifestaciones escritas * - Documento suscrito por la dirección y proporcionado al auditor con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría. En este contexto, las manifestaciones escritas no incluyen los estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan.

(Definido en NIA 580.7)

Marco de cumplimiento * - (véase Marco de información financiera aplicable y Marco de información con fines generales)

Marco de imagen fiel * - (véase Marco de información financiera aplicable y Marco de información con fines generales)

Marco de información con fines generales * - Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

El término "marco de imagen fiel" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- (a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o
- (b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto sea necesario sólo en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término "marco de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (a) o (b) anteriores.⁹

(Definido en NIA 700.7(b))

Marco de información financiera aplicable * - Marco de información financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.

El término "marco de imagen fiel" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- (a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros,

⁹ NIA 200, apartado 13 (a).

puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o

- (b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término “marco de cumplimiento” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (a) o (b) anteriores.

(Definido en NIA 200.13(a))

Material (en el contexto de incorrecciones) - De importancia relativa.

Muestreo * - (véase muestreo de auditoría)

Muestreo de auditoría * (muestreo) - Aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población.

(Definido en NIA 530.5(a))

Muestreo estadístico * - Tipo de muestreo que presenta las siguientes características:

- (a) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y
- (b) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.

El tipo de muestreo que no presenta las características (a) y (b) se considera muestreo no estadístico.

(Definido en NIA 530.5(g))

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)* - Las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board).

Normas profesionales * - Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y requerimientos de ética aplicables.

(Definido en NIA 220.7(m))

A efectos de su adecuada interpretación y aplicación en España, se entenderá que las normas profesionales son las establecidas en el artículo 6 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Observación - Consiste en presenciar procesos o procedimientos aplicados por otras personas; por ejemplo, que el auditor observe el recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la ejecución de las actividades de control.

Opinión de auditoría * - (véase Opinión modificada y Opinión no modificada)

Opinión de auditoría del grupo * - La opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

(Definido en NIA 600.9(g))

Opinión modificada * - Opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión.

(Definido en NIA 705.5(b))

Opinión no modificada (o favorable) * - Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.¹⁰

(Definido en NIA 700.7(c))

Organización de servicios * - Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de dichas entidades usuarias.

(Definido en NIA 402.8(e))

¹⁰ La NIA 700, apartados 35-36, trata de las frases utilizadas para expresar esta opinión, en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

Otra información * - Información financiera y no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida, por las disposiciones legales o reglamentarias o la costumbre, en un documento que contiene los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente.
(Definido en NIA 720.5(a))

Párrafo de énfasis * - Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.
(Definido en NIA 706.5(a))

Párrafo sobre otras cuestiones * - Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.
(Definido en NIA 706.5(b))

Parte vinculada* - Una parte que es:

- (i) una parte vinculada tal y como se defina en el marco de información financiera aplicable; o
- (ii) en el caso de que el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto:
 - (a) una persona u otra entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;
 - (b) otra entidad sobre la cual la entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u
 - (c) otra entidad que, junto con la entidad que prepara la información financiera, está bajo control común de otra mediante:
 - i) derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control;
 - ii) propietarios que sean familiares próximos; o
 - iii) personal clave de la dirección compartido.

No obstante, las entidades que están bajo el control común de un Estado (ya sea una Administración nacional, regional o local) no se consideran partes vinculadas a menos que realicen transacciones significativas o compartan recursos significativos entre sí.

(Definido en NIA 550.10(b))

Persona externa debidamente calificada * - Persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del encargo. Por ejemplo, un socio de otra firma de auditoría o un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente, bien a una organización de profesionales de la contabilidad cuyos miembros puedan realizar auditorías o revisiones de información financiera histórica, u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, bien a una organización que presta los pertinentes servicios de control de calidad.

(Definido en NIA 220.7(p))

Personal * - Socios y empleados.

(Definido en NIA 220.7(l))

Población * - Conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el auditor desea alcanzar conclusiones.

(Definido en NIA 530.5(b))

Porcentaje de desviación tolerable * - Porcentaje de desviación de los procedimientos de control interno prescritos, determinado por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que el porcentaje real de desviación existente en la población no supera dicho porcentaje tolerable de desviación.

(Definido en NIA 530.5(j))

Premisa, referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, sobre la que se realiza la auditoría * - La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen y entienden que tienen las siguientes responsabilidades, fundamentales para realizar una auditoría de conformidad con las NIA. Es decir, son responsables:

- (i) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel.
- (ii) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
- (iii) de proporcionar al auditor:
 - (a) acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - (b) información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad para los fines de la auditoría; y
 - (c) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

En el caso de un marco de imagen fiel, el apartado (i) anterior puede formularse como “de la preparación de estados financieros *que expresan la imagen fiel*, de conformidad con el marco de información financiera” o “de la preparación y *presentación fiel* de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera”.

La “premisa referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre la que se realiza la auditoría” también puede denominarse “la premisa”.

(Definido en NIA 200.13(j))

En la aplicación de esta definición en España, en relación con la delimitación de funciones entre responsables del gobierno de la entidad y de la dirección, habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad auditada según su naturaleza jurídica y conforme al marco normativo español. Véase también la definición de “Dirección”.

Procedimiento posterior de auditoría. - Procedimiento de auditoría diseñado para obtener evidencia que responda a los riesgos valorados de incorrección material. Se denomina posterior porque se aplica durante la ejecución de la auditoría, como resultado de los procedimientos de auditoría de planificación.

Procedimiento sustantivo * - Procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:

- (a) pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y
 - (b) procedimientos analíticos sustantivos.
- (Definido en NIA 330.4(a))

Procedimientos analíticos * - Evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.

(Definido en NIA 520.4)

Procedimientos de revisión - Procedimientos que se consideran necesarios para alcanzar el objetivo de un encargo de revisión, principalmente mediante la realización de indagaciones entre el personal de la entidad sobre los datos financieros y mediante la aplicación de procedimientos analíticos a dichos datos.

Conforme a lo establecido en el TRLAC y su normativa de desarrollo, la realización de este tipo de encargos no tiene la consideración de actividad de auditoría de cuentas, por lo que no se encuentran sujetos, individualmente, a la citada normativa. No obstante, este tipo de encargos pueden utilizarse como un método de obtención de evidencia en el trabajo de auditoría de cuentas, como por ejemplo en el contexto de la NIA 600.

Procedimientos de valoración del riesgo * - Procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones

concretas contenidas en éstos.
(Definido en NIA 315.4(d))

Proceso de valoración del riesgo por la entidad - Es uno de los elementos del control interno, consistente en el proceso que sigue la entidad para identificar los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera y para decidir sobre las acciones a tomar para responder a dichos riesgos, así como los resultados de dicho proceso.

Profesional ejerciente – Un auditor ejerciente.

Conforme a lo establecido en el TRLAC y en su normativa de desarrollo, auditor ejerciente será la persona física que figura inscrita en dicha situación en el ROAC.

Pronóstico - Información financiera prospectiva preparada sobre la base de hipótesis acerca de hechos futuros que la dirección espera que tengan lugar, así como las medidas que la dirección espera adoptar a partir de la fecha de preparación de la información (hipótesis de la mejor estimación posible).

Proyección, extrapolación - Información financiera prospectiva preparada sobre la base de:

- (a) hipótesis acerca de hechos futuros y actuaciones de la dirección que no necesariamente se espera que tengan lugar, como sucede en las empresas que se encuentran en una fase inicial de su actividad o que se están planteando un cambio importante en la naturaleza de las operaciones; o
- (b) una combinación de las mejores estimaciones e hipótesis posibles.

Prueba - Aplicación de procedimientos a algunos o a todos los elementos de una población.

Prueba de controles * - Procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.
(Definido en NIA 330.4(b))

Prueba paso a paso - Incluye el seguimiento de unas cuantas transacciones a través del sistema de información financiera.

Rango del auditor * - (véase Estimación puntual del auditor)

Recálculo - Consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros.

Red * - Una estructura más amplia:

- (a) que tiene por objetivo la cooperación, y
- (b) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

(Definido en NIA 220.7(j))

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación de la definición “red” del auditor en España, deberá tenerse en cuenta el contenido de los artículos 17.1 y 18.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Reejecución - Ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

Registros contables * - Registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.

(Definido en NIA 500.5(a))

Requerimientos de ética aplicables * - Normas de ética a las que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo.

(Definido en NIA 220.7(n))

A efectos de su adecuada interpretación y aplicación en España, se considerarán requerimientos de ética aplicables los establecidos en el artículo 6.3 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

Responsables del gobierno de la entidad * - Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.¹¹
(Definido en NIA 200.13(o) y NIA 260.10(a))

En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Al menos, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

Revisión (en relación con el control de calidad) - Valoración de la calidad del trabajo realizado y de las conclusiones alcanzadas por otros.

Revisión de control de calidad del encargo * - Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del encargo es aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.

(Definido en NIA 220.7(b))

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación de este procedimiento, debe tenerse en cuenta lo establecido en la letra g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de control calidad 1 para su aplicación en España, incluidos en la Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Revisor de control de calidad del encargo * - Un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada, o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del encargo, con experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del encargo ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.

(Definido en NIA 220.7(c))

Riesgo ajeno al muestreo * - Riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo.

(Definido en NIA 530.5(d))

Riesgo de auditoría * - Riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

(Definido en NIA 200.13(c))

Riesgo de control * - (véase Riesgo de incorrección material)

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.

(Definido en NIA 200.13(e))

Riesgo de incorrección material * - Riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones:

- (i) Riesgo inherente— Susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.

¹¹ Para una mayor explicación sobre las diversas formas de estructuras de gobierno, véanse los apartados A1-A8 de la NIA 260 “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”

- (ii) Riesgo de control– Riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra relevación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

(Definido en NIA 200.13(n))

Riesgo de muestreo * - Riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede producir dos tipos de conclusiones erróneas:

- (i) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando de hecho existen. El auditor se preocupará principalmente por este tipo de conclusión errónea debido a que afecta a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada.
- (ii) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen incorrecciones materiales cuando de hecho no existen. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

(Definido en NIA 530.5(c))

Riesgo del negocio * - Riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.

(Definido en NIA 315.4(b))

Riesgo inherente * - (véase Riesgo de incorrección material)

Riesgo medioambiental - En determinadas circunstancias, entre los factores relevantes para valorar el riesgo inherente en el desarrollo del plan global de auditoría se puede incluir el riesgo de incorrección material en los estados financieros debida a cuestiones medioambientales.

Riesgo significativo * - Riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría.

(Definido en NIA 315.4(e))

Saldos de apertura * - Saldos contables al inicio del periodo. Los saldos de apertura se corresponden con los saldos al cierre del periodo anterior y reflejan los efectos tanto de las transacciones y hechos de periodos anteriores, como de las políticas contables aplicadas en el periodo anterior. Los saldos de apertura también incluyen aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información, como, por ejemplo las contingencias y los compromisos.

(Definido en NIA 510.4(b))

Seguimiento (en relación con el control de calidad) * - Proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una inspección periódica de una selección de encargos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.

(Definido en NIA 220.7(h))

Seguimiento de los controles (internos) - Proceso para valorar la eficacia del funcionamiento del control interno a lo largo del tiempo. Incluye la valoración del diseño y del funcionamiento de los procedimientos de control oportunamente, así como la adopción de las acciones correctoras que sean necesarias debido a los cambios en las condiciones de funcionamiento. El seguimiento de los controles (internos) es un elemento del sistema de control interno.

Seguridad razonable * (en el contexto de un encargo que proporciona un grado de seguridad, incluidos los encargos de auditoría, y de control de calidad) - Un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

(Definido en NIA 200.13(m))

Servicios relacionados - Comprende encargos relativos a servicios de procedimientos acordados y de compilación.

Sesgo de la dirección * - Falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información.
(Definido en NIA 540.7(d))

Significatividad (Materialidad)- Importancia relativa de una cuestión según el contexto. El profesional ejerciente determina la significatividad de una cuestión en el contexto en el que está siendo objeto de consideración. Ello puede incluir, por ejemplo, evaluar la posibilidad razonable de que el informe emitido por el profesional ejerciente cambie o influya en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe; o, como otro ejemplo determinar si la cuestión analizada será considerada importante por los responsables del gobierno de la entidad de acuerdo con sus responsabilidades, a los efectos de determinar si debe o no informarse a éstos acerca de dicha cuestión. La significatividad puede ser resultante tanto de factores cuantitativos como de factores cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre la cuestión analizada y los intereses de los usuarios a quienes se destina el informe o destinatarios.

Sin contestación * - Falta de respuesta, o respuesta parcial, de la parte confirmante, a una solicitud de confirmación positiva, o una solicitud de confirmación devuelta sin entregar.
(Definido en NIA 505.6(d))

Sistema de información relevante para la información financiera - Elemento del control interno que incluye el sistema de información financiera, consistente en los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones de una entidad (así como hechos y circunstancias) y para rendir cuentas sobre los activos, pasivos y patrimonio neto relacionados.

Sistema de la organización de servicios * - Políticas y procedimientos diseñados, implementados y mantenidos por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos en el informe del auditor del servicio.
(Definido en NIA 402.8(f))

Socio * - Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.
(Definido en NIA 220.7(k))

Socio del encargo del grupo * - El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe de auditoría de los estados financieros del grupo que se emite en nombre de la firma de auditoría. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en la auditoría del grupo, los socios conjuntos responsables del encargo y sus equipos del encargo constituirán, de forma colectiva, el socio del encargo del grupo y el equipo del encargo del grupo, respectivamente.
(Definido en NIA 600.9(h))

Socio del encargo - El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador, o legal.
(Definido en NIA 220.7(a))

A efectos de esta definición, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 10.3 del TRLAC referente a quién corresponde la dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría.

Solicitud de confirmación negativa * - Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud.
(Definido en NIA 505.6(c))

Solicitud de confirmación positiva * - Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida en la solicitud, o facilite la información solicitada.
(Definido en NIA 505.6(b))

Subcontratación de la organización de servicios * - Organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar alguno de los servicios que esta última presta a sus entidades usuarias, los cuales forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de estas entidades usuarias.
(Definido en NIA 402.8(g))

Suficiencia (de la evidencia de auditoría) * - Medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así

como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.
(Definido en NIA 500.5(e))

Técnicas de auditoría asistidas por ordenador (CAATs, "Computer-assisted audit techniques") - Aplicaciones de los procedimientos de auditoría utilizando el ordenador como una herramienta de auditoría.

Transacción realizada en condiciones de independencia mutua * - Una transacción realizada entre partes interesadas, no vinculadas, y que actúan de forma independiente entre sí y persiguiendo cada una sus propios intereses.
(Definido en NIA 550.10(a))

Unidad de muestreo * - Elementos individuales que forman parte de una población.
(Definido en NIA 530.5f))

Usuarios a quienes se destina el informe - Persona, personas o grupo de personas para las que el profesional ejerciente prepara el informe que proporciona un grado de seguridad. La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.

Valorar - Analizar los riesgos identificados para determinar su significatividad. "Valorar" por convención, se usa solo en relación con el riesgo. (Véase también Evaluar).

Anexo (al glosario de las NIA-ES)

Índice de definiciones suprimidas por no resultar aplicables en la adaptación a la normativa española

Criterios

Criterios adecuados

Criterios aplicados (en el contexto de la NIA 810)

Documentación del encargo

*Elemento**

Encargo de compilación

Encargo de seguridad limitada

Encargo de seguridad razonable

Encargo que proporciona un grado de seguridad

Estados financieros auditados (en el contexto de la NIA 810)*

Estados financieros resumidos (en el contexto de la NIA 810)*

Independencia

Información sobre la materia objeto de análisis

Informe anual

Informe sobre la actuación medioambiental

*Marco de información con fines específicos **

Normas profesionales (en el contexto de la NICC 1)*

Parte responsable

Profesional de la contabilidad

Profesional de la contabilidad en ejercicio

Riesgo de un encargo que proporciona un grado de seguridad

Sector público

ISSAI-ES 1700: Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros

GUÍA PRÁCTICA PARA LA NIA-ES 700

Fundamentos

Esta Guía Práctica proporciona orientaciones adicionales sobre la NIA-ES 700, “Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros”, y debe leerse conjuntamente con ella.

Introducción a la NIA-ES

La NIA-ES 700 establece la obligación del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros y aborda además el formato y el contenido del informe resultante de la auditoría de los estados financieros.

La NIA-ES 705 y la NIA-ES 703 tratan del formato y del contenido del informe cuando el auditor emite una opinión modificada o incluye en dicho informe párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos.

La NIA-ES 700 se ha redactado en el contexto de unos estados financieros completos con finalidades generales. La NIA-ES 805 recoge consideraciones específicas para el caso en que se audite un estado financiero individual o una cuenta, partida o elemento concreto de un estado financiero.

La NIA-ES 700 promueve la coherencia del informe de auditoría y por tanto, si la auditoría ha sido realizada con arreglo a las NIA-ES, fomenta la credibilidad pues se pueden identificar con más facilidad las auditorías realizadas conforme a normas internacionalmente aceptadas. También se facilita al usuario su comprensión y la posibilidad de reconocer cuando se han producido circunstancias inhabituales.

Contenido de la Guía Práctica

P1 La Guía Práctica proporciona orientaciones adicionales para los auditores del sector público, basadas en la ISSAI-ES 200, en relación con los aspectos siguientes:

Consideraciones generales

Alcance de la NIA-ES

Informe de auditoría

Forma o tipo de opinión

Elementos necesarios en el informe de auditoría

Presentación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros.

Aplicabilidad de la NIA-ES en la auditoría del sector público

P2 La NIA-ES 700 es aplicable a los auditores de las entidades del sector público en el desempeño de su función de auditores de los estados financieros.

Orientaciones adicionales sobre cuestiones ligadas al sector público

Consideraciones generales

P3 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. (ISSAI-ES 200; P134)

P4 En una auditoría financiera en el sector público los objetivos suelen ir más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable (es decir, el alcance de las NIA-ES). El mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades del sector público, que se derivan de leyes, reglamentos, órdenes ministeriales, exigencias de política pública o resoluciones del poder legislativo, pueden contener objetivos adicionales de la misma importancia para la opinión sobre los estados financieros, entre ellos obligaciones de auditoría o de información, cuando por ejemplo los auditores del sector público hayan detectado falta de conformidad con las normas en cuestiones presupuestarias o de rendición de cuentas, o informen sobre la eficacia del control interno. Sin embargo, aun no existiendo objetivos adicionales, los ciudadanos pueden esperar de los auditores del sector público que informen de cualquier falta de conformidad con las normas que hayan detectado durante la auditoría o informen sobre la eficacia del control interno. Estas obligaciones suplementarias deberán ser tratadas en una sección separada del informe de auditoría, tal como se describe en el párrafo P6. (ISSAI 1700; P3, ISSAI-ES 200; P135)

Alcance de la NIA-ES

P5 Cuando la auditoría se ha realizado de acuerdo con las NIA-ES, la coherencia del informe de auditoría aumenta la credibilidad del sector público. En el caso de las entidades del sector público, los primeros usuarios de sus estados financieros son los órganos legislativos, que representan a los ciudadanos que son los usuarios finales de dichos estados financieros. (ISSAI 1700; P4)

P6 Las leyes y reglamentos, el mandato de auditoría o la práctica habitual pueden obligar a los auditores del sector público a comunicar sus hallazgos en el informe de auditoría con arreglo a las NIA-ES. Otros hallazgos, revelaciones, conclusiones, recomendaciones y respuestas de la dirección pueden ser objeto de un apartado complementario dentro del informe de auditoría (ISSAI 1700; P5)

P7 Los auditores que tengan la responsabilidad de elaborar y presentar informes de cumplimiento o incumplimiento de la normativa deben tener en cuenta los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento (ISSAI-ES400) y las ISSAI que correspondan. (ISSAI-ES 200; P136)

Informe de auditoría

P8 Cuando el informe de auditoría tenga por objeto emitir una opinión, el auditor deberá 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: (ISSAI-ES 200; P137)

- 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.

P9 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: (ISSAI-ES 200; P137)

- 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 o tipo de opinión

P10 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, deberá expresar una opinión

modificada, de acuerdo con el detalle que figura en la sección "Determinando el tipo de modificación a la opinión" de la ISSAI-ES 200 (véase ISSAI 1705). (ISSAI-ES 200; P138)

P11 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. (ISSAI-ES 200; P139)

Elementos necesarios en el informe de auditoría financiera

P12 El informe de auditoría será escrito y contendrá los siguientes elementos: (ISSAI-ES 200; P140)

- Un **título** que indique claramente que es el informe de una ICEX.
- Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo o la normativa específica de la ICEX.
- Un **párrafo introductorio** 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 que incluye procedimientos que permiten obtener evidencia de auditoría acerca de los importes y de 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 (ver P13).
- 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.

P13 Además de la opinión, es posible que el auditor deba por ley u otra norma aplicable informar sobre las observaciones y hallazgos que no hayan afectado a la opinión ni a ninguna de las recomendaciones efectuadas. Estos aspectos deberán diferenciarse de la opinión. (ISSAI-ES 200; P141).

P14 Los ejemplos ilustrativos que se ofrecen en el anexo de esta ISSAI-ES son pertinentes y aplicables al sector público. Además, en el Apéndice 7 de la ISSAI 4200 figura un ejemplo genérico del informe de auditoría sobre los estados financieros.

P15 Los auditores del sector público podrán referirse a las normas de auditoría aplicables de la siguiente forma:

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo.

P16 En el supuesto de una fiscalización de cumplimiento asociada a una auditoría de estados financieros, el formato y contenido del informe se elaborará según las previsiones que contiene la ISSAI-4200.

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros

P17 Los estados financieros con fines generales pueden incluir otros elementos como la comparación de los importes estimados y efectivos y los informes sobre rendimiento y asignación con el fin de constituir un conjunto completo de estados financieros. En caso de que así fuera, los auditores del sector público evaluarán esos informes con arreglo a la orientación facilitada en el párrafo A4 de la NIA-ES 700.

Anexo 1: Modelo de informe de auditoría financiera de cuentas anuales

| ISSAI-ES 1700–Modelo de Sociedad Mercantil Pública | ISSAI-ES 1700 – Modelo de Entidad Pública |
|---|---|
| <p>Las circunstancias son, entre otras:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de una sociedad mercantil pública. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, e incorpora el estado de flujos de efectivo. • Reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales (en este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales auditadas) | <p>Las circunstancias son, entre otras:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de una Entidad Pública. • Las cuentas anuales han sido formuladas de acuerdo con la normativa aplicable, de acuerdo con el PGCP o la IMNCL2013. |
| <p>INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA</p> <ul style="list-style-type: none"> • A los accionistas de xxx • A la entidad a la que está adscrita la sociedad • Al Parlamento/Cortes | <p>INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA</p> <ul style="list-style-type: none"> • Al órgano de gobierno de la entidad • Al Parlamento/Cortes |

| | |
|---|---|
| <p>Informe de auditoría financiera</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 201X, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> | <p>Informe de auditoría financiera</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la Entidad Pública XXX, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 201X, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> |
| <p>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales</p> <p>Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p> | <p>Responsabilidad de _____ en relación con las cuentas anuales ¹</p> <p>El/Los _____ es/son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la liquidación presupuestaria y de los resultados de la Entidad Pública XXX, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública aplicable a la entidad, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p> |
| <p>Responsabilidad del ICEX</p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas</p> | <p>Responsabilidad del ICEX</p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las</p> |

anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

| | |
|--|---|
| <p>Opinión</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> | <p>Opinión</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Entidad Pública XXX a 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados económicos y presupuestarios correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en la mismo ².</p> |
| <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>El informe de gestión adjunto del ejercicio 201X contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 201X. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.</p> | <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>Informe sobre otras observaciones y hallazgos</p> |
| <p>Firma del responsable de la ICEX</p> | <p>Firma del responsable de la ICEX</p> |
| <p>Fecha</p> | <p>Fecha</p> |

| | |
|------------------|------------------|
| Lugar de emisión | Lugar de emisión |
|------------------|------------------|

Notas

- 1 Los responsables de las cuentas anuales serán, habitualmente, el ministerio/departamento/concejalía de hacienda, los directores-gerentes de la entidad, los secretarios generales o los administradores.
- 2 Se especificará con precisión el marco de información financiero público aplicable: PGCP, IMNCL2013, etc.

Anexo 2: Índice de la NIA-ES 700

Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros

Párrafo

Introducción

Alcance de esta NIA 1-4

Fecha de entrada en vigor 5

Objetivos 6

Definiciones 7-9

Requerimientos

Formación de la opinión sobre los estados financieros 10-15

Tipo de opinión 16-19

Informe de auditoría 20-45

Información adicional presentada junto con los estados financieros 46-47

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad A1-A3

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros A4

Descripción del marco de información financiera aplicable A5-A10

Tipo de opinión A11-A12

Informe de auditoría A13-A44

Información adicional presentada junto con los estados financieros A45-A51

Anexo: ejemplos de informes de auditoría sobre estados financieros

ISSAI-ES 3000

***NORMAS Y DIRECTRICES PARA LA FISCALIZACIÓN
OPERATIVA***

Parte 1: ¿Qué es la fiscalización operativa?

1.1. ¿Qué es la fiscalización operativa según INTOSAI?

Los Principios de Fiscalización de INTOSAI (NA 1.0.38 y 1.0.40) afirman lo siguiente:

“El ámbito de actuación de la fiscalización pública abarca tanto las fiscalizaciones de regularidad como las fiscalizaciones operativas”, y “La fiscalización operativa, que significa fiscalización de economía, de eficiencia y de eficacia, y comprende:

- a) El control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas razonables y con las directrices señaladas.
- b) El control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas; y
- c) El control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos”.

La fiscalización operativa se basa en el análisis de las decisiones tomadas por los Parlamentos o en los objetivos establecidos por estos, y puede llevarse a cabo en todo el sector público.

1.2. ¿Cuál es el rasgo característico de la fiscalización operativa?

La fiscalización operativa, si la comparamos con la auditoría financiera, no está tan sujeta a requisitos estandarizados y específicos. La auditoría financiera tiende a aplicar normas fijas de ejecución, mientras que la fiscalización operativa es más flexible en todos sus aspectos. No se trata de una fiscalización de regularidad con criterios formalizados, y sus orígenes no se encuentran en las auditorías practicadas en el sector privado. Por su propia naturaleza, la fiscalización operativa posee un amplio ámbito de aplicación abierto a distintos criterios e interpretaciones. Por ello debe disponer de una numerosa selección previa de procedimientos de análisis y evaluación, manera de actuar muy distinta a la de la auditoría tradicional. Las características especiales de este tipo de fiscalizaciones se deben, pues, a la complejidad de las cuestiones relacionadas con su objeto. Debe poder examinar todas las actividades del sector público desde diferentes perspectivas.

1.3. ¿Cuáles son las nociones básicas de una fiscalización operativa?

En sentido amplio, que una Administración Pública deba rendir cuentas significa que, quienes están a cargo de la ejecución de un programa o al frente de una entidad pública, son responsables de que dicha ejecución se efectúe de manera eficiente y eficaz. Este concepto amplio de rendición de cuentas, cuyo análisis lleva a cabo una fiscalización operativa, convierte a ésta en un instrumento para que los Parlamentos, los gestores públicos, los medios de comunicación y, en última instancia, la ciudadanía obtengan una perspectiva adecuada de la gestión de las Administraciones Públicas. Responde a preguntas encaminadas a conocer si los gestores públicos están gastando el dinero de todos de un modo adecuado e inteligente.

Dado que la legitimidad y la confianza son valores esenciales para la Administración Pública, la fiscalización operativa puede contribuir a fortalecer dichos valores elaborando informes públicos sobre la eficacia de la actividad gubernamental. Ello está facilitado por el hecho de la independencia de los auditores respecto de las entidades públicas que fiscalizan. Por eso, una fiscalización operativa no obedece a intereses de ningún tipo. Los resultados de este tipo de fiscalizaciones también pueden servir de base para decisiones futuras de los Parlamentos y de los Gobiernos. En definitiva, se convierten en imprescindibles en un mundo complejo y en rápido cambio, con pocos recursos y muchas incertidumbres.

1.4. ¿Cuáles son las cuestiones básicas de una fiscalización operativa?

Al menos en teoría, todos los programas o entidades del sector público –así como la mayoría de los procesos que generan- pueden analizarse teniendo en cuenta, tanto los objetivos específicos, como la manera de lograrlos.

En definitiva una fiscalización operativa debe responder a cuestiones tales como si las entidades públicas están cumpliendo sus objetivos y, de ser así, si los están cumpliendo en la manera correcta.

Estas preguntas también deben conectarse con la percepción que tiene la sociedad de la gestión gubernamental. Un auditor que trabaje en una fiscalización operativa puede llegar a poner en tela de juicio la propia necesidad de la existencia de una entidad pública. Pero si esto ocurre, el auditor debe ser cauto, para no ir más allá del cumplimiento estricto de su función y no debe cruzar nunca la frontera que le separa del ámbito de decisión política.

El auditor que trabaja en una fiscalización operativa suele utilizar el denominado modelo de input/output. Partiendo del objetivo de la entidad pública, registra como *input* los recursos asignados para la consecución del objetivo. Y después de analizar la acción realizada, registra como *output* los servicios prestados, para

concluir si los objetivos se han cumplido y, de ser así, si se han cumplido correctamente.

1.5. ¿Qué significa la fiscalización de la economía, la eficiencia y la eficacia?

En el entorno en que nos encontramos, economía significa reducir al mínimo el coste de los recursos utilizados para realizar una actividad con la calidad requerida. La fiscalización de la economía puede aportar respuestas a preguntas como las siguientes:

- ¿Los denominados input, -es decir, los medios elegidos por la Administración- han supuesto el uso más económico de los fondos públicos?
- ¿Han sido utilizados de forma económica los recursos humanos, financieros y materiales?
- ¿Se han realizado las actividades de gestión de conformidad con unos principios correctos y unas políticas adecuadas?

Aunque el concepto de economía parezca claro puede no resultar fácil llevar a cabo una fiscalización de la misma. Con frecuencia, la evaluación de si los inputs elegidos son los correctos, si los recursos disponibles se han utilizado de manera económica, y si la calidad y cantidad de dichos inputs se han coordinado de forma óptima y adecuada son tareas, todas ellas, complicadas para el auditor. Y todavía más complicado para el mismo es el efectuar recomendaciones para que se reduzcan los costes, sin que ello afecte ni a la cantidad ni a la calidad de los servicios que las Administraciones Públicas deben prestar a la ciudadanía.

La eficiencia está relacionada con la economía. También en este caso la cuestión central se refiere a los recursos utilizados. La pregunta principal es si estos recursos se han empleado de manera óptima o satisfactoria, o si se hubiesen logrado los mismos o similares objetivos, desde el punto de vista de la calidad y del plazo de tiempo, con menos recursos. ¿Estamos consiguiendo el máximo output – en términos de cantidad y calidad- de nuestros inputs y acciones? La pregunta se refiere a la relación existente entre la calidad y cantidad de servicios suministrados, y las actividades y el coste de los recursos utilizados para producirlos, con objeto de lograr resultados.

Sin duda, una opinión sobre la eficiencia siempre suele ser relativa. Son escasas las ocasiones en que la ineficiencia se pone de manifiesto de inmediato. Puede formularse un juicio sobre la eficiencia apelando a una comparación con actividades similares, con otros periodos de tiempo o con una norma que se haya adoptado de manera explícita. Las evaluaciones de la eficiencia también pueden basarse en condiciones no relacionadas con normas específicas, por ejemplo cuando las cuestiones son tan complejas que no existen normas. En esos casos las

evaluaciones tienen que basarse en los mejores argumentos e informaciones disponibles, de conformidad con el análisis realizado en la fiscalización.

La fiscalización de la eficiencia responde a preguntas como las siguientes:

- ¿Se emplean de modo eficiente los recursos humanos y financieros?
- ¿Los programas, entidades y actividades del sector público se gestionan, regulan, organizan, ejecutan, supervisan y evalúan con eficiencia?
- ¿Las actividades de las entidades públicas son coherentes con los objetivos y requisitos estipulados?
- ¿Los servicios públicos son de buena calidad y se prestan en el momento oportuno?
- ¿Los objetivos de los programas del sector público se cumplen con una relación coste-eficacia adecuada?

Los análisis de coste-eficacia son análisis de la relación entre el coste y los resultados, expresado como coste por unidad de resultado obtenido. La relación coste-eficacia sólo es uno de los elementos en el examen completo de la eficiencia, que también podría incluir análisis del tiempo en el cual se han logrado los resultados.

En algunos casos puede resultar difícil separar por completo los dos conceptos, eficiencia y economía. Por ejemplo, ambos pueden referirse a si la entidad fiscalizada

- Se ajusta a prácticas correctas de compras,
- Adquiere el tipo, la calidad y la cantidad apropiados de recursos a un coste adecuado,
- Mantiene adecuadamente sus recursos,
- Utiliza la cantidad óptima de recursos (personal, equipo e instalaciones) en la producción o prestación, de la cantidad y calidad, adecuadas de bienes o servicios con puntualidad,
- Cumple los requisitos de las leyes y reglamentos que rigen o afectan la compra, el mantenimiento y el uso de los recursos de la entidad, y
- Ha establecido un sistema de controles de gestión.

El concepto de eficiencia se restringe básicamente a la pregunta sobre si los recursos se han empleado de una manera óptima o satisfactoria. Por consiguiente, en la mayoría de los casos la eficiencia se especifica de dos maneras posibles: 1) si podrían haberse obtenidos los mismos resultados utilizando menos recursos; y 2) si podrían haberse empleado los mismos recursos para lograr mejores resultados (en cantidad y calidad).

La auditoría financiera también se dedica a estas cuestiones, por ejemplo cuando se fiscalizan las prácticas de compras. En la auditoría financiera, empero, el ámbito es más limitado.

La eficacia constituye esencialmente en analizar si se han cumplido los objetivos. La eficacia consta de dos partes: la cuestión sobre si se han logrado los objetivos, y la cuestión sobre si esto puede atribuirse a los medios utilizados. Con objeto de juzgar en qué medida se han logrados los objetivos, es necesario que éstos se formulen de un modo que haga posible una evaluación de este tipo.

Al fiscalizar la eficacia, generalmente también hay que tratar de determinar en qué grado los instrumentos utilizados han contribuido de hecho al logro de los objetivos. La fiscalización de la eficacia exige pruebas de los resultados conseguidos por la acción realizada. Por ejemplo, si el objetivo es reducir el desempleo, la observación de una reducción en la cantidad de desempleados ¿es consecuencia de las actividades de la entidad fiscalizada, o es consecuencia de una mejora general en el entorno económico, sobre el cual la entidad fiscalizada no ha tenido influencia? En este caso el diseño de la fiscalización debe afrontar el problema de excluir eficazmente las variables intermedias externas.

Un aspecto aparte de la fiscalización operativa es el estudio de los efectos colaterales. Resulta complicado, debido al hecho de que pueden ser muy diversos. Una forma de limitar el ámbito de la investigación consiste en centrarse en aquellos efectos colaterales que en otras situaciones uno trata de evitar (p. ej. Los efectos de la política económica que son negativos para el medio ambiente). Esto no significa, sin embargo, que todos los efectos colaterales sean indeseables.

Por ejemplo, al fiscalizar la eficacia la fiscalización operativa puede:

- Evaluar si los programas gubernamentales han sido preparados y diseñados eficazmente, y si son claros y coherentes.
- Evaluar si los objetivos de un programa gubernamental nuevo, o en curso, y los medios que se le asignan (jurídicos, financieros, etc.) son apropiados, coherentes, adecuados o pertinentes.
- Evaluar si la estructura organizativa, el proceso de toma de decisiones y el sistema de gestión para la ejecución del programa son eficaces.
- Evaluar la eficacia de los programas e inversiones gubernamentales y/o sus componentes individuales, es decir, evaluar si se cumplen los objetivos.
- Evaluar si los impactos observados sociales, económicos y ecológicos, directos o indirectos, de una política determinada, se deben a la política en cuestión o a otras causas.
- Evaluar si el programa complementa, duplica, se solapa o se contrapone a otros programas relacionados.
- Evaluar si la calidad de los servicios públicos satisface las expectativas de las personas o de los objetivos establecidos.
- Evaluar la adecuación del sistema empleado para medir, supervisar e informar sobre la eficacia de un programa.
- Identificar la utilidad relativa de los enfoques alternativos para lograr un mayor rendimiento, o eliminar factores que inhiban la eficacia del programa.

- Analizar las causas de los resultados y de los problemas observados al identificar las formas de conseguir que las actividades y los programas gubernamentales funcionen con más eficacia.

Si bien una fiscalización en particular no necesariamente tiene que llegar a conclusiones acerca de estos tres aspectos (es decir, economía, eficiencia y eficacia), puede no resultar conveniente el examinar aspectos de la economía o la eficiencia de actividades aisladas, si no se toma en consideración también –aunque sea brevemente- su eficacia.

A la inversa, en una fiscalización de la eficacia, es posible que el auditor también desee tener en cuenta aspectos de la economía y la eficiencia; los resultados obtenidos por una entidad, que se fiscaliza pueden haber causado el impacto deseado, pero ¿los recursos empleados para lograrlo se han utilizado de modo económico y eficiente?

1.6. ¿Cómo afecta la gestión pública a la fiscalización operativa?

La forma de gestión pública que se utilice en un momento determinado también influirá necesariamente en las prioridades de la fiscalización operativa. En países donde la gestión pública está relacionada primordialmente con los medios y está menos implicada en los fines, las fiscalizaciones también tienden a centrarse en establecer si las reglas se han cumplido y aplicado, y no si las reglas sirven –o parecen servir- al objetivo que se proponen. En aquellos países que han adoptado la dirección por objetivos y resultados, parece haberse optado por la posición contraria. En la mayoría de los casos la gestión del sector público manifiesta una combinación de estos planteamientos.

La dirección por objetivos y resultados tiende a promover el interés por la fiscalización de la eficiencia y la eficacia. Asimismo, es posible que el auditor ya no tenga que tratar con una Administración pública tradicional que se rija por reglas, sino con una cuyo mandato se ha ampliado de modo considerable en relación con la forma en que deben ponerse en práctica las intenciones del poder legislativo, y con los medios que habrá que emplear para lograrlas.

Preguntas como las siguientes suelen ser de interés para quien realice una fiscalización operativa:

- ¿Existe una estructura clara de objetivos y se han elegido las prioridades y los instrumentos adecuados en la utilización de los fondos públicos?
- ¿Existe un reparto claro de responsabilidades entre los distintos niveles de autoridad, teniendo presente también el principio de subsidiariedad?
- ¿Existe una conciencia generalizada acerca de los costes, y una orientación hacia la producción de servicios, centrando la atención en las necesidades de los ciudadanos?

- ¿Se concede la importancia adecuada a los controles de gestión y a los requisitos de información?

Los ministerios/consejerías y las consejerías y los órganos que dependen de ellos se encargan de garantizar la ejecución de las medidas apropiadas de control interno. En este contexto, la tarea específica de quien realiza una fiscalización operativa consiste en observar si se ha desempeñado correctamente esta responsabilidad.

Un objetivo frecuente de la mayoría de los gobiernos en la actualidad es la mejora en la calidad de los servicios públicos, sobre todo a medida que continúan incrementándose las expectativas de las personas (a menudo en comparación con el servicio que reciben en el sector privado) acerca de lo que representa la calidad. Para promover mejoras de este tipo, muchas Administraciones han iniciado programas de modernización con objeto de prestar mejores servicios; por ejemplo que sean accesibles con más facilidad y más cómodos, brinden a los ciudadanos más capacidad de elección y se efectúen con mayor rapidez. La calidad de los servicios públicos es una cuestión cada vez más importante, y los Parlamentos y los Gobiernos de todo el mundo esperan que las ICEX se refieran a ella en sus informes de fiscalización operativa.

1.7. ¿Cómo se relaciona la fiscalización operativa con la valoración de los resultados y con la evaluación de los programas?

Tanto el poder ejecutivo como el legislativo necesitan información que les ayude a tomar decisiones acerca de los programas de los cuales son responsables; es decir, una información que les indique si –y de qué manera- una empresa o un programa del sector público está funcionando de forma adecuada y por qué, si la respuesta es negativa. A lo largo de los años los órganos de la Administración y otras entidades han empleado numerosos enfoques analíticos para evaluar las funciones y los resultados de los programas, políticas, actividades y organizaciones del sector público. La fiscalización operativa y los estudios de evaluación han sido diseñados para juzgar la forma en que actúan los programas específicos.

La valoración de los resultados significa habitualmente el proceso continuado de control e información sobre los logros de los programas, sobre todo en su consecución de las metas preestablecidas. Esta valoración puede hacer referencia al tipo o nivel de las actividades del programa que se llevan a cabo (proceso), los servicios directos realizados por un programa (outputs), y/o los resultados de éstos. Se centra en que un programa haya logrado sus objetivos o requisitos, expresados como normas cuantificables. Puede servir como sistema de alerta temprana para la dirección, y como vehículo de mejora de la rendición de cuentas ante el público.

El proceso continuado de comprobación del cumplimiento de los objetivos fijados por parte de un programa o un organismo público es una cuestión que corresponde

a la dirección y el control interno, y no una tarea de los fiscalizadores. Es responsabilidad de los auditores financieros el confirmar que las cuentas reflejen la imagen fiel de la situación económico-financiera de un organismo público. Sin embargo, en la comprobación de la calidad de la información sobre el logro de objetivos elaborada por el poder ejecutivo para el poder legislativo, pueden intervenir tanto los auditores financieros como los de gestión, ya sea en actividades separadas o en fiscalizaciones conjuntas. Uno de los objetivos, de la fiscalización operativa consiste en comprobar si los sistemas de valoración de resultados en los programas públicos son eficientes y eficaces. Por ejemplo, pueden llevarse a cabo estudios en profundidad sobre si los indicadores miden los elementos correctos, o si los sistemas de medición están capacitados para proporcionar resultados cuantificables de los resultados dotados de credibilidad.

Las evaluaciones de programas son estudios individuales sistemáticos que evalúan cómo funciona un programa. Una evaluación del programa permite una valoración general del funcionamiento del programa, y de lo que puede hacerse para mejorar sus resultados. Las evaluaciones de programas constituyen un tipo de estudio que podrían ejecutar las ICEX bajo el título general de fiscalizaciones operativas.

En los últimos años el concepto de evaluación de programas ha sido un tema cada vez más debatido entre las ICEX. Se ha debatido si la evaluación de programas es una tarea importante para una ICEX. Se ha creado un grupo especial (Grupo de Trabajo sobre Evaluación de Programas de la INTOSAI) para promover principios y orientaciones en este campo. Dentro de la INTOSAI suele aceptarse que la evaluación de programas posee objetivos similares a los de las fiscalizaciones operativas, desde el punto de vista de que se propone analizar la relación existente entre los objetivos, los recursos y los resultados de una política o un programa. También se ha acordado que la evaluación de programas constituye una tarea importante para una ICEX que tenga la competencia requeridas para llevar a cabo tales estudios.

La evaluación de programas se ha concebido como un paradigma de las actividades y los métodos destinados a realizar valoraciones exhaustivas de una cuestión, empleando enfoques científicos más o menos elaborados. Aunque la fiscalización operativa puede utilizar enfoques y metodologías semejantes a los empleados en la evaluación de programas, de conformidad con el Grupo de Trabajo sobre Evaluación de Programas de la INTOSAI, no necesariamente se dedica a evaluar la eficacia de una política o de las políticas alternativas. Además de examinar el impacto de los resultados, una evaluación de programas podría incluir temas tales como determinar si los objetivos estipulados son coherentes con la política general. Este tema ha sido objeto de discusión entre las ICEX. Algunas tienen derecho a evaluar la eficacia de la política del Gobierno, e incluyen la evaluación de programas en su mandato para realizar fiscalizaciones operativas. Otras no están obligadas a llevar a cabo dichas fiscalizaciones.

De acuerdo con el Grupo de Trabajo sobre Evaluación de Programas de la INTOSAI, la fiscalización y la evaluación pueden dividirse en las siete categorías siguientes:

- Fiscalización de regularidad: ¿Se cumplen las normas jurídicas?
- Fiscalización de la economía: ¿Los medios elegidos representan el uso más económico de los fondos públicos en la gestión específica?
- Fiscalización de la eficiencia: ¿Los resultados obtenidos son proporcionales a los recursos empleados?
- Fiscalización de la eficacia: ¿Los resultados son coherentes con la política pública?
- Evaluación de la coherencia de la política: ¿Los medios empleados por la política son coherentes con los objetivos fijados?
- Evaluación del impacto de la política: ¿Cuál es el impacto económico y social de la política?
- Evaluación de la eficacia de la política y análisis de las causas: ¿Los resultados observados se deben a la política, o existen otras causas?

En la práctica, empero, las clasificaciones varían. Una ICEX con una prolongada experiencia en evaluación de programas es la General Accounting Office de los EE.UU. La misma define cuatro tipos frecuentes de evaluación de programas en la fiscalización operativa; a saber:

1. La evaluación de procesos

Valora el grado en que un programa está funcionando en la forma deseada. Suele hacer referencia a la conformidad de las actividades del programa con los requisitos legislativos y reglamentarios, el diseño del programa, y las normas profesionales o las expectativas de los destinatarios de los Informes.

Cada vez resulta más importante evaluar si la calidad de las actividades –por ejemplo, los formularios de solicitud, los tiempos de proceso, las prestaciones de servicios y otras actividades orientadas a la ciudadanía- satisfacen las expectativas de la misma.

2. La evaluación de resultados

Valora el grado en que un programa logra sus objetivos. Se centra en outputs (incluidos efectos colaterales y efectos involuntarios) con objeto de juzgar la eficacia de los programas, pero también puede destacar los temas de calidad y las perspectivas de los destinatarios de los Informes.

3. La evaluación del impacto

Valora el efecto específico de un programa comparando los resultados del mismo con una estimación de lo que podría haber ocurrido en su ausencia. Esta forma de evaluación se emplea cuando se sabe que hay factores externos que influyen sobre

los resultados del programa, con objeto de aislar la contribución de éste al logro de sus objetivos.

4. Las evaluaciones del coste-beneficio y del coste-eficacia

Son análisis que comparan los outputs o productos de un programa con los costes (los recursos dedicados) que se requieren para conseguirlos. Cuando se aplican a programas ya existentes, también se les considera como una forma de evaluación de programas. El análisis de la relación coste-eficacia valora el coste de cumplir un único objetivo y puede utilizarse para identificar la alternativa menos costosa para satisfacer dicho objetivo. El análisis coste-beneficio se propone identificar todos los costes y beneficios pertinentes.

1.8 ¿Existen diferencias entre los objetivos y los enfoques analíticos?

El mandato y la orientación de una fiscalización operativa, tal como se ha dicho con anterioridad, varían en los distintos países. Muchas ICEX no están obligadas a realizar este tipo de fiscalizaciones, o pueden considerar que se encuentran un tanto limitadas en su capacidad y experiencia para realizarlas. Otras pueden tener una larga tradición de realización de las mismas.

Uno de los rasgos de la fiscalización es el enfoque normativo, en el que las discrepancias entre “las normas y la realidad” –los resultados obtenidos de hecho– se expresan de modo explícito, y las evaluaciones y recomendaciones poseen un carácter “normativo”. Sin embargo, además de ser normativa, la fiscalización operativa también suele ser descriptiva, y puede incluir asimismo elementos analíticos. Por ejemplo, una fiscalización de este tipo puede determinar cuáles son las causas de la diferencia existente entre las condiciones efectivas y los criterios teóricos.

En la fiscalización operativa existen diversas tradiciones. Hay dos enfoques que difieren de modo bastante significativo, aunque ambos se basan en las normas nacionales sobre fiscalizaciones operativas. Son el enfoque orientado a resultados y el enfoque orientado a problemas.

El enfoque orientado a resultados trata principalmente de cuestiones como “¿Cuál es el rendimiento obtenido o qué resultados se han logrado?” o “¿Se han cumplido los requisitos o los objetivos?” En este enfoque se estudia el rendimiento (que hace referencia a la economía, la eficiencia y la eficacia) y se relacionan los descubrimientos efectuados con las normas establecidas (metas, objetivos, reglamentaciones, etc.) o los criterios de fiscalización (definidos antes de que comience el estudio principal). Si el criterio es difícil de identificar, el auditor necesita trabajar con los expertos en cada área para desarrollar criterios creíbles que sean objetivos, pertinentes, razonables y alcanzables en el momento de su aplicación. Los criterios de fiscalización permiten proporcionar evaluaciones de los

resultados. En este enfoque, es probable que las deficiencias se definan como desviaciones de las normas y los criterios. Si se exponen recomendaciones, a menudo se proponen eliminar tales desviaciones. La perspectiva, en este sentido, es básicamente normativa.

En el enfoque orientado a problemas, en cambio, se trata primordialmente de la verificación y el análisis de problemas, por lo general sin hacer referencia a criterios de fiscalización definidos con anterioridad. En este enfoque, las deficiencias y los problemas –o como mínimo, los indicios de los problemas- son el punto de arranque de una fiscalización, no la conclusión. Una de las tareas principales de la fiscalización consiste en verificar la existencia de los problemas señalados y analizar sus causas desde distintas perspectivas (problemas relacionados con la economía, la eficiencia y la eficacia en entidades o programas del sector público). El enfoque orientado a problemas trata sobre interrogantes de este tipo: ¿Los problemas constatados existen realmente, y en tal caso, cómo pueden entenderse y cuál es su causa? Se formulan y se comprueban hipótesis sobre las causas y las consecuencias. La perspectiva es analítica e instrumental; el propósito es facilitar información actualizada sobre los problemas constatados y cómo afrontarlos. Los auditores no tienen restricciones en sus análisis. Se toman en consideración todas las posibles causas importantes (sólo se dan por supuestas los objetivos generales), es decir, no se excluyen las propuestas para modificar las leyes, los reglamentos y el diseño estructural de las empresas del sector público, si se demuestra que las premisas existentes dan origen a problemas graves y verificados.

Así, la valoración de estos dos enfoques de la fiscalización operativa puede tener un origen normativo (basado en las desviaciones con respecto a las normas o los criterios) o analítico (basado en análisis independientes, que es lo que caracteriza el enfoque orientado a problemas), mientras que el enfoque orientado a resultados se caracteriza básicamente por su evaluación imparcial sobre si se han cumplido determinados criterios o normas.

Las perspectivas también pueden variar. La fiscalización operativa se basa normalmente en una perspectiva descendente. Se centra principalmente en los requisitos, intenciones, objetivos y expectativas del poder legislativo y de la Administración central. En algunos países, sin embargo, también es posible –dentro del marco de objetivos y premisas que se establecen- añadir una “perspectiva orientada al destinatario de los Informes”. Es una interpretación de fiscalización que se propone satisfacer los intereses de los ciudadanos, centrandó la atención en problemas de importancia real para éstos y para la comunidad, una especie de perspectiva de abajo a arriba.

Por norma general la fiscalización se relaciona con la obligación de rendir cuentas. Un enfoque alternativo consiste en centrarse en comprender y explicar las observaciones reales efectuadas durante la fiscalización. En vez de averiguar quién es el que se equivoca, pueden analizarse los factores que subyacen en los

problemas descubiertos, y debatir qué es preciso hacer al respecto. Este enfoque refleja la idea de que el objetivo global de la fiscalización operativa consiste en promover la economía, la eficiencia y la eficacia.

Los dos enfoques representan ideas diferentes de este tipo de fiscalizaciones. En uno de ellos, la fiscalización tiene como centro de atención la rendición de cuentas, al igual que en la auditoría financiera, mientras que el otro –que pone el acento en la economía, la eficiencia y la eficacia- se ocupa esencialmente de la materia que se fiscaliza y de las causas de los problemas observados.

La auditoría financiera tiene la ventaja de que a menudo es más fácil de realizar y, además, corresponde a la imagen convencional que se tiene de ella. El problema, empero, reside en que la eficiencia y la eficacia es un asunto complejo que exige análisis más amplios. La auditoría financiera también implica riesgos: hay que limitar su perspectiva y su alcance, lo cual limita a su vez de un modo indebido la posibilidad de un análisis independiente. Por otra parte, si la atención se centra en los problemas observados y en sus posibles causas, esto facilita la aparición de auditorías que abarcan áreas de responsabilidad correspondientes a diversas partes. De esta manera se crean las condiciones previas para análisis globales. Es preciso señalar, sin embargo, que este enfoque plantea mayores exigencias con respecto a la competencia de los auditores.

El mensaje es que también hay diferencias entre los enfoque metodológicos en relación con las aspiraciones analíticas. En términos generales, algunas ICEX se han marcado elevadas aspiraciones analíticas en las fiscalizaciones operativas, mientras que otras se fijan un nivel inferior.

La fiscalización operativa consiste en un complejo trabajo investigador que exige flexibilidad, imaginación y una elevada competencia analítica. Los procedimientos, métodos y normas excesivamente racionalizados pueden entorpecer de hecho el funcionamiento y el desarrollo de la misma. Por consiguiente, es preciso evitar un exceso de detalle en las normas. El progreso y las prácticas deben basarse en el aprendizaje que procede de la experiencia.

Parte 2: Principios de fiscalización pública aplicables a la fiscalización operativa

Al llevar a cabo una fiscalización operativa los auditores deben ajustarse al Código de Ética y las Normas de Auditoría de la INTOSAI, y a las normas y directrices de la ICEX aplicables a la fiscalización operativa. Las normas generales de fiscalización pública de la INTOSAI estipulan que la fiscalización y la ICEX deben ser independientes, poseer la competencia requerida y ejercer la atención debida (NA 1.0.6 y 2.2.1.).

2.1 ¿Cómo se aplican los principios de la fiscalización a la fiscalización operativa?

Hay que definir adecuadamente el mandato de la fiscalización y los objetivos generales

El mandato de fiscalización (objetivos de fiscalización) suele hacerse constar en disposiciones jurídicas. Entre otras cosas, regula en qué medida una ICEX puede fiscalizar programas y organismos del sector público. A menudo se necesitan reglamentaciones especiales que especifiquen las condiciones de la fiscalización operativa, por ejemplo, acceso a información procedente de fuentes que no sean las entidades fiscalizadas, la capacidad de formular recomendaciones, el mandato de investigar las entidades y programas gubernamentales, y la eficacia de la legislación. El mandato de fiscalización operativa acostumbra a especificar los requisitos mínimos de fiscalización e información, especifica qué se requiere del auditor y le confiere a éste la autoridad necesaria para llevar a cabo la actividad e informar acerca de los resultados (NA 2.2.12, 2.2.19, 1.0.32- 38, 1.0.42 y 1.0.47).

Si es posible, el mandato debe abarcar la totalidad de los presupuestos, e incluir todos los órganos pertinentes del poder ejecutivo y todos los programas gubernamentales (programas presupuestarios) o servicios públicos correspondientes. Sin el apoyo legal suficiente podría llegar a considerarse ilegal la publicación de críticas justificadas de la eficiencia y la eficacia de los programas gubernamentales (presupuestarios), al menos con respecto a temas políticamente sensibles. Para evitar esta situación y la sospecha de autocensura el mandato debe tener apoyo político y público. (NA 2.2.18-20 y 2.2.23)

Los objetivos de la fiscalización –los objetivos que podrían estar sujetos a fiscalización operativa por la ICEX, de conformidad con su mandato–son la política, los programas, la organización y la dirección. La política suele definirse como la actividad dirigida a lograr determinados propósitos y, posiblemente, en un plazo determinado. Un programa puede definirse como un conjunto de medios interrelacionados legislativos, financieros, etc. para aplicar una política determinada del organismo público o del gobierno. La organización puede caracterizarse de

diferentes formas, pero en la mayoría de los casos significa la suma de personas, estructuras y procesos que se proponen lograr determinados objetivos. La dirección suele definir todas las decisiones, acciones y reglas necesarias para la conducción, la contabilización y la utilización de los recursos humanos, financieros y materiales.

A menudo la dirección está relacionada con las actividades internas de una organización. Las políticas y los programas -decididos por el poder legislativo, el poder ejecutivo o los funcionarios del mismo- también pueden tener un centro de atención interno, relacionado con una organización específica (y sus actividades y rendimiento internos). Sin embargo, en la mayoría de los casos su centro de atención es más amplio y más externo, e incluso puede estar relacionado con actividades de organizaciones no gubernamentales (y el impacto que ejercen en la sociedad las políticas y programas, etc.).

En muchos países la Constitución o la legislación vigente otorga a la ICEX el derecho explícito a realizar determinadas formas de fiscalización operativa. Algunas ICEX pueden llevar a cabo exámenes de eficiencia y eficacia de complejas políticas o entidades gubernamentales, quizás mediante un análisis en profundidad de los problemas constatados. Otras adoptan un enfoque más limitado. Como parte de la explicación de las normas, las Normas de Auditoría (NA 1.0.42) declaran: "En muchos países las facultades legales o mandatos relativos a la fiscalización operativa o de gestión tienen su límite en la revisión de los fundamentos políticos de los programas del gobierno". En estos casos, la fiscalización operativa no pone en tela de juicio los méritos de los objetivos políticos sino que implica el examen de las acciones emprendidas para diseñar, aplicar o evaluar los resultados de estas políticas, y puede implicar un examen de la adecuación de la información que conduce a la toma de decisiones políticas. Incluso en países donde la Constitución o la legislación no exigen que la ICEX lleve a cabo fiscalizaciones de la economía, la eficiencia y la eficacia, la práctica actual muestra una tendencia a incluir esta clase de actividad como parte de las auditorías financieras o fiscalizaciones de regularidad (NA 1.0.13, 1.0.42-43).

Los objetivos generales de la fiscalización operativa también pueden definirse en la legislación o ser materia de decisiones internas de la ICEX. Habitualmente las ICEX tratan de lograr una o varias de las siguientes metas generales:

- (1) proporcionar al poder legislativo un examen independiente de las prácticas de aplicación económicas, eficientes o eficaces de las políticas o los programas gubernamentales;
- (2) proporcionar al poder legislativo análisis independientes y no periódicos acerca de la validez y confiabilidad de los sistemas de medición del rendimiento, o declaraciones o autoevaluaciones acerca del rendimiento, que son publicados por las entidades del poder ejecutivo;

(3) proporcionar al poder legislativo análisis independientes acerca de los problemas de economía, eficiencia y eficacia en las actividades del gobierno, y de esto modo, contribuir al mejoramiento de éstas;

(4) proporcionar al poder legislativo evaluaciones independientes acerca de los efectos deliberados y no deliberados, directos o indirectos, de los programas de la Administración y de los órganos de ésta, y sobre en qué medida se han logrado los propósitos o los objetivos, o por qué no se han logrado.

Un objetivo frecuente de la fiscalización operativa en muchos países –fijado por el legislador o por la propia ICEX- consiste en evaluar y mejorar el funcionamiento de los programas gubernamentales y la Administración central y organismos vinculados (NA 1.0.20, 1.0.27, 1.0.40, y 4.0.25). En algunos países la formulación de recomendaciones es importante. En otros no se expresa ninguna recomendación, debido a las estructuras, las características de la legislación y las tradiciones históricas.

La fiscalización operativa debe tener la libertad de elegir áreas de fiscalización dentro de su mandato

De acuerdo con las Normas de Auditoría (NA 2.2.10-19), una ICEX debe tener libertad para decidir las áreas que cubran sus fiscalizaciones operativas. La NA 2.2.8 afirma: “Las ICEX pueden dar a conocer a los miembros del poder legislativo los hechos recogidos en sus informes de fiscalización, pero es importante que mantengan su independencia ante las influencias políticas con el fin de conservar una posición imparcial en el ejercicio de sus funciones de fiscalización. Esto significa que las ICEX no deben responder, ni siquiera en apariencia, a los deseos de intereses políticos concretos”. En el párrafo 2.2.10 se indica: “En algunos países, la fiscalización de la gestión financiera del gobierno es una prerrogativa esencial del parlamento o de la asamblea electa; esto puede aplicarse también a la fiscalización de los ingresos y gastos en el ámbito regional, donde la fiscalización externa es responsabilidad de una asamblea legislativa. En tales casos, las fiscalizaciones se llevan a cabo en representación de dicho órgano y conviene que la ICEX tenga en cuenta, al preparar la programación de la actividad fiscalizadora, las demandas de trabajos especiales de investigación que formulen estas asambleas. No obstante, es importante que la ICEX goce de libertad para decidir el modo en que desempeñará sus tareas, incluidas las requeridas por el Parlamento. También es importante que el gobierno no tenga poder de dirección en relación con el cumplimiento del mandato por la ICEX” (NA 2.2.14).

Las fiscalizaciones operativas suelen ser fiscalizaciones ex-post

El momento inicial en el cual una ICEX puede examinar la eficiencia y la eficacia es después de que la Administración haya tomado una decisión respecto a la política en cuestión (esto es lo que se deriva aproximadamente de la NA 4.0.22 y 4.0.25). En ciertos países puede llevarse a cabo un análisis de objetivos o una fiscalización de las actividades de elaboración de políticas antes de que se aplique la política

misma. Por otra parte, los problemas en los que se centra la fiscalización operativa –o los que se propone eliminar- deben ser problemas actuales con objeto de que resulten valiosos para el usuario de los informes de fiscalización.

Los objetivos generales del poder legislativo se dan por supuestos

Por regla general, las decisiones políticas y los objetivos establecidos por el poder legislativo constituyen el marco de referencia que sirve de base a los criterios de fiscalización empleados en la operativa. No es función de una ICEX el poner en tela de juicio estos objetivos y decisiones. Sin embargo, la ICEX –como consecuencia de los resultados-, puede efectuar comentarios críticos sobre los objetivos, por ejemplo, preguntarse si son coherentes o si resulta imposible calibrar en qué medida se han logrado. Por consiguiente, un informe de fiscalización operativa puede poner de hecho en tela de juicio los objetivos de las políticas o decisiones actuales. Los objetivos pueden ser demasiado vagos, entrar en conflicto con otros, o basarse en una información insuficiente. Las políticas pueden ser ineficientes e ineficaces, y es posible que se requieran cambios con objeto de superar las carencias existentes. Por otra parte, el papel de la fiscalización operativa consiste sin duda alguna en evaluar la economía, eficiencia y eficacia de los objetivos y regulaciones de carácter más específico que establezcan, por ejemplo, los órganos de la Administración. (Ver NA 2.2.5 y 2.2.9.)

Si bien la fiscalización operativa no cuestiona los objetivos políticos, puede señalar las consecuencias de una política determinada. También puede identificar e ilustrar las carencias provocadas por los objetivos en conflicto. Por lo tanto, la fiscalización operativa, por ejemplo, no pone en tela de juicio el nivel de compensación en los sistemas de bienestar social. Los auditores deben disponer, como punto de partida, de un conjunto de problemas que estén relacionados con la economía, la eficiencia y la eficacia de los sistemas de bienestar que se fiscalizan. Esto podría ocurrir, por ejemplo, cuando determinado nivel de compensación en un área específica provoca efectos marginales involuntarios en otra área. El auditor, en ese caso, puede estudiar la falta de coordinación entre los diferentes sistemas e indicar los problemas que surgen. Si el nivel real de compensación es palpablemente distinto del nivel que se había fijado en un principio, la fiscalización operativa puede examinar los motivos de este fenómeno.

Hay que promover y garantizar un trabajo de alta calidad profesional

Las Normas de Auditoría de la INTOSAI y su Código Deontológico ponen de manifiesto que todos los auditores de la Administración pública deben actuar con integridad, imparcialidad, objetividad, competencia y profesionalidad. Es preciso ceñirse a niveles éticos estrictos para servir lo mejor posible al interés público, y en la NA 2.2.36 se declara: “Dado que el cumplimiento de los deberes y las obligaciones que recaen sobre las ICEX es decisivo para el concepto de control de las cuentas públicas, las ICEX deben aplicar, en el desarrollo de sus funciones, las metodologías y prácticas más calificadas. Les incumbe, por tanto, fijar las normas

y los procedimientos que han de aplicarse de modo que quede garantizado el ejercicio eficaz de sus funciones en los informes de fiscalización, lo que supone, por parte tanto de su propio personal como de los expertos externos contratados, una estricta observancia de sus normas, procedimientos de planificación, metodologías y supervisión.”

A menudo las fiscalizaciones operativas son actividades complejas, que requieren una amplia gama de competencias, conocimientos y experiencias para ser llevadas a cabo. La NA 2.1.26 declara: “Dada la importancia que tiene el que las ICEX realicen sus funciones de la mejor manera posible, debe prestarse especial atención a los programas relativos al control de calidad de sus actividades fiscalizadoras y de los resultados de ellas.” También se afirma que las ICEX deben establecer sistemas y métodos para “(a) ~~formar~~ verificar que los procedimientos de control de calidad han funcionado de manera satisfactoria; (b) asegurar la calidad de los informes de fiscalización, y (c) conseguir alguna mejora y evitar que se repitan las deficiencias.” (NA 2.1.27). Sin embargo, ningún sistema para asegurar la calidad puede proporcionar garantías de una alta calidad en los informes sobre fiscalización operativa. En pocas palabras, para asegurar la calidad, los sistemas avanzados son menos importantes que disponer de un personal competente y motivado. En otros términos, los sistemas para asegurar la calidad deberán ser pertinentes y fáciles de gestionar, y no complejos ni demasiado elaborados.

Según la INTOSAI, los temas de calidad tienen que integrarse en el proceso de ejecución; e incluso en las fases iniciales de ~~planificación~~ ~~definición~~ los sistemas para asegurar la calidad pueden resultar indispensables para garantizar que los problemas que van a tratarse son importantes y están bien definidos. Los objetivos, problemas e interrogantes de la fiscalización, así como las áreas seleccionadas, determinan en gran medida la calidad de la fiscalización.

El proceso de ~~planificación~~ ~~definición~~ y las diversas etapas que constituyen el proceso de toma de decisiones garantizan que la calidad se evalúe periódicamente, ya que es preciso cumplir determinadas condiciones antes de que la fiscalización pueda avanzar. Es importante una preparación meticulosa con objeto ~~de~~ ~~definir~~ ~~los~~ ~~interrogantes~~ de ~~la~~ ~~fiscalización~~, la información necesaria y el diseño de la fiscalización (NA 2.1.27 y 3.1.1).

El mandato de la fiscalización operativa debe abarcar el presupuesto general y la totalidad de los correspondientes programas de la Administración. El auditor debe tener la libertad necesaria para elegir áreas de fiscalización dentro de su mandato. El marco de referencia básico está constituido por los objetivos y las decisiones políticas que establece el poder legislativo. Como consecuencia de sus resultados, una fiscalización operativa puede poner en tela de juicio los objetivos de las políticas existentes. Por lo general, las fiscalizaciones operativas son fiscalizaciones ex post que hacen referencia a temas actuales. Es preciso promover y garantizar un alto nivel de calidad en su trabajo.

2.2 ¿Cuáles son los requisitos generales de un auditor para la fiscalización operativa?

Los auditores deben poseer una competencia profesional específica

La fiscalización operativa es una actividad basada en la información, donde los valores profesionales ocupan una posición central. Estos valores incluyen la importancia de que a los auditores se les dé la oportunidad de desarrollar competencias y niveles adecuados de calidad y de resultados en su producción. Esto incluye la creación de un entorno estimulante y que promueva las mejoras en la calidad (NA 1.0.45 y 2.1.9).

Todos los auditores deben poseer la adecuada capacidad profesional para llevar a cabo sus tareas (NA 2.2.1 y 2.2.33-38) y la ICEX debe seleccionar personal que posea las cualidades adecuadas (NA 2.1.2). Las ICEX tienen que

- desarrollar y formar a sus empleados para que éstos puedan realizar eficazmente sus tareas, y definir la base para el avance de los auditores;
- preparar manuales y otros materiales de orientación acerca de la realización de fiscalizaciones;
- apoyar las competencias y la experiencia disponibles dentro de las ICEX e identificar las competencias de las que carecen; establecer una adecuada distribución de competencias en las tareas de fiscalización y asignar el número de personas suficientes para la fiscalización, y llevar a cabo una planificación y una supervisión adecuadas para lograr sus metas al nivel requerido de cuidado y preocupación; y
- examinar la eficiencia y eficacia de las normas y los procedimientos internos de la ICEX.

La capacidad de contratar al personal adecuado constituye un factor decisivo para la fiscalización operativa. Cada miembro de la plantilla constituye una inversión de carácter único. Un auditor debe poseer la formación académica pertinente, y como norma general, se requiere que el auditor posea un título universitario y experiencia en trabajos de investigación/evaluación. Las cualidades personales también son de una importancia considerable (capacidad analítica, creatividad, receptividad, habilidades sociales, honradez, criterio, resistencia, adecuadas capacidades de comunicación oral y escrita, etc.). (NA 2.1.4 y 2.1.10.)

Para convertirse en auditor jefe de equipo o director de fiscalización operativa es preciso poseer determinadas cualidades características. Por ejemplo, un auditor de fiscalización operativa debe tener una adecuada formación en ciencias sociales y en métodos de investigación y evaluación ~~financiera~~ También podría resultar esencial un conocimiento especializado en las distintas áreas funcionales que van a fiscalizarse, pero en la fiscalización operativa o la evaluación de programas no siempre se necesitan competencias avanzadas en contabilidad y auditoría financiera. En el caso de las ICEX que hayan organizado su fiscalización operativa

por separado de la auditoría financiera, resulta perfectamente admisible que el personal seleccionado para la fiscalización operativa tenga un historial y unas competencias diferentes a las del personal seleccionado para la realización de auditorías financieras. Con objeto de satisfacer los requisitos de calidad especificados en las Normas de Auditoría (NA 2.2.36-39), las ICEX deberán tener un programa que garantice que su personal mantenga su competencia profesional mediante un estudio y una formación permanentes.

El aprendizaje a través del trabajo práctico de fiscalización es un factor central en el proceso de desarrollo (NA 2.1.2, 2.2.37-38 y 2.1.16).

El estudio y la formación permanentes pueden incluir temas tales como los avances actuales en metodología de fiscalización operativa, dirección o mando, métodos de investigación cualitativa, análisis de estudios de caso, muestreo estadístico, técnicas de recogida de datos cuantitativos, diseño de la evaluación, análisis de datos y redacción legible para el lector. También puede incluir temas relacionados con el ámbito de trabajo de los auditores, por ejemplo administración pública, política y estructura del sector público, política de la Administración, economía, ciencias sociales o Tecnología de la Información. (NA 2.1.6-10) Las cualificaciones de los miembros del personal que llevan a cabo fiscalizaciones operativas incluyen

- conocimiento de los métodos y técnicas aplicables en fiscalizaciones operativas, y formación, competencias y experiencia necesarias para aplicar este conocimiento a la fiscalización que se realice,
- conocimiento de los organismos, programas y funciones de la Administración pública,
- competencias para una comunicación clara y eficaz, tanto oral como escrita, y
- competencias especiales en función de la fiscalización específica (estadística, Tecnología de la Información, ingeniería, etc., o conocimiento experto en la materia en cuestión (NA 2.2.33-38 y 2.1.11-12).

La fiscalización operativa debe constituir una actividad en equipo, ya que las cuestiones implicadas son complejas. Por consiguiente, no se requiere que todos los miembros del equipo posean la totalidad de las competencias antes mencionadas. Además, no siempre será posible que una ICEX contrate a personal que cumpla todos los requisitos. Las competencias requeridas, por lo tanto, podrán desarrollarse cuando la persona esté ya ocupando su cargo, en la medida en que los candidatos para la contratación hayan demostrado con claridad que tienen el potencial y la actitud necesarios para la clase de trabajo que implica la fiscalización operativa.

La eficacia, la profesionalidad y el esmero deben servir de guía al trabajo de fiscalización

La fiscalización operativa debe estar suficientemente bien definida y el enfoque de la fiscalización tiene que ser funcional. La organización de la fiscalización tiene que

cumplir los requisitos generales de la correcta gestión de proyectos (NA 3.0.2-3 y 3.1.1-3).

La fiscalización operativa debe llevarse a cabo de forma meticulosa, con el propósito de recoger pruebas pertinentes, fiables y suficientes con objeto de permitir que cualquier otro llegue a las mismas conclusiones que aparecen en el informe de fiscalización operativa. Esto exige ejercer un criterio correcto al decidir el objetivo de fiscalización, qué y cuándo fiscalizar, el enfoque y la metodología, el ámbito, las cuestiones sobre las cuales se informará, y la conclusión global de la fiscalización.

La buena comunicación con la entidad fiscalizada y con distintas clases de expertos es importante durante todo el proceso de fiscalización. De igual modo, los responsables de la fiscalización operativa deben mostrarse vigilantes. Es importante que la base fáctica de las descripciones, los análisis y las recomendaciones finales sea exacta. El informe tiene que ser objetivo y equilibrado, y asumir un tono mesurado, con el propósito de que sea valioso para la Administración. (NA 2.2.39, 3.5.1- 2 y 4.0.22-25.)

Tienen que cumplirse los principios de la adecuada administración. El proceso de fiscalización debe quedar registrado en la forma apropiada. Hay que dejar constancia por escrito de las decisiones importantes efectuadas a lo largo de la fiscalización, y de las consideraciones subyacentes. Es preciso llevar archivos accesibles y un cuaderno de bitácora. Los principales objetivos de la documentación –además de ayudar al equipo fiscalización- consisten en registrar las pruebas que sirvan de apoyo a las conclusiones y decisiones, proporcionar registros que ayuden a la gestión y la supervisión, y permitir que el trabajo sea revisado por funcionarios de nivel superior. La información obtenida durante la fiscalización deberá ser tratada con carácter confidencial hasta que se haya presentado el informe (NA 2.2.39-40, 3.0.2-3, 3.1.1, 3.2.1, 3.5.2-7, y 4.0.24).

Todos los auditores de la Administración deben actuar con honradez, imparcialidad, objetividad, competencia y profesionalidad. Para cumplir estas normas el auditor debe tener la formación adecuada y poseer experiencia en trabajo de investigación/evaluación. Las cualidades personales también son de una importancia considerable. La eficacia, la profesionalidad y el cuidado deben guiar el trabajo de fiscalización.

2.3 ¿Existen otras medidas de protección importantes?

Aunque estas directrices constituyen una base coherente para la realización de una fiscalización operativa, el criterio profesional (si bien aplicado sobre la base de reglas y procedimientos pertinentes) continúa siendo el componente más importante de la fiscalización operativa. El auditor deberá adoptar una actitud de escepticismo profesional durante toda la fiscalización, reconociendo que pueden

existir circunstancias que hagan que determinados aspectos de la información relacionada con el rendimiento se expongan erróneamente.

Es posible que haya que aplicar diversas medidas de protección -tanto esenciales como prácticas- para evitar que ocurran estas cosas.

Deberá darse una garantía razonable sobre la calidad de información

Una fiscalización operativa realizada de conformidad con las normas de auditoría aplicables proporciona una garantía razonable de que la información relacionada con el rendimiento está exenta de errores de importancia. La fiscalización operativa depende cada vez más de la calidad de la información presentada por las entidades fiscalizadas y de las posibilidades de obtener información, que en la actualidad se almacena en soportes electrónicos. Un adecuado sistema de control del funcionamiento interno servirá de ayuda para el auditor. Lo “razonable” depende de la situación, es decir, de la clase de pruebas disponibles y las conclusiones que puedan extraerse de ellas. (NA 3.5.2)

Es preciso informar adecuadamente a las entidades en cuestión

La ICEX deberá ~~notificar~~ ^{informar} a las entidades de la Administración responsables del programa fiscalizado, o que intervengan en él, acerca de las características de la fiscalización, preferentemente antes de que comience ésta (NA 3.1.4). Debido a los rasgos de la fiscalización operativa, es importante que los funcionarios de nivel superior estén adecuadamente familiarizados con el propósito de la de la misma.

El trabajo realizado debe supervisarse en la forma apropiada

Las normas de auditoría de la INTOSAI man: “El trabajo realizado por el personal de auditoría en cada nivel, y en cada fase de ~~fiscalización~~ ^{fiscalización}, debe ser adecuadamente supervisado durante la auditoría y la documentación obtenida debe ser revisada por un miembro experimentado del equipo ~~fiscalizador~~ ^{fiscalizador}” (NA 3.2.1). Cuando el trabajo se delega en un miembro del equipo de auditoría, el responsable del proyecto debe dirigir, supervisar y revisar cuidadosamente el trabajo delegado. Todos los miembros del equipo deben comprender los objetivos de la fiscalización, los términos de referencia del trabajo que les ha sido asignado, y la naturaleza de las obligaciones que se les imponen (NA 3.2.2.).

La supervisión del equipo de fiscalización operativa por parte de miembros experimentados del personal de ~~fiscalización~~ ^{fiscalización} implica dirigir, apoyar y supervisar el trabajo del equipo con objeto de garantizar el cumplimiento de los objetivos de la fiscalización. (Ver apéndice 4.) De conformidad con las Normas de Auditoría (NA 3.2.3), esto implica garantizar que

- todos los miembros del equipo comprenden plenamente los objetivos de la fiscalización,
- los procedimientos de fiscalización son adecuados y se llevan a cabo en la forma apropiada,

- se ponen en práctica las normas de fiscalización internacionales y nacionales,
- las pruebas de la fiscalización son relevantes, fiables, suficientes, documentadas y sirven de apoyo a los resultados y conclusiones, y
- se cumplen los presupuestos, los programas y los calendarios.

El uso de expertos requiere un cuidado especial

En la fiscalización operativa a menudo se utilizan expertos. Antes de acudir a un experto, sin embargo, el auditor deberá asegurarse de que el experto posee la competencia necesaria requerida para los objetivos de la fiscalización. Un experto, en caso necesario, es una persona o una empresa que posee competencias, experiencia y conocimientos especializados en un campo determinado.

El auditor debe asegurarse de que el experto es independiente de la actividad/el programa, y hay que informar a los expertos acerca de las condiciones y de la deontología necesarias. Aunque el auditor puede utilizar el trabajo de un experto como prueba de auditoría, continúa siendo íntegramente responsable de las conclusiones que contenga el informe (NA 2.1.18, 2.2.43- 45.).

Los auditores deben notificar a las entidades de la Administración implicadas en el programa fiscalizado acerca de las características del compromiso. Dichas entidades deben garantizar de modo razonable que la información relacionada con la gestión es fiable. Aunque el auditor puede utilizar el trabajo de un experto, es aquél el que sigue siendo plenamente responsable de las conclusiones.

Parte 3: Normas y orientaciones prácticas: inicio y planificación de la fiscalización operativa

3.1. ¿Cuáles son las etapas generales del ciclo de una fiscalización operativa?

El propósito de las normas de campo es establecer los criterios o pautas que el auditor debe seguir para lograr que sus actuaciones sean objetivas, sistemáticas y equilibradas. Las normas de campo establecen el marco para la ~~fiscalización~~ planificación, realización y dirección del trabajo.

Un ciclo de fiscalización operativa abarca diversas fases. En sentido amplio, incluye el proceso de planificación, el proceso de ejecución y el proceso de seguimiento. A menudo, el proceso de planificación se divide en diferentes etapas. La primera etapa consiste en la planificación estratégica, donde se analizan los posibles temas y cuestiones a tratar.

Una vez elegido un tema para la fiscalización operativa, puede realizarse un estudio previo - con objeto de recoger información que permita diseñar una propuesta de estudio principal.

A lo largo de todo el estudio principal hay que conceder una importancia especial a la elaboración de un informe final que se someta a la consideración de la entidad fiscalizada, el poder legislativo, los órganos ejecutivos implicados, y los ciudadanos en general. El proceso de redacción del informe –basado en la experiencia- debe considerarse como un proceso continuado de formulación, prueba y revisión de ideas acerca del tema. Cuestiones tales como el impacto y el valor previstos de la fiscalización deben tomarse en consideración a lo largo de la misma.

Los procesos de seguimiento identifican y documentan el impacto de la fiscalización y el avance efectuado en la ejecución de las recomendaciones de la fiscalización. Dichos procesos son decisivos para evaluar la gestión de la ICEX y permitir orientar las acciones del poder legislativo.

3.2 ¿Qué implica la planificación estratégica?

La fiscalización operativa se aplica primordialmente a las áreas en que se considera que una fiscalización externa e independiente resulta valiosa para promover la economía, la eficiencia y la eficacia. Con frecuencia, en la auditoría financiera los objetos de la fiscalización –y las perspectivas que se aplicarán- los define la propia legislación básica de la ICEX. Como se señaló antes, la ICEX suele disponer de mayor libertad en la elección de objetivos y enfoques en una fiscalización operativa. La ICEX debe prestar una cuidadosa consideración a la estrategia de selección de temas para las fiscalizaciones operativas, que ayuden a fijar prioridades y efectuar

elecciones. El interés en el cambio que manifieste el gobierno, por ejemplo, puede contribuir a este proceso.

La elección de áreas de fiscalización debe realizarse sin presiones externas. La ICEX debe mantener su neutralidad respecto al poder político, pero el mantenimiento de la independencia de la ICEX no impide que el poder ejecutivo le haga solicitudes y proponga temas de fiscalización. Sin embargo, para disponer de la independencia adecuada, la ICEX debe poder rechazar las solicitudes de este tipo.

La planificación estratégica es la base de la elección de temas de fiscalización y de posibles estudios previos. La planificación puede llevarse a cabo siguiendo estas etapas:

1. Determinar las posibles áreas de fiscalización a partir de las cuales se efectuarán las elecciones estratégicas. La elección de áreas de fiscalización implica opciones estratégicas con consecuencias para la ICEX. El número de áreas posibles es amplio, y la capacidad de la ICEX es limitada. Esto significa que tales elecciones deben realizarse con cuidado.

2. Establecer los criterios que se emplearán en estas elecciones. Probablemente el principal criterio de selección sea la potencial contribución de la fiscalización a la evaluación y la mejora del funcionamiento de las Administraciones y los organismos vinculados con ellas.

Como en el apartado 2, los criterios generales de elección serían los siguientes:

- **Valor añadido:** cuanto mejores sean las perspectivas de realizar una fiscalización útil de calidad elevada, y cuanto menos haya sido objeto de evaluación el campo o el tema en cuestión, mayor será el valor añadido correspondiente. Añadir valor significa proporcionar nuevos conocimientos y perspectivas.
- **Problemas o áreas de problemas importantes:** Cuanto mayor sea el riesgo de que surjan consecuencias desde el punto de vista de la economía, la eficiencia y la eficacia, o la confianza pública, más importantes tienden a ser los problemas. Puede considerarse que un problema es importante o de relevancia si es probable que los conocimientos existentes acerca de él influyan sobre el usuario del informe de fiscalización operativa. Una supervisión activa y orientada a problemas facilita la identificación de áreas de fiscalización.
- **Riesgos o incertidumbres:** La planificación estratégica puede basarse en el análisis de riesgos, o –con un carácter menos teórico– en el análisis de los indicios de problemas reales o potenciales. Cuanto mayor sea el interés público implicado cuando existan motivos para sospechar de ineficiencias, mayores serán los riesgos, y cuanto menor sea el conocimiento, mayor será la incertidumbre. La acumulación de estos indicios o factores vinculados con una entidad o un programa de la Administración puede representar una señal importante para las ICEX e inducirles a planificar fiscalizaciones cuyo alcance y

ámbito dependerán de los indicios detectados. Entre los factores que podrían indicar un mayor riesgo (o incertidumbre) se cuentan, por ejemplo, los siguientes:

- Las cuantías financieras o presupuestarias son de un gran volumen, o se han producido cambios importantes en dichas cuantías.
- Están implicadas áreas tradicionalmente proclives al riesgo (adquisiciones, alta tecnología, cuestiones ecológicas, sanidad, etc. o áreas de riesgo imposible de aceptar).
- Están implicadas actividades nuevas o urgentes, o condiciones modificadas (requisitos, exigencias).
- Las estructuras de gestión son complejas, y podría producirse cierta confusión en torno a las responsabilidades.
- No existe información fiable, independiente y actualizada sobre la eficiencia o la eficacia de un programa de la Administración.

Algunas ICEX pueden elegir temas basándose en elecciones estratégicas y no en criterios de selección (por ejemplo, con respecto al tipo de fiscalización operativa, las esferas de políticas, la relación con reformas dentro del sector público, etc.). A veces estas elecciones estratégicas pueden reflejar los condicionamientos constitucionales y legales, así como las tradiciones establecidas. También pueden reflejar las “realidades políticas”, es decir, no se espera que determinados temas estén sujetos a fiscalización.

Por consiguiente, la planificación estratégica permite diferentes enfoques. Vinculada con un sistema de planificación anual de la ICEX, la planificación estratégica puede ser una herramienta que sirva para establecer prioridades y elegir posibles fiscalizaciones para su ejecución. En otro contexto, puede servir como mecanismo para elegir futuros temas de fiscalización, como base de una planificación más detallada.

Una posible elección estratégica consiste en contribuir a la modernización de la Administración pública y centrarse en la fiscalización de programas del gobierno que tengan problemas importantes de eficacia. Una elección alternativa podría ser la fiscalización de organismos individuales de la Administración y su cumplimiento de las reglamentaciones administrativo-económicas.

En una sociedad cambiante es muy lógico revisar periódicamente las actividades públicas para comprobar si cumplen los objetivos y solucionan los problemas para los cuales han sido creadas. A medida que avanza el tiempo, nuevas exigencias sustituyen a las anteriores. Como las demandas y las circunstancias cambian constantemente, la fiscalización operativa tendrá que estar preparada para controlar y seguir los avances y las tendencias de desarrollo, revisar las prioridades y utilizar nuevos enfoques y métodos. Si se define una ICEX -o ella misma se define- como instrumento de cambio, es importante que las prioridades de la fiscalización operativa reflejen las necesidades de mejora del sector público. Por

ejemplo, en una situación de gran déficit presupuestario o con un estilo de gestión **anticuado**, la fiscalización operativa puede realizar aportaciones al ahorro, a un mejor uso de los recursos o a una modernización de la gestión. En cambio, si el debate público se centra en el problema del desempleo, la ecología, la equidad, la transparencia, los servicios al cliente, etc., es posible que la fiscalización operativa prefiera otorgar prioridad a estos temas.

En otras palabras, la planificación estratégica puede no limitarse a proponer temas viables de fiscalización. Lo ideal sería integrar los temas de fiscalización –o cuestiones de fiscalización - en una perspectiva global. Algunas ICEX llevan a cabo estudios especiales para configurar conocimientos o competencias que ayuden al proceso de planificación estratégica.

El ejercicio de la planificación estratégica, por regla general, da como resultado un programa de fiscalización coherente y convincente de la ICEX. El programa enumera las áreas de fiscalización y expone brevemente los problemas, interrogantes y demás cuestiones provisionales en los que se apoya cada uno de aquéllas. Lo ideal es que, a continuación, el programa sirva de base para la planificación operativa y la asignación de recursos.

La planificación estratégica constituye la base de la elección de temas de fiscalización, y vinculada con el sistema de planificación anual de la ICEX, puede servir como herramienta para fijar prioridades y elegir fiscalizaciones. Puede servir como mecanismo de elección de futuros temas de fiscalización, y como base para una planificación más detallada. Finalmente, puede servir como instrumento de las decisiones de política estratégica acerca del futuro de la fiscalización. La planificación puede llevarse a cabo mediante las fases siguientes: determinar las áreas potenciales de fiscalización, establecer los criterios de selección que van a utilizarse e identificar las fuentes principales de información para las posibles fiscalizaciones. Por lo general el ejercicio de planificación estratégica dará como resultado un programa coherente y convincente de fiscalización para la ICEX, como base para la planificación operativa y la asignación de recursos.

3.3 ¿Qué implica la planificación de cada fiscalización operativa?

El auditor debe planificar la fiscalización de un modo que garantice la realización de una fiscalización de alta calidad de un modo económico, eficiente y eficaz, y con la debida puntualidad. Por lo general, en la fiscalización operativa se hace indispensable un plan bien meditado. Antes de iniciar el estudio principal es importante definir los objetivos de fiscalización, su ámbito y la metodología requerida para lograr los objetivos. Esto se lleva a cabo a menudo en forma de estudio previo.

El propósito del estudio previo es determinar si existen las condiciones necesarias para efectuar un estudio principal y, si existen, presentar una propuesta de fiscalización junto con un plan de trabajo.

En primer lugar, la planificación operativa debe ser una herramienta que oriente el proceso de ejecución. Además, aporta los conocimientos básicos y la información que se necesitan para comprender la entidad, el programa o la función. Por ejemplo, un plan adecuado del trabajo ~~fiscalización~~ ^{de} fiscalización garantiza mejor que la misma sea amplia y realista. Normalmente el estudio previo debe llevarse a cabo en un período bastante breve.

Tres fases importantes

Las fases más importantes en la elaboración de una propuesta de fiscalización son las siguientes:

- a) definir el tema específico que va a estudiarse y los objetivos de la fiscalización,
- b) desarrollar el ámbito y el diseño de la fiscalización,
- c) determinar el aseguramiento de la calidad, el calendario y los recursos.

En la práctica, estas etapas no siempre pueden separarse estrictamente entre sí, y no siempre tienen lugar en el mismo orden.

a) Definir el tema específico que va a estudiarse y los objetivos de la fiscalización

La etapa inicial es una definición más precisa del tema o de los problemas que van a fiscalizarse. Hay que establecer los motivos y los objetivos del estudio. Se trata de un paso difícil e importante que implica, por ejemplo, un examen en profundidad de la materia en cuestión, mediante el estudio de la bibliografía, los documentos y las estadísticas pertinentes, la realización de entrevistas con los principales responsables y expertos, etc., y un análisis de los indicios de problemas potenciales desde diversos puntos de vista. Es importante que las definiciones sean claras. Hay que evitar definiciones ambiguas o vagas.

En pocas palabras, esta fase implica responder a estas dos preguntas:

¿Qué? ¿Cuál es el tema de la fiscalización o el problema que va a estudiarse?

¿Por qué? ¿Cuáles son los objetivos de la fiscalización?

El enunciado de la cuestión básica de la fiscalización constituye un aspecto de fundamental importancia dentro del proceso de examen: se trata de un factor decisivo para los resultados de la fiscalización. La cuestión básica de la fiscalización puede considerarse como la cuestión fundamental que va a investigarse dentro de un programa de la Administración y a la que los auditores se proponen dar respuesta. Por lo tanto, es importante que se base en consideraciones racionales y objetivas. Con carácter general, una ICEX deberá aplicar a la fiscalización operativa la perspectiva global más conveniente para el interés público y para su misión general.

Los objetivos de la fiscalización están relacionados con los motivos que justifican la realización de la misma y deben establecerse al principio del proceso de ejecución para ayudar a identificar las materias que van a fiscalizarse y sobre las que va a informarse. Al determinar los objetivos, el equipo de fiscalización tiene en cuenta las funciones y responsabilidades de la ICEX y el impacto de la fiscalización tal como se define en el plan estratégico. Los objetivos y el ámbito de la fiscalización están relacionados entre sí y es preciso tomarlos en consideración en conjunto. Es una práctica adecuada de gestión el debatir el ámbito de la fiscalización con las entidades fiscalizadas en la primera oportunidad de que se disponga. Al definir los objetivos de fiscalización, un criterio podría consistir en optimizar la contribución efectuada por misma. Una posible herramienta para determinar esta contribución es exponer las conclusiones previstas. Si se lleva a cabo una fiscalización a instancias de un órgano legitimado para ello, los objetivos de fiscalización pueden estar más o menos determinados o ser más o menos obvios.

El detalle con el que hay que planificar la fiscalización es otra de las elecciones que hay que efectuar. Siempre se plantea la necesidad de una fiscalización elaborada con cuidado. Una adecuada planificación previa impedirá que más adelante surjan problemas en la realización de la fiscalización. Por otra parte, una planificación excesivamente detallada puede inhibir en ocasiones el pensamiento innovador. Las fiscalizaciones se llevan a cabo en un mundo complejo y, por consiguiente, rara vez es posible diseñar una fiscalización amplia que pronostique el avance de la misma en todos sus detalles.

b) Definir el ámbito y el diseño de la fiscalización

La siguiente etapa en la fase de diseño es el desarrollo del ámbito y el diseño de la fiscalización. Como en la auditoría financiera, es preciso estructurar el enfoque de la fiscalización operativa.

Definir el ámbito y las cuestiones o hipótesis específicas que van a examinarse

El ámbito define las fronteras de la fiscalización. Trata aspectos tales como las preguntas específicas que van a formularse, el tipo de estudio que va a realizarse y el carácter de la investigación. Además, abarca el trabajo de recoger información y los análisis que van a ejecutarse.

El ámbito de una fiscalización está determinado por la respuesta a las siguientes preguntas:

- | | |
|----------------|---|
| <i>¿Qué?</i> | <i>¿Qué preguntas o hipótesis específicas van a examinarse?</i> |
| | <i>¿Qué clase de estudio parece adecuado?</i> |
| <i>¿Quién?</i> | <i>¿Quiénes son los protagonistas clave y la(s) entidad(es) que se fiscaliza?</i> |

- ¿Dónde?* ¿Hay limitaciones en el número de centros de trabajo que se abarcan?
- ¿Cuándo?* ¿Hay limitaciones en el tiempo previsto para su realización?

Después de definir las razones y los objetivos del estudio, así como la cuestión general de la fiscalización o los problemas que van a estudiarse, es importante definir las preguntas específicas que van a responderse o las hipótesis que van a examinarse (las posibles causas del problema). En la práctica, constituirán la base para la elección de métodos de recogida de datos. El auditor deberá definir también el carácter del estudio: ¿qué clase de estudio se requiere para destacar las preguntas?

Debe afirmarse, sin embargo, que la realización del trabajo de campo consiste en un proceso de aprendizaje continuado más que en limitarse a recoger datos. Además, las preguntas (o hipótesis) quizás tengan que modificarse a medida que los auditores adquieren más conocimientos durante la fiscalización. No obstante, a lo largo de la fase de planificación, el propósito es dirigir la atención de un modo sistemático a lo que los auditores necesitan conocer, y dónde y cómo pueden obtener tal información.

La posibilidad de fiscalización es otro requisito importante del proceso de planificación operativa. Define si un tema es adecuado para la realización de un estudio principal. Como los objetivos y el ámbito varían de una a otra fiscalización, el equipo necesita evaluar si puede llevarse a cabo. Una cuestión debe ser, al mismo tiempo, susceptible de ser fiscalizada, y tiene que valer la pena hacerlo, para que se incluya en el ámbito de la fiscalización. Por ejemplo, el auditor podría tomar en consideración si se dispone de enfoques, metodologías y criterios, y si es probable que se disponga de la información o de las pruebas requeridas, y si pueden obtenerse de un modo eficiente. Además, tiene que haber información fiable y objetiva, y oportunidades razonables de obtener esta información. Otros aspectos que deben tenerse en cuenta son el cumplimiento del mandato de fiscalización, los recursos, las competencias profesionales requeridas y los plazos temporales. Debe disponerse de personal con las competencias pertinentes; una fiscalización no debe quedar desestimada por otros estudios que ya estén realizando otros organismos.

La comprensión del programa

Es importante lograr una comprensión adecuada del programa fiscalizado o de la actividad de la entidad fiscalizada que sirva para lograr los objetivos de la fiscalización, facilitar la identificación de los temas importantes y cumplir las responsabilidades asignadas a la misma. Este conocimiento incluirá, por ejemplo,

una comprensión de

- el carácter del programa de la entidad que se fiscaliza, (papel y función, actividades y procesos en general, tendencias de desarrollo, etc.)
- la legislación y los objetivos generales de los programas y del rendimiento,
- la estructura organizativa y las relaciones de rendición de cuentas,
- el entorno interno y externo de la entidad fiscalizada y de los interesados,
- las limitaciones externas que afectan la realización del programa,
- las investigaciones previas en el campo correspondiente,
- los procesos y los recursos de dirección.

Obtener los conocimientos necesarios constituye un proceso continuado y acumulativo de recoger y evaluar información, y de relacionar el conocimiento resultante con las pruebas de fiscalización a lo largo de todas las fases de la misma. Es importante que los auditores sopesen los costes de la obtención de información y el valor añadido de la información para la fiscalización. Entre las fuentes de información se incluyen las siguientes:

- la legislación vigente y los debates parlamentarios,
- las manifestaciones y decisiones de los responsables de la entidad fiscalizada
- los informes de fiscalización, revisiones, evaluaciones e investigaciones recientes,
- los estudios científicos y la investigación pertinente (incluso en otras comunidades autónomas y países),
- los planes estratégicos y empresariales, y las memorias anuales,
- los expedientes sobre políticas y las actas de las reuniones de los Comités de Dirección y Consejos de Administración,
- los organigramas, las directrices internas y los manuales operativos,
- la evaluación de programas y los planes y memorias de auditoría interna,
- los informes y actas de conferencias,
- los puntos de vista de expertos en el campo en cuestión
- los debates con la dirección de la entidad fiscalizada y los principales interesados,
- los sistemas de información de gestión, y
- otros sistemas pertinentes de información y las estadísticas oficiales.

Las revisiones anteriores constituyen una fuente de información útil. Pueden evitar un trabajo innecesario al examinar áreas que han sido investigadas recientemente, y poner de manifiesto las deficiencias que aún no se han subsanado. También pueden ser de importancia los debates con la alta dirección de los programas para obtener una perspectiva global. Otras fuentes relevantes de información son las siguientes:

- estudios realizados por grupos industriales, profesionales o de intereses especiales,
- investigaciones o revisiones anteriores realizadas por el poder legislativo,
- información en poder de organismos públicos de coordinación o comités de la Administración pública,
- trabajos realizados por otras Administraciones públicas, y
- cobertura periodística.

Definir los criterios de fiscalización

Los criterios de fiscalización se proponen servir de orientación a la evaluación (ayudando al auditor a responder a preguntas como por ejemplo: ¿sobre qué fundamento puede evaluarse el comportamiento real, qué se requiere o se espera, qué resultados va a lograr el programa, y de qué forma?) En otros términos, los criterios son normas que se emplean para determinar si un programa cumple o supera las expectativas.

En las auditorías financieras las transacciones examinadas suelen ser consideradas como “correctas” o “incorrectas”, “legales” o “ilegales”, etc. por el auditor. Estos criterios acostumbra a ser relativamente cerrados y por lo general han sido preestablecidos, por ejemplo, por la legislación mediante la cual se crea la entidad fiscalizada (para más información, véase el apéndice 2). En las fiscalizaciones operativas, sin embargo, la elección de los criterios suele ser relativamente abierta, la efectúa el propio auditor y, como se ha señalado antes, a menudo los criterios son menos importantes en el enfoque orientado a problemas. En este tipo de enfoque es más importante formular hipótesis comprobables (verificables) sobre las causas posibles del problema fiscalizado.

Por consiguiente, en la fiscalización operativa los conceptos generales de economía, eficiencia y eficacia tienen que interpretarse en relación con la materia en cuestión, y los criterios resultantes variarán en las distintas fiscalizaciones. Al definir los criterios de fiscalización, los auditores deben asegurarse de que sean pertinentes, razonables y alcanzables.

Finalmente, cada indicador se configura en forma de preguntas. Éstas poseen un carácter práctico y se proponen describir o medir la situación específica que va a fiscalizarse.

Los criterios de fiscalización pueden extraerse, por ejemplo, de las fuentes siguientes:

- las leyes y las reglamentaciones que rigen el funcionamiento de la entidad fiscalizada,
- las decisiones tomadas por el poder legislativo o el poder ejecutivo,
- las referencias a comparaciones históricas y comparaciones con la mejor práctica,
- las normas, las experiencias y los valores profesionales,

- los indicadores clave del rendimiento establecidos por la entidad fiscalizada o por la Administración,
- el asesoramiento y el know-how de expertos independientes,
- los conocimientos científicos nuevos o ya consolidados, y otras informaciones fiables,
- los criterios utilizados previamente en fiscalizaciones similares, o empleados por otras ICEX,
- el estudio de las organizaciones (dentro o fuera de la comunidad autónoma o del país) que lleven a cabo actividades semejantes o tengan programas similares,
- las normas de rendimiento, o investigaciones anteriores efectuadas por el poder legislativo, y
- la bibliografía sobre dirección general y sobre la materia en cuestión.

La base de los criterios de fiscalización puede considerarse desde distintos ángulos:

- Según el caso en cuestión, las fuentes más autorizadas serán las normas oficiales (por ejemplo los objetivos establecidos en las leyes, y las reglamentaciones, decisiones y políticas aprobadas por el poder legislativo o el poder ejecutivo), o
- Tomando como base los fundamentos técnicos de las normas, se otorgará un mayor énfasis a la bibliografía especializada y a otras fuentes tales como las normas profesionales y las mejores prácticas.

A veces los criterios de fiscalización son fáciles de definir, por ejemplo cuando los objetivos fijados por el poder legislativo o el poder ejecutivo son claros, precisos y relevantes. A menudo, sin embargo, no ocurre tal cosa. Los objetivos pueden ser vagos, conflictivos o inexistentes. En estas condiciones los auditores quizás tengan que reconstruir los criterios. Una posibilidad consiste en aplicar un enfoque “teórico”, permitiendo que los expertos en el campo en cuestión respondan a preguntas como la siguiente: ¿Cuáles tendrían que ser los resultados ideales en perfectas condiciones, de acuerdo con el pensamiento racional o la mejor práctica conocida que sea comparable?

De modo alternativo, para definir y obtener apoyo para criterios bien fundamentados y realistas, quizás sirva de ayuda aplicar un enfoque “empírico”, que implique debates con interesados y personas con capacidad de decisión.

Planificación metodológica

La planificación metodológica implica gran cantidad de actividades diferentes. Por ejemplo, es importante distinguir entre el programa de fiscalización (el tipo de investigación que se necesita para la recogida de datos) y las técnicas de recogida de datos. Las fiscalizaciones operativas pueden basarse en una amplia diversidad de técnicas de recogida de datos que se emplean habitualmente en las ciencias

sociales, por ejemplo encuestas, entrevistas u observaciones, y en el estudio de documentos escritos. El propósito consiste en adoptar las mejores prácticas, pero puede haber razones— por ejemplo la disponibilidad de datos- que restrinjan la elección de métodos, y a menudo los auditores quizás tengan que optar por la segunda mejor solución. Como norma general, resulta aconsejable mostrarse flexibles y pragmáticos en la elección de métodos. Las consideraciones prácticas también tendrán que influir sobre el programa de fiscalización. Los métodos de muestreo y las encuestas podrían servir para extraer conclusiones generales, y los estudios de caso proporcionan la oportunidad de realizar estudios en profundidad.

Aunque la naturaleza de las fiscalizaciones operativas exige opciones —y combinaciones- cuidadosas con respecto a las metodologías de examen de variables, es importante tener una mentalidad abierta durante el proceso de ejecución. En esta etapa la elección de fuentes no tiene que ser rígida.

En particular, para las fiscalizaciones operativas el auditor se preocupará por la validez y fiabilidad de los métodos utilizados para recoger y analizar datos:

- Validez: los métodos tienen que medir aquello que se proponen medir;
- Fiabilidad: los resultados tienen que ser coherentes si se efectúan mediciones reiteradas en la misma población.

Esto implica que los auditores deben estar activamente interesados en una mejora continuada de sus aptitudes metodológicas -y disponer del tiempo necesario para ello- y seguir los avances en diversas entidades de investigación, etc. Esto puede llevarse a cabo, por ejemplo, organizando seminarios con profesionales externos, y leyendo artículos y bibliografía.

Al elegir métodos de recogida de datos los auditores deben estar guiados por el propósito de la fiscalización y las cuestiones o hipótesis específicas que van a responderse.

1. Determinar el aseguramiento de calidad, el calendario y los recursos

La fase final consiste en la determinación de las medidas de aseguramiento de calidad que vayan a tomarse en la fiscalización, el calendario y el presupuesto financiero.

Aseguramiento de calidad

Las ICEX deben establecer sistemas y procedimientos de aseguramiento de calidad. Hay que diseñar procedimientos de control de calidad para garantizar que todas las fiscalizaciones se llevan a cabo de acuerdo con las normas y políticas pertinentes.

Podría distinguirse entre procedimientos de aseguramiento de calidad ex ante y procedimientos durante el trabajo en curso, por ejemplo a través de revisiones paritarias, utilización de paneles de expertos, comités especiales y especialistas o

expertos en el campo en cuestión, y técnicas como por ejemplo análisis del tema y procedimientos ex post, tales como revisiones independientes de informes publicados, para identificar las lecciones aprendidas y la forma en que reciben los informes los interesados clave, y los ~~límites~~ ^{temas} que éstos extraen de dichos informes. Las ICEX podrán contratar especialistas/expertos para llevar a cabo evaluaciones ex post. Hay que planificar procedimientos ex ante, intermedios y ex post.

El director de la fiscalización es el responsable de la gestión diaria de la misma, incluida su planificación detallada, su ejecución, la supervisión del personal, el informe a la dirección de la ICEX y el control de la preparación del informe de fiscalización. En el caso de fiscalizaciones operativas más complejas, la ICEX puede tomar en consideración la designación de un comité directivo que sirva de guía al equipo de auditoría y controle el avance de la fiscalización.

Planificación administrativa

Hay que elegir el equipo de fiscalización y un jefe de equipo, y se requiere un plan de actividades. Es importante determinar el calendario y los recursos necesarios. Entre los factores relevantes se cuentan la forma en que está organizada la fiscalización, los costes previstos (de personal, tomando como base las tarifas determinadas previamente, y de equipos), y el tiempo previsto de duración. Es preciso documentar el presupuesto y el calendario. Deberá controlarse el avance hacia estos objetivos. El director de fiscalización y la dirección de la ICEX son los responsables de garantizar que la fiscalización operativa se lleve a cabo dentro de los límites de presupuesto y de tiempo.

Cumplimiento de leyes y otras normas jurídicas

Cuando las leyes, los reglamentos y otras normas de obligado cumplimiento correspondientes a la entidad fiscalizada son significativos para los objetivos de la fiscalización, los auditores tienen que diseñar la misma de forma que proporcione una seguridad razonable del cumplimiento de tales requisitos. En las fiscalizaciones operativas los auditores deben prestar atención a situaciones o transacciones que pueden ser indicativas de actos ilegales o de abusos. El auditor necesita asimismo determinar el grado en que tales actos afectan los resultados de la fiscalización. En los casos más complicados podrían requerirse especialistas en estas cuestiones.

El resultado del estudio previo: la propuesta de estudio principal

La fase de diseño de la fiscalización da origen a una propuesta coherente de fiscalización junto con un plan de trabajo. Hay que asegurar la calidad del trabajo antes de decidir el inicio de un estudio principal.

Antes de iniciar el estudio principal de la fiscalización operativa, es importante definir los objetivos de la misma, el ámbito y la metodología para lograr los objetivos. Esto se lleva a cabo mediante un estudio previo. El propósito del estudio

previo consiste en establecer si existen las condiciones requeridas para un estudio principal, y en caso de que existan, presentar una propuesta de fiscalización junto con un plan de trabajo. Los pasos más importantes en la elaboración de una propuesta de fiscalización son definir la cuestión específica que va estudiarse y los objetivos de fiscalización; desarrollar el marco de referencia y el diseño de la misma; y determinar el aseguramiento de calidad, el equipo de auditoría, el calendario y los recursos. Deberá informarse a la(s) entidad(es) fiscalizada(s) acerca de los objetivos, el ámbito y el calendario de la fiscalización

Parte 4: Normas y orientaciones prácticas: ejecución de la fiscalización operativa

4.1 ¿Qué caracteriza el proceso del estudio principal?

El propósito del estudio principal es ejecutar el plan de trabajo, llevar a cabo la fiscalización y presentar un informe de alta calidad. Una fiscalización operativa no consiste en una serie de mediciones, operaciones o subprocesos claramente definidos que se llevan a cabo por separado y de forma consecutiva. En la práctica, los procesos evolucionan gradualmente a través de su interacción recíproca, y se llevan a cabo de modo simultáneo, haciendo que los procedimientos de fiscalización se desarrollen en profundidad y adquieran una complejidad cada vez mayor.

La ejecución de una fiscalización puede considerarse un proceso analítico y, al mismo tiempo, de comunicación. En el proceso analítico se recogen, interpretan y analizan datos. El proceso de comunicación comienza cuando la fiscalización se expone por primera vez ante la entidad fiscalizada, y continúa a medida que avanza la fiscalización, al valorar los distintos resultados y temas, y sigue hasta el momento en que finalice el informe.

Lo ideal consiste en un diálogo abierto y constructivo, pero una fiscalización puede provocar reacciones negativas. El auditor tiene que enfrentarse a situaciones diversas, desde la apertura y la voluntad de cooperar hasta una actitud de evasión y secretismo. Por consiguiente, es importante que los auditores informen a la entidad fiscalizada acerca de los objetivos y procedimientos de la fiscalización. Esto no significa que el ente objeto de la fiscalización dicte las condiciones del proceso de fiscalización o lo controle de algún otro modo. Por el contrario, implica establecer un proceso constructivo de interacción. Por regla general, la ayuda de personas que trabajen en el organismo fiscalizado es esencial para que la fiscalización sea eficaz. Un diálogo activo con la entidad fiscalizada, con los expertos y con los demás implicados durante la fiscalización hace que resulte más fácil, por ejemplo, la realización de comprobaciones continuadas de los resultados preliminares.

También es importante llevar a cabo la fiscalización con profesionalidad. Debe cumplirse el plan de trabajo (recursos, tiempo y calidad) y la fiscalización debe realizarse de conformidad con las normas de fiscalización aplicables a las ICEX.

4.2 ¿Qué tiene que tomarse en consideración en el proceso de recogida de datos?

La calidad en la recogida de datos y la documentación es decisiva, porque la fiscalización operativa está sometida a un enjuiciamiento. La ISSAI-ES-300 declara que: *“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”. “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)”*

Los auditores deben ser creativos, flexibles y cuidadosos en la búsqueda de pruebas. Al trabajar en ámbitos donde la prueba que se obtenga sea convincente y no concluyente, a veces resulta útil debatir previamente con la entidad fiscalizada la naturaleza de la prueba que vaya a obtenerse y la forma en que el auditor la analizará e interpretará. Este enfoque reduce el riesgo de desacuerdo y puede acelerar el proceso. También es importante que los auditores busquen información de diferentes fuentes, ya que las organizaciones, las personas de una organización, los expertos y las partes interesadas tienen diferentes perspectivas y argumentos que defender.

Los datos, la información y los conocimientos, en sentido amplio, son conceptos semejantes que están encadenados entre sí. Los datos constituyen la herramienta primaria. Una vez recopilados, se transforman en información. Ésta, al ser analizada y comprendida, se convierte en conocimientos. Durante una fiscalización pueden recogerse datos - tanto cuantitativos como cualitativos- con diferentes propósitos, como parte del proceso de aprendizaje o debido a la necesidad de describir y analizar un resultado o un problema.

Basándose en la experiencia general, es importante distinguir entre:

- Interrogantes formulados que el estudio deberá responder
- Diseño del estudio, es decir, el tipo de estudio necesario para responder a las preguntas (gestión del tiempo, coste-beneficio, estudios de logro de objetivos, etc.)
- Programas de fiscalizaciones, es decir, el tipo de investigación necesaria para la recogida de datos (por ejemplo muestreo, estudios de caso, análisis secundarios, investigaciones, “análisis antes y después”, evaluaciones comparables, etc.)
- Técnicas de recogida de datos necesarias para responder a las preguntas establecidas (estudio de documentación, reuniones, cuestiones, entrevistas, etc.)
- Análisis cuantitativos y cualitativos aplicados a los datos recogidos (para un análisis más profundo de la información recogida).

La recogida de datos se realiza de una sola vez o a través de mediciones continuadas (diseño de serie temporal, análisis longitudinal). La información se recoge tomando como base las pruebas físicas, los documentos (incluidas las declaraciones por escrito), los testimonios orales (entrevistas) o cualquier otro medio, en función de los objetivos de la fiscalización. Con frecuencia será necesario recoger datos tanto cuantitativos como cualitativos. Los tipos de datos que se vayan a obtener tienen que poder ser explicados y justificados en lo que respecta a su suficiencia, validez, fiabilidad, pertinencia y razonabilidad. La fiscalización operativa elabora datos primarios (su propio material original) con la ayuda de los cuestionarios, las encuestas y la observación directa. Sin embargo, también se emplea con frecuencia un gran volumen de datos secundarios (material producido por otros). Hay que recoger la mejor información disponible (dentro de los límites razonables). Los auditores, sin embargo, no deben mostrarse rígidos en sus requisitos de exactitud. Podría resultar costoso e innecesario, y en otras palabras, a menudo es suficiente y apropiada la segunda mejor solución. Los auditores deben ejercer el escepticismo profesional, ser críticos, receptivos y estar dispuestos a innovar. 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 obviar importantes argumentos o evidencias relevantes.

Cuando los datos procesados informáticamente sean importantes para los resultados de la fiscalización, es conveniente tomar precauciones adicionales con el propósito de obtener pruebas suficientes, competentes y pertinentes de que los datos son válidos y fiables. Además, cuando el objetivo básico de la fiscalización es la fiabilidad de un sistema de información, los auditores tienen que efectuar una revisión de los controles generales y de aplicación del sistema. Con carácter adicional, durante un estudio principal, los auditores pueden obtener información confidencial (por ejemplo, opiniones sobre la dirección o sobre política). En consecuencia, deben garantizar el anonimato y no divulgar las opiniones de las personas.

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 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 es con frecuencia inducir a las entidades fiscalizadas a tener en cuenta las recomendaciones de la ICEX.

4.3 ¿Qué caracteriza la evidencia de auditoría y los resultados de la fiscalización?

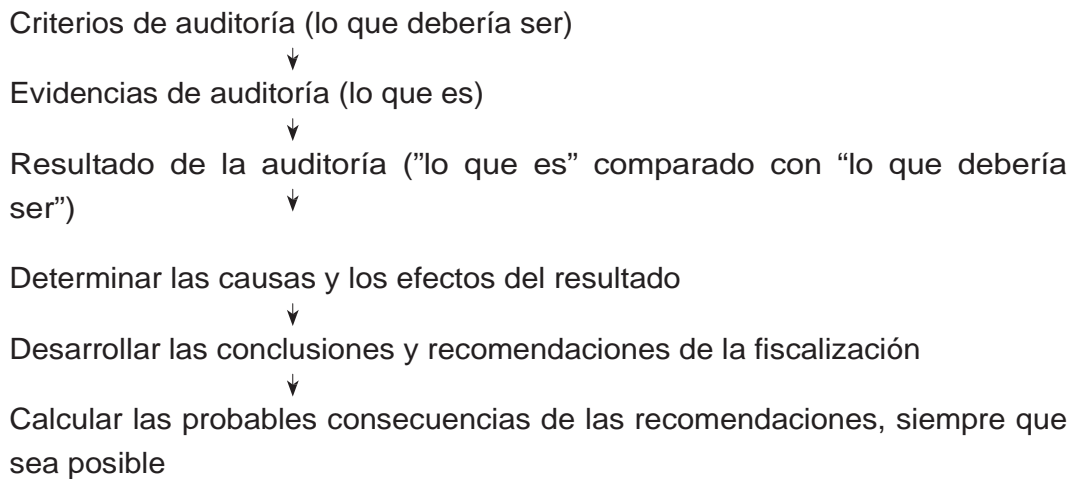
Las evidencias pueden ser físicas, documentales, testimoniales o analíticas. Una inspección u observación directas de las personas, los bienes o los acontecimientos aportan evidencias físicas. La evidencia documental consiste en información por escrito como, por ejemplo, cartas, contratos, asientos contables, facturas, memorias, etc. La evidencia testimonial se obtiene mediante entrevistas o cuestionarios. La evidencia analítica abarca los aspectos informáticos, las comparaciones, la división de la información en sus componentes y los argumentos racionales.

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 fiscalizada para confirmar su validez.

Los resultados de la fiscalización son las evidencias específicas obtenidas por el auditor para cumplir los objetivos de la fiscalización, es decir, para responder las preguntas de fiscalización, verificar las hipótesis formuladas, etc. Las conclusiones son afirmaciones que el auditor deduce de dichos resultados, y las

recomendaciones son tipos de acción sugeridos por el auditor en relación con los objetivos de la fiscalización.

Los resultados de la fiscalización contienen los elementos siguientes: los criterios (“lo que debería ser”), la condición efectiva (“lo que es”), y el impacto (“cuáles son las consecuencias”, consideradas asimismo como la influencia futura lógica y razonable), además de la causa (“por qué se produce una desviación con respecto a las normas o los criterios”), cuando se detectan problemas. Sin embargo, no siempre están presentes los cuatro elementos; por ejemplo, el elemento “criterios” no siempre interviene en el enfoque orientado a problemas. El proceso de análisis de evidencias, desarrollar resultados y presentar recomendaciones para solucionar las deficiencias observadas, se resume en el siguiente diagrama:



Después de haber identificado un resultado de la fiscalización, se llevan a cabo dos formas complementarias de evaluación: la evaluación de la importancia de los resultados y la determinación de sus causas.

Los auditores también pueden tratar de evaluar las consecuencias cuantitativas y cualitativas del resultado obtenido. Asimismo, se debe analizar si ya se han corregido las deficiencias detectadas y sus efectos potenciales.

4.4 ¿Cómo debe afrontarse un entorno cambiante y conflictivo?

Una fiscalización operativa se puede prolongar en el tiempo y pueden surgir cambios durante su ejecución. A menudo es difícil, en una fiscalización operativa, elegir entre las cuestiones previstas en los programas de trabajo y otras que aparecen con posterioridad. Para no quedar atrapado en detalles y en una cantidad abrumadora de datos, antes de la fiscalización y durante su ejecución, es preciso efectuar evaluaciones detalladas de los requerimientos de información sobre los problemas a tratar. Con ello se facilita la eliminación de detalles superfluos y enfoques irrelevantes, así como la clasificación o estructuración de la información

recogida. Los auditores no deben ser rígidos, pero deben evitar toda recogida de datos no planificada.

La ISSAI-ES-300 indica que: *“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”.*

Durante la ejecución de la fiscalización deberá sopesarse el resultado esperado de un procedimiento con las limitaciones temporales y el consumo de recursos. Al mismo tiempo, los datos básicos tienen que ser de buena calidad.

4.5 ¿Qué es lo importante cuando se analizan los datos y se extraen conclusiones?

La mayoría de las fiscalizaciones implican algún tipo de análisis para entender o explicar lo que se ha observado. Como se ha mencionado anteriormente, se utiliza una amplia gama de modelos o métodos de análisis.

A veces el análisis puede exigir comparaciones entre los resultados, por ejemplo, entre cuestiones que funcionan bien y otras que no funcionan tan bien, entre una o varias cuestiones y una visión general, o entre el área fiscalizada y un área semejante fiscalizada en otro ámbito geográfico.

La fase final en el análisis de los datos consiste en combinar resultados de diferentes tipos de fuentes. No existe un método general para llevarla a cabo. Sin embargo, es importante que el auditor trabaje de manera sistemática y cuidadosa en la interpretación de los datos y argumentos recogidos. Esta fase implica comparar y analizar los argumentos y los resultados entre sí o consultar con expertos. A medida que el trabajo continúa va configurándose gradualmente un proyecto de informe. Las notas y observaciones se ordenan de un modo estructurado. Al avanzar los debates internos y externos, se redactan, evalúan y reescriben textos; se comprueban los datos y se debaten las conclusiones. Es necesario intercambiar información con las entidades fiscalizadas tomando como base los documentos debatidos para discutir los principales asuntos que han

surgido en el curso de la fiscalización. Estas reuniones sirven para informar hechos y promover el desarrollo de resultados y recomendaciones de la fiscalización.

Si es posible, hay que abarcar la totalidad de las cuestiones principales que puedan plantearse, con objeto de que en la fase final de la fiscalización no se presenten hechos o consideraciones completamente nuevos y determinantes. En una fiscalización operativa ejecutada adecuadamente los argumentos formulados se equilibran en relación con los mejores argumentos contrarios y las diversas opiniones se comparan entre sí. En este proceso pueden ayudar otros auditores experimentados, asesores externos contratados al efecto, etc. Las conclusiones deberán basarse en los objetivos, la racionalidad y las especificaciones y criterios de la actuación.

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 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.

Antes de publicar un informe de fiscalización operativa, hay que conceder siempre a la(s) entidad(es) implicada(s) la oportunidad de examinar el contenido fáctico del informe. El proyecto de informe le da a la entidad fiscalizada la primera oportunidad de ver por escrito el contexto completo de resultados y conclusiones de la fiscalización. Cuando se aporte nueva información, el auditor deberá evaluarla y estar dispuesto a modificar el proyecto de informe, siempre que se cumplan los requisitos para ser considerada evidencia de auditoría. En la medida de lo posible, las respuestas orales y escritas al borrador de informe deberán estar documentadas. Es preciso analizar todos los desacuerdos.

Parte 5: Normas de información y orientación: presentación de los resultados de la fiscalización

5.1 ¿Qué implica la necesidad de centrarse en el informe final?

Los auditores deben preparar informes de fiscalización por escrito (si bien la ISSAI-ES-300 no lo contempla expresamente). Los informes escritos tienen que comunicar los resultados de las fiscalizaciones a todos los niveles de la Administración, hacer que los resultados susciten las mínimas interpretaciones erróneas y puedan ser conocidos públicamente, así como facilitar un seguimiento que determine si se han puesto en práctica las recomendaciones. Por otro lado, el informe es el resultado por el que la Administración, el poder legislativo y la ciudadanía enjuician la actividad de fiscalización operativa de la ICEX.

La mayoría de las ICEX con una larga experiencia en fiscalización operativa publican informes individuales. Otras ICEX, que no llevan a cabo ese tipo de trabajo, o que no están autorizadas a publicar la totalidad de los resultados de sus fiscalizaciones operativas, pueden publicar sus observaciones y conclusiones de forma resumida en sus informes anuales. Las directrices siguientes se aplican principalmente a las ICEX que carecen de restricciones en sus informes.

Debido al volumen de información que se requiere durante una fiscalización, el proceso de información puede facilitarse mediante el uso de un proceso continuo de redacción. Este proceso puede comenzar al principio de mediante un esquema que origine diversos documentos de debate, ^{finalizados} a continuación en el proyecto de informe y que dé lugar más adelante al informe de finitivo.

5.2 ¿Qué se requiere para que el informe sea fiable?

El informe tiene que ser fiable. En él deben figurar los objetivos y el alcance de la fiscalización, así como la metodología y las fuentes empleadas, los resultados, las conclusiones y las recomendaciones. Hay que hacer constar cualesquiera limitaciones en el ámbito del trabajo y sus causas. El lector tiene que comprender con facilidad los propósitos de la fiscalización e interpretar adecuadamente sus resultados. Los informes deberán ser completos, convincentes, oportunos, de fácil lectura e imparciales, y tan claros y concisos como lo permita la materia.

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. Esto exige, por ejemplo, que el informe contenga todos los argumentos e informaciones necesarios para cumplir los objetivos de fiscalización, promover una comprensión adecuada y correcta de las materias y condiciones sobre las que se

informa, y cumplir los requisitos de contenido del informe. Es decisivo que en el informe final se hagan constar los puntos de partida de la fiscalización y los procedimientos empleados, así como las fuentes de información más importantes de los trabajos realizados y las conclusiones. Es preciso que la relación entre los objetivos, los criterios, los resultados y las conclusiones sea verificable y completa, y se exprese con claridad. Si se efectúan recomendaciones, es necesario que exista un vínculo claro entre el análisis o las conclusiones y las recomendaciones. Los auditores, dentro de los objetivos de la fiscalización, deberán comunicar todos los casos significativos de incumplimiento y los abusos significativos que se hayan encontrado durante la fiscalización o en relación con ésta que, por ejemplo, hayan impedido obtener información correcta o y/o completa.

La objetividad requiere, como se ha dicho antes, que la exposición de todo el informe tenga un contenido y un tono equilibrados. La credibilidad de un informe se ve incrementada significativamente cuando expone las pruebas con imparcialidad. El informe tiene que ser ecuánime y no provocar confusiones y debe situar los resultados en su contexto. Esto implica presentar tales resultados con imparcialidad y evitar la tendencia a exagerar o a recalcar en exceso las deficiencias. Las interpretaciones deberán basarse en la observación en profundidad y en la comprensión de los hechos y las situaciones. Es preciso evitar las exposiciones unilaterales. Aunque la naturaleza misma de la fiscalización se centra en las carencias, conviene que en los informes se hagan constar los resultados y valoraciones de carácter positivo y no sólo los negativos.

Ser convincentes exige, en sentido amplio, que los resultados de la fiscalización respondan a los objetivos, que se presenten de modo persuasivo y que las conclusiones y recomendaciones se deduzcan lógicamente o analíticamente de los hechos y argumentos expuestos. Los hechos deben exponerse por separado de las opiniones. El lenguaje empleado no tiene que ser tendencioso ni sesgado. La información presentada deberá bastar para convencer a los lectores de la validez de los resultados, la justificación de las conclusiones y de las mejoras que se derivan de las recomendaciones. Los diferentes argumentos y opiniones deben ser recogidos en el informe.

La claridad requiere que el informe sea fácil de leer y de entender (tan claro como el tema lo permita). Hay que evitar con claridad los términos técnicos y las abreviaturas. La organización lógica del material y la exactitud al exponer los hechos y extraer conclusiones son esenciales para la claridad y la comprensión. Aunque los resultados se presenten con claridad, los auditores deben tener presente que uno de los objetivos es mostrarse convincentes y que el mejor método para lograrlo consiste en evitar un lenguaje que ocasione una actitud a la defensiva del destinatario.

Ser conciso exige que el informe no sea más largo de lo necesario para transmitir y apoyar el mensaje. Si bien se puede realizar una exposición amplia en el contenido de los informes, es probable que los informes completos, pero concisos, obtengan

mejores resultados. No obstante, se debe indicar que los estudios avanzados exigen a menudo informes más extensos. También es preciso tener presente que los informes no se escriben únicamente para quienes posean conocimientos especiales; se escriben asimismo para aquellos que necesitan más información para comprender los temas. Un informe más amplio podría proporcionar al lector una comprensión más completa del fundamento en que se basan las conclusiones extraídas, y de este modo añadir valor y credibilidad al informe.

5.3 ¿Cuáles son las características de un informe correcto y útil de fiscalización operativa?

Los buenos informes de fiscalización operativa deben ser valiosos para los interesados en cuestión y cumplir los objetivos. Tienen que aportar información accesible, concisa y actualizada, que la Administración, el órgano legislativo, la entidad fiscalizada y otros interesados puedan emplear para mejorar la economía, la eficiencia y la eficacia del sector público; es decir, el informe debe contribuir a un mejor conocimiento y a establecer las mejoras apropiadas. Los informes tienen que basarse en los intereses del lector, estar estructurados lógicamente y su lenguaje no debe ser ambiguo. Deben exponer los resultados de un modo objetivo y equilibrado. Esto exige que:

- los resultados y conclusiones se presenten por separado,
- los hechos se expongan e interpreten en términos neutrales,
- estén representados puntos de vista y perspectivas diferentes,
- se incluyan todos los resultados, argumentos y pruebas pertinentes, y
- los informes sean constructivos e incluyan conclusiones positivas.

En un sentido más amplio—y a modo de resumen— la calidad de una fiscalización operativa puede evaluarse mediante criterios específicos, entre los que se encuentran los siguientes:

Importancia, pertinencia y objetividad

Los temas tratados deben ser relevantes. La información ofrecida debe ser pertinente para el tema, la cuestión que se fiscaliza o el problema analizado. La objetividad puede definirse como imparcialidad, equilibrio y neutralidad. Al tomar decisiones sobre el alcance, las pruebas de la fiscalización, la importancia de las observaciones y las conclusiones, el auditor deberá adoptar un punto de vista imparcial y una actitud objetiva. El diseño de la fiscalización debe garantizar que la selección de hechos que se investiguen y que se expongan en el informe sea equilibrada y carente de prejuicios. Los resultados tienen que estar determinados por las pruebas obtenidas y estructuradas de conformidad con las normas de fiscalización aplicables a las ICEX. El auditor no debe exagerar las deficiencias de

carácter secundario. Se deben buscar explicaciones a las deficiencias, sobre todo las que pudiera aportar la entidad fiscalizada, y evaluarlas críticamente.

Fiabilidad, validez y coherencia

Los usuarios deben poder confiar en la fiabilidad y la validez de los resultados sobre los que se informe. Los métodos de recogida de datos tienen que ser válidos y fiables. El diseño de la fiscalización debe hacer que las conclusiones surjan de los resultados y los análisis, y se basen en hechos verificados y en otras informaciones procedentes de fuentes diversas. Es preciso que todos los documentos del proceso reflejen un adecuado equilibrio entre datos, contexto y juicios.

Transparencia, utilidad y puntualidad

Salvo excepciones legales, los resultados de la fiscalización deben ser públicos. Cada ICEX deberá disponer de la libertad necesaria para decidir qué se publica y en qué forma. El informe debe proporcionar información accesible, concisa y actualizada, que la Administración, el órgano legislativo y los organismos gubernamentales pueden utilizar para mejorar su funcionamiento, es decir, la información proporcionada debe ser provechosa. Hay que responder las preguntas que se formulan en la fiscalización. La puntualidad exige que el informe se publique a tiempo para que su información esté a disposición de la dirección, la Administración, los miembros del poder legislativo y otras partes interesadas en el momento oportuno.

5.4 ¿Cómo debe distribuirse un informe de fiscalización operativa?

Unos informes completos y una extensa distribución de cada informe son claves para la credibilidad de la función fiscalizadora. De acuerdo con su papel institucional, cada ICEX debe decidir cuál es la forma de servir mejor a los intereses de los ciudadanos y a los de la propia ICEX en la distribución de los informes de fiscalización. Si es posible, todos los resultados relevantes de la fiscalización deberán hacerse públicos (mediante informes individuales o en el informe anual de la ICEX). Es conveniente que los informes se sometan a la crítica y al debate públicos.

El informe, siempre que sea posible, deberá entregarse a la entidad fiscalizada, la Administración, los representantes legislativos, los medios de comunicación y otros interesados. Asimismo, deben ser comunicados a los responsables de poner en práctica los resultados y las recomendaciones.

La publicación de los informes de fiscalización puede provocar malentendidos. Los medios de comunicación pueden hacer interpretaciones erróneas y exagerar los resultados y, como consecuencia, frustrar el propósito de la fiscalización. Por consiguiente, y basándose en la experiencia, se recomienda que se entregue a los medios de comunicación una información adecuada y equilibrada, que esté

respaldada por evidencias fácticas, que asuman la forma de comunicados de prensa, por ejemplo.

5.5 ¿Para qué sirve el seguimiento de los informes?

El seguimiento de los informes facilitará la puesta en ~~práctica de~~ las recomendaciones y aportará información a la ICEX, al poder legislativo y a la Administración sobre la eficacia de la fiscalización operativa. En el seguimiento del informe el auditor deberá mantener la objetividad y la independencia y, por tanto, centrarse en determinar si se han corregido los puntos débiles identificados y no en el hecho de que se hayan puesto en práctica o no las recomendaciones específicas. El alcance de las tareas de seguimiento se debe tener en cuenta en la estrategia global de fiscalización de la ICEX durante el proceso de planificación estratégica.

El seguimiento de las recomendaciones de la ICEX sirve para cuatro objetivos principales:

- aumentar la eficacia de los informes de fiscalización; la razón primordial para hacer un seguimiento de los informes es aumentar la probabilidad de que se pongan en práctica las recomendaciones;
- ayudar a la Administración pública y al poder legislativo: el seguimiento tiene que ser útil para orientar las medidas de éste;
- la evaluación de la gestión de la ICEX: la actividad de seguimiento proporciona una base para valorar y juzgar el rendimiento de la ICEX; y
- crear incentivos para el aprendizaje y el desarrollo; las actividades de seguimiento pueden contribuir a un mejor conocimiento y a una mejor práctica.

Cuando finaliza una fiscalización operativa, existen diversas maneras de conocer como ha sido acogida, por ejemplo, observando las reacciones de las entidades fiscalizadas, del órgano legislativo y de los medios de comunicación.

Pueden organizarse conferencias internas y externas para resumir la experiencia y promover el aprendizaje. Asimismo, pueden ser útiles las revisiones y evaluaciones internas de la fiscalización.

Además, puede pedirse a críticos externos –científicos, expertos y otros- que examinen los informes de fiscalización operativa o expresen sus opiniones sobre la calidad del trabajo.

Es preciso registrar los resultados del seguimiento de las recomendaciones de la fiscalización.

Deberá informarse a la Administración, al órgano legislativo y a otras partes interesadas sobre las deficiencias y mejoras identificadas en el seguimiento de las fiscalizaciones.

APÉNDICES ISSAI 3000

Metodología de la fiscalización operativa

Introducción – La fiscalización operativa y el proceso de recogida de datos

Los auditores de este tipo de fiscalizaciones pueden tratar gran cantidad de temas y perspectivas que abarcan la totalidad del sector público. También pueden utilizar –y combinar- una gran diversidad de métodos para recoger y procesar información; y en una fiscalización los datos pueden recogerse con diferentes propósitos.

Por lo general la información y los datos se recogen para posibilitar la comprensión y descripción del objeto de fiscalización, valorar y medir el resultado, identificar las deficiencias, describir y analizar las relaciones causa/efecto, comprobar hipótesis y explicar el rendimiento, y someter a prueba argumentos y propuestas. La recogida de datos puede constituir asimismo una parte importante del proceso de aprendizaje mediante el cual el auditor trata de comprender el área estudiada y sus problemas.

Resulta imposible describir todos los enfoques, modelos y métodos que se emplean en estas fiscalizaciones. Los enfoques varían y existen pocas restricciones. A continuación se realiza una breve descripción de los enfoques y métodos más utilizados. Algunos de ellos se proponen obtener conocimientos y una mejor comprensión, mientras que otros se utilizan para verificar y extraer hechos básicos.

Las fiscalizaciones operativas dan lugar a diversos pasos durante el proceso de recogida de datos, por ejemplo:

- Planificación (el proceso de definir las cuestiones o los problemas que van a estudiarse).
- Preguntas de fiscalización (las preguntas que van a responderse).
- Diseño del estudio (la información necesaria y el estudio que va a realizarse).
- Programa de fiscalización (el tipo de investigaciones que va a llevarse a cabo).
- Recogida de datos (las técnicas de recogida de datos que van a utilizarse).
- Análisis (las explicaciones y las relaciones que van a examinarse).

Aunque estos pasos constituyen la metodología de la fiscalización, debe señalarse que esta última también tiene que estar basada en la intuición, la experiencia, la imaginación y la creatividad de cada persona; es decir, en procesos o acontecimientos que no pueden “seguirse o aplicarse de forma mecánica”.

1. Planificación de la fiscalización

La recogida de datos se inicia ya en la fase de planificación, cuando se controlan y seleccionan posibles temas de fiscalización. La búsqueda se vuelve más específica durante el análisis de viabilidad, cuando se prepara el estudio principal. Las lecturas de documentos y las entrevistas con diferentes interesados constituyen probablemente las técnicas más frecuentes de recogida de datos en esta fase. Las ICEX emplean diversos métodos que colaboran en el proceso de planificación, por ejemplo:

- Análisis de riesgos.
- Análisis de SWOT (análisis de puntos fuertes, puntos débiles, oportunidades y peligros).
- Análisis de problemas.

2. Formulación de la pregunta de fiscalización o definición del problema de fiscalización

Una vez decididos los objetivos y la materia de la fiscalización, es preciso definir las preguntas que deberá responder el estudio. He aquí unos cuantos ejemplos de preguntas generales que son frecuentes en este tipo de fiscalizaciones:

- ¿Los medios elegidos constituyen un uso económico de los fondos públicos?
- ¿Cuál es la causa de los rápidos incrementos de costes?
- ¿Los servicios prestados son de la calidad adecuada y están orientados a la mejora de la calidad de vida de la ciudadanía?
- ¿Por qué los servicios no se prestan en el momento oportuno?
- ¿Los programas de la Administración se ejecutan de un modo eficiente?
- ¿Se cumplen los objetivos de los programas de la Administración?

Al formular la pregunta de fiscalización, los fiscalizadores tienen que fiarse de la información recogida y de sus propias competencias y experiencia. En esta fase se emplean a veces técnicas del tipo del mind-mapping, del brain-storming, etc. El proceso requiere debates internos con el equipo de auditoría (y con los auditores más experimentados y los directivos) y, al mismo tiempo, reuniones externas con expertos e interesados en la cuestión. Después de formular la pregunta general de fiscalización, los auditores tienen que desglosarla en sub-preguntas específicas y susceptibles de comprobación que van a ser respondidas por el estudio, es decir, preguntas más específicas referentes al ¿qué es? o ¿por qué es? Se trata de un proceso iterativo.

En el enfoque orientado a problemas, hay que poner el acento en la forma adecuada de definir el problema. Por lo general, la fiscalización comienza con indicios de problemas de alguna clase (carencias en el servicio, reclamaciones, costes crecientes, etc.) En la fase siguiente, los auditores tratan de relacionar y

vincular entre sí los diferentes problemas y, finalmente, tratarán de definir de la manera más exacta posible el problema que va a fiscalizarse. También formularán hipótesis comprobables referentes a las posibles causas del problema.

3. Definición del diseño del estudio

El paso siguiente consiste en decidir qué clase de información es necesaria para responder a las preguntas. Hay que tomar en consideración una amplia gama de cuestiones para poder elegir un enfoque que refleje la realidad y se ajuste a las preguntas formuladas. A continuación se detallan determinados enfoques frecuentes de la fiscalización operativa:

1. Estudios sobre el logro de metas o estudios basados en resultados

Pregunta básica: ¿los programas están logrando sus objetivos globales?

Estos estudios evalúan en qué medida un programa logra objetivos orientados a la obtención de resultados. Se centran en outputs (incluidas las consecuencias colaterales y las consecuencias involuntarias) con objeto de enjuiciar la eficacia del programa, pero también pueden conceder una atención especial a los temas de calidad y a las perspectivas de la ciudadanía. Éstas son algunas de las preguntas frecuentes.: ¿De qué forma se han establecido las metas del programa? ¿En qué estado se encuentra el avance del programa? ¿Los objetivos se lograrán en los plazos especificados? Entre los pasos generales de los estudios sobre el logro de objetivos o sobre los basados en resultados se cuentan los siguientes: definir los principales outputs y productos que van a estudiarse; especificar las medidas observables que indican que se están alcanzando los resultados clave; e identificar qué información se necesita.

Los estudios sobre el logro de objetivos son frecuentes en la fiscalización operativa. Se emplean principalmente para examinar si se están alcanzando los objetivos fijados, y para establecer –mediante una evaluación general- si se han encontrado deficiencias en el trabajo que se ha realizado.

Pueden determinarse las posibles desviaciones relacionando los resultados y consecuencias con los objetivos y demandas estipulados. El auditor utiliza principalmente los estudios sobre logro de metas cuando éstas se han definido con claridad y se emplean como instrumento de la dirección, cuando sólo se dispone de un conocimiento limitado acerca de las consecuencias y cuando se necesiten evaluaciones de un carácter más general.

El examen de los resultados en comparación con los objetivos formulados en términos generales, puede dar una idea de la forma en que se han cumplido. Sin embargo, esta clase de información no suele originar directrices satisfactorias para una evaluación más detallada de las entidades en cuestión, o de lo que se necesita para mejorar el resultado. En determinadas circunstancias, los estudios sobre el

logro de objetivos, sin embargo, proporcionan una base sobre la cual evaluar qué cambios se necesitan. Tal es el caso, por ejemplo, cuando los objetivos son pocos, compatibles, concretos, y están relacionados más directamente con una actividad determinada o un medio de control específicos.

De vez en cuando se utiliza el análisis de medios-objetivos, para ilustrar determinadas deficiencias entre los recursos dedicados y los objetivos alcanzados. Un análisis de medios-objetivos también puede utilizarse cuando hay razones para creer que una entidad fiscalizada no ha actuado de modo eficiente.

Un modelo lógico del programa ayuda al auditor a llevar a cabo estudios de obtención de objetivos. El modelo representa la estructura o la lógica del programa que se fiscaliza. Muestra la jerarquía del programa desde el punto de vista de los objetivos y de las responsabilidades.

Comenzando por los objetivos y efectos de máximo nivel de los programas, el modelo lógico va descendiendo a través de subprogramas, componentes de subprogramas y actividades específicas; cada elemento de nivel inferior está relacionado lógicamente con un elemento de nivel superior. Un modelo lógico del programa ayuda al auditor a comprender las cuestiones de la fiscalización operativa, puesto que centra la atención en la relación entre los objetivos generales y parciales del programa, por un lado, y los outputs y productos (impactos y consecuencias) que se derivan del programa, por el otro. Ello ayuda al auditor a identificar y buscar respuestas a preguntas como las siguientes:

- ¿Los objetivos proporcionan una comprensión clara de la lógica fundamental del programa, de los productos y servicios que se proporcionan, y de los receptores de estos bienes y servicios?
- ¿Los objetivos permiten la identificación de resultados cuantificables?

En la fase de planificación, los modelos lógicos del programa ayudan al auditor a comprender la entidad fiscalizada y a identificar los resultados claves del programa y los sistemas y operaciones que los producen.

Un modelo lógico del programa es aplicable sobre todo cuando la realidad es sencilla y racional. El inconveniente del modelo es que la realidad rara vez se ajusta a estas premisas.

2. Estudios basados en el proceso

Pregunta básica: ¿Cómo funciona el programa?

Los estudios basados en el proceso tienen el propósito de permitir una comprensión completa de la forma en que funciona un programa de una Administración pública, es decir, cómo produce sus resultados. Las preguntas típicas que se formulan son de este tipo: ¿Cuáles son los pasos y procedimientos del proceso de trabajo? ¿Los recursos se gestionan y utilizan de un modo

económico y eficiente? ¿Cuáles son las reclamaciones más frecuentes? ¿Qué es lo que la ciudadanía considera como puntos fuertes y débiles del programa? ¿Por qué se necesitan los servicios? Esta clase de estudios son frecuentes, y son de especial utilidad cuando los programas son de larga duración y se han modificado a lo largo del tiempo, y cuando se advierten señales de deficiencias. El enfoque basado en el proceso implica muchas clases de investigaciones (por ejemplo, estudios sobre gestión del tiempo, utilización de los recursos, etc.).

3. Estudios sobre el impacto

Pregunta básica: ¿Cuáles son los efectos netos del programa de la Administración?

Los estudios sobre el impacto evalúan el efecto neto de un programa mediante la comparación de los productos del mismo con una estimación de lo que habría sucedido en su ausencia. Este tipo de estudio se utiliza, por ejemplo, cuando se sabe que hay factores externos que influyen sobre los resultados del programa, con objeto de determinar cuál es la contribución del programa al logro de sus objetivos.

4. Estudios de coste-beneficio y estudios de coste-eficacia

Preguntas básicas: ¿Los beneficios del programa son superiores a sus costes? ¿Los objetivos se consiguen con el mínimo de costes posibles?

Los estudios de coste-beneficio son investigaciones sobre la relación entre costes y las ventajas de los proyectos o programas de la Administración, expresados en términos económicos o monetarios. Un estudio de coste-beneficio puede utilizarse, por ejemplo, para fiscalizar la eficiencia de los proyectos de inversión (por ejemplo, proyectos de construcción de carreteras). El propósito de estos estudios es determinar si las ventajas de una entidad, un programa o un proyecto superan sus costes. Los estudios de coste-beneficio pueden utilizarse para:

- asegurarse de que un análisis efectuado por la entidad fiscalizada se ajusta a las normas profesionales.
- comparar costes y beneficios cuando ambos se conocen o pueden calcularse de modo razonable.
- comparar los costes de las alternativas, manteniendo constantes las ventajas.

Un estudio de coste-beneficio debe considerar no sólo los costes y beneficios tangibles (y que pueden medirse con una relativa facilidad), sino también los costes y beneficios intangibles (y difíciles de calcular).

Los estudios de coste-eficacia son estudios sobre la relación entre los costes y los resultados de un proyecto, expresados en costes por unidad de resultado conseguida. Un estudio de coste-beneficio permite que los auditores comparen la eficiencia económica de las alternativas del programa, mientras que un estudio coste-eficacia está destinado a encontrar el medio más barato de lograr un objetivo

definido o el valor máximo con respecto a un gasto determinado. A diferencia de la versión de los economistas sobre los estudios de coste-beneficio, en los estudios de coste-eficacia los beneficios pueden expresarse en unidades físicas y no en unidades monetarias; en todo caso; la eficacia de un programa para el logro de determinados objetivos está relacionada con el valor monetario de los recursos asignados al programa o actividad.

5. Estudios de evaluación comparativa (benchmarking)

Pregunta básica: ¿Las cosas se están haciendo de conformidad con las mejores prácticas?

La evaluación comparativa es un proceso de comparación de los métodos, procesos, procedimientos, productos y servicios de una organización, con los de organizaciones que destaquen de manera sistemática en las mismas categorías. La evaluación comparativa se utiliza para:

- estimular una revisión objetiva de los procesos, prácticas y sistemas.
- desarrollar criterios de funcionamiento e identificar formas posibles de actuar mejor.
- conceder más credibilidad a las recomendaciones de la fiscalización.

6. Estudios de meta-evaluación

Pregunta básica: ¿Es aceptable la calidad de la evaluación realizada?

Los objetivos de las metaevaluaciones son juzgar la calidad de las evaluaciones, mejorarla y promover el uso efectivo de la investigación sobre la evaluación en el proceso de gestión. El papel de las ICEX consistirá en examinar la calidad real de las evaluaciones realizadas y la adecuación y las condiciones de procedimiento de la evaluación. Los criterios de las metaevaluaciones se centrarán en la calidad de la investigación evaluadora efectuada y en la forma en que se ha integrado la función de evaluación en el proceso de gestión. En sentido amplio, existen dos criterios posibles:

- a) La calidad científica y epistemológica de la investigación sobre la evaluación. Los requisitos teóricos hacen referencia, entre otras cosas, a la formulación del problema, la definición de los conceptos, las hipótesis y la coherencia de la teoría en conjunto. Los requisitos metodológicos impuestos a la investigación de la evaluación implican, entre otras cosas, la validez y fiabilidad de los resultados de la investigación. Los requisitos se refieren, entre otras cosas, a la puesta en práctica de los criterios de evaluación, con base en los cuales puede determinarse si la situación en el campo de las políticas cumple las normas de evaluación.
- b) Criterios de utilidad de la investigación para la política/la práctica de gestión; esto significa que un informe de evaluación debe proporcionar información,

lo cual es importante para lograr un enfoque eficaz, eficiente y legítimo ante determinados problemas políticos, por ejemplo, el informe deberá contener referencias explícitas a la necesidad de información que debe aportar la investigación.

7. Otros tipos frecuentes de estudios

Tanto los enfoques como las razones de las valoraciones deben adaptarse a la multiplicidad de asuntos de los que trata la fiscalización operativa.

Ésta ha ayudado a configurar y definir los temas de fiscalización y a seleccionar y diseñar los modelos y métodos que van a aplicarse en cada una de ellas. El auditor debe mantener una extensa red de conocimientos que incluye los relativos al campo de las ciencias sociales. La naturaleza especial de su trabajo exige que los auditores controlen los nuevos resultados de la investigación y adquieran nuevos conocimientos, por ejemplo, para estar al día de los avances y familiarizarse con los enfoques innovadores. Éstos son ejemplos de otros enfoques frecuentes:

- Estudios de organizaciones: estudios sobre si las estructuras, los procesos, los programas, etc., corresponden a las mejores prácticas.
- Estudios específicos sobre gestión de servicios y de la calidad: estudios sobre la capacidad del servicio y sobre los sistemas de aseguramiento de calidad.

4. Definición del programa de auditoría

En la fiscalización operativa rara vez se llevan a cabo investigaciones sobre grandes poblaciones. Sin embargo, son frecuentes los muestreos y los estudios de casos. Cuando en una fiscalización se incluyen estudios de casos, el interés no se centra en los casos individuales, sino en las posibles conclusiones generales que pueden extraerse de ellos. Éstos son algunos de los diseños habituales de investigación:

1. Investigación comparativa

El análisis comparativo se emplea sobre todo para examinar las tendencias de desarrollo y las situaciones alternativas. Pueden efectuarse comparaciones a lo largo del tiempo y entre diferentes resultados o alternativas. Es posible comparar sujetos que trabajan bien con quienes trabajan menos bien, se comparan una o varias materias con una imagen general, y se realizan comparaciones entre áreas similares de diferentes países.

2. Investigación antes y después

En una investigación antes y después se compara la situación anterior al comienzo del programa con la posterior a la ejecución de éste. Un sencillo estudio antes y después es aquél en el cual se efectúan un conjunto de mediciones en un grupo de

sujetos antes de su participación en el programa, y se realiza un segundo conjunto de mediciones sobre los mismos sujetos después de una participación lo suficientemente prolongada. El impacto se calcula comparando los dos conjuntos de medidas. El principal inconveniente de este diseño consiste en que las diferencias entre las mediciones antes y después no pueden atribuirse con certeza a la acción realizada.

3. Investigación de muestreos

Los resultados, conclusiones y recomendaciones de la fiscalización deben basarse en pruebas suficientes. Como los auditores rara vez tienen la oportunidad de tomar en consideración toda la información existente acerca de la entidad fiscalizada, es decisivo elegir con cuidado las técnicas de recogida de datos y de muestreo.

El auditor debe juzgar si el muestreo constituye una forma apropiada de obtener una parte de las pruebas de auditoría requeridas. Entre los factores que hay que tomar en consideración se encuentran los siguientes:

- la cantidad y el tamaño relativo de los elementos pertenecientes a la población.
- la complejidad de las preguntas que deberán responderse.
- la pertinencia y fiabilidad de las pruebas obtenidas mediante exámenes y procedimientos alternativos, y los correspondientes costes y plazos que éstos requieran.

Cuando el auditor trata de extraer conclusiones acerca de toda una población, sometiendo a prueba una muestra de elementos procedentes de la misma, es esencial que sea representativa de la población de la cual se extrae. Una muestra puede ser estadística o no estadística. Ambas requieren el empleo de un criterio profesional.

La primera fase de planificación de la muestra es definir exactamente la población. En las muestras estadísticas es importante que la población sea homogénea. También es esencial que el auditor defina con claridad el objetivo específico de fiscalización que la comprobación de la muestra se propone lograr.

Además, es preciso determinar el tamaño de la muestra. A lo largo de todo el proceso de selección el auditor debe examinar de forma periódica si la muestra seleccionada representa adecuadamente a la población. Siempre que sea posible, la comprobación debe ajustarse a un cuestionario previo. Cuando se encuentren errores o excepciones, es necesario tomar en consideración su causa y su naturaleza. Los resultados deberán evaluarse y documentarse.

En las fiscalizaciones operativas se utiliza a menudo el muestreo para obtener pruebas. Si bien los objetivos específicos del ejercicio de muestreo pueden ser diferentes, los principios subyacentes son los mismos. En este tipo de fiscalizaciones, las técnicas de muestreo se utilizan sobre todo cuando los hechos

esenciales no pueden obtenerse de otra forma y cuando se necesita una comparación estructurada o se requieren generalizaciones bien fundamentadas. Debido a la limitación de recursos, las muestras rara vez son muy numerosas, y por lo general es necesario limitar el número de interrogantes a los que hay que responder. Con objeto de obtener un conocimiento más profundo, los métodos de selección pueden complementarse con otras técnicas de recogida de información, por ejemplo los estudios de casos.

4. investigación de estudios de casos

Los estudios de casos pueden utilizarse para demostrar que existen los problemas supuestos, y que no se trata de simples problemas marginales. Los estudios de casos también pueden ser de utilidad para realizar análisis y comparaciones en profundidad. Sin embargo, es difícil efectuar afirmaciones basadas en estudios de casos con respecto a la frecuencia y el alcance de los problemas, aunque los casos se seleccionen para ilustrar problemas generales y sean representativos. Sin embargo, en combinación con otros métodos, los estudios de casos permiten extraer determinadas conclusiones generales.

Entre otras cosas, los estudios de casos se emplean para:

- efectuar un análisis amplio y en profundidad de problemas complejos.
- obtener ejemplos ilustrativos que puedan debatirse y comprobarse en comparación con otras informaciones.
- combinar sus resultados con las estadísticas generales e ilustrar y confirmar los resultados de estudios más amplios.

Al elegir la cantidad de casos que van a estudiarse, debe establecerse un equilibrio entre la amplitud y la profundidad del examen. La selección de estudios de casos puede incluir casos con dificultades y casos con éxito, de modo que se realicen comparaciones que identifiquen los factores subyacentes. Otro tipo de estudio de caso es el que se lleva a cabo para complementar informaciones más generales obtenidas mediante el examen en profundidad de un caso individual.

Después de haber reunido diversos estudios de casos, los auditores pueden comunicar los resultados a las entidades fiscalizadas para que éstas expresen su opinión sobre en qué medida los estudios brindan una imagen general de los problemas. Los resultados de los estudios de casos también pueden debatirse con científicos, expertos y especialistas en seminarios y en otros lugares. Combinando las estadísticas generales con los estudios de casos en profundidad –y verificándolos- los auditores pueden obtener una aceptación suficiente de su validez como ilustración que les sirva para establecer la base de determinadas generalizaciones.

5. Investigación cuasi-experimental

Un cuasi-experimento es un diseño de investigación en el que los grupos “experimental” y “de control” no se han constituido al azar. El uso del método experimental en problemas prácticos y políticos ha provocado un incremento de los métodos “cuasi-experimentales”, que se proponen eliminar en la mayor medida posible los efectos externos que dificultan la evaluación del impacto, pero sin llegar al mismo rigor científico total que caracteriza a un experimento llevado a cabo en la forma adecuada.

Los dos tipos más frecuentes de diseños cuasi-experimentales implican la configuración de grupos de control o comparativos con el propósito de aproximarse a una asignación al azar. Esto se consigue emparejando a los sujetos participantes con los no participantes, o mediante un ajuste estadístico de participantes y no participantes de modo que tengan la máxima equivalencia posible de características pertinentes.

5. Elección de técnicas de recogida de información

La recogida de datos puede efectuarse de una sola vez o a través de mediciones continuadas (diseño de series temporales, análisis longitudinales). Puede recogerse información que esté basada en pruebas materiales, documentos (incluidas las declaraciones por escrito), testimonios orales (entrevistas), o que proceda de otros medios, según los objetivos que tenga la fiscalización. A menudo será necesario recoger datos tanto cuantitativos como cualitativos. Los tipos de datos que vayan a obtenerse tienen que poderse explicar y justificar en lo que respecta a su suficiencia, validez, fiabilidad, pertinencia y razonabilidad. La fiscalización elabora datos primarios (su propio material original) con la ayuda de los cuestionarios, las encuestas y la observación directa. Sin embargo, también se emplea con frecuencia un gran volumen de datos secundarios (material producido por otros). Esto incluye las estadísticas oficiales, que se extractan y procesan; también se emplean a menudo las estadísticas propias de las entidades fiscalizadas, si se consideran pertinentes y fiables.

Se utilizan (y se combinan) informaciones y datos tanto cuantitativos como cualitativos. Los datos cuantitativos se refieren a relaciones cuantificables, y pueden utilizarse para ilustrar o apoyar una afirmación. Las informaciones y los datos cualitativos pueden referirse, por ejemplo, a opiniones y actitudes u observaciones generales, pero también a conocimientos más profundos. Normalmente se necesitan determinadas informaciones cualitativas para elaborar un análisis amplio y en profundidad acerca de la fiscalización operativa.

Éstos son algunos de los métodos utilizados para la recogida de datos.

1. Examen de archivos

Los documentos proporcionan un modo eficiente de recoger datos, y es probable que el examen de archivos constituya la base de muchas fiscalizaciones operativas. Los archivos contienen una amplia gama de tipos de prueba: por ejemplo, decisiones de funcionarios, los “registros de casos” de los beneficiarios de programas y los registros de los programas de la Administración. Es importante determinar la naturaleza, localización y disponibilidad de los archivos al principio de una fiscalización, con objeto de poder examinarlos de manera exhaustiva.

2. Análisis secundario y búsqueda de bibliografía

El análisis secundario puede estar relacionado con el examen de los informes de investigación de carácter general, los libros y artículos pertenecientes a la materia del programa o a estudios más específicos, y las estadísticas correspondientes a ese ámbito, incluyendo tanto los materiales anteriores como las publicaciones actuales. Es importante estudiar diferentes clases de documentos pertenecientes a la entidad fiscalizada, o a fiscalizaciones y evaluaciones anteriores realizadas por la ICEX o por otros, ya que así se actualiza y amplía el conocimiento sobre un tema en particular.

Los estudios sobre la documentación otorgan al auditor el acceso a material útil, pero es importante evaluar la fiabilidad del contenido de los documentos, y saber si la información que contienen ofrece una imagen objetiva.

3. Encuestas o cuestionarios

Una encuesta es una recogida sistemática de información procedente de una población determinada, por lo general mediante entrevistas o cuestionarios administrados a una muestra de miembros de la población. Las encuestas se utilizan para recoger información detallada y específica sobre un grupo de personas u organizaciones. Son de particular utilidad cuando hay que cuantificar información procedente de gran cantidad de individuos sobre una cuestión o un tema específicos.

Los cuestionarios se utilizan principalmente para recoger hechos que no están disponibles de ningún otro modo, y que son importantes como referencia para documentar un punto de vista. Por lo tanto se utilizan cuestionarios cuando se necesita un conocimiento amplio. Los estudios de casos y otros métodos de mayor profundidad se utilizan a menudo como complemento del cuestionario.

Existe una amplia gama de técnicas de encuesta. Las utilizadas con más frecuencia son las encuestas por correo, por Internet o por teléfono, y las entrevistas personales.

Los cuestionarios requieren a menudo que se procesen informáticamente los datos obtenidos. También suponen un conocimiento adecuado del ámbito en cuestión. La técnica del cuestionario es eficaz si se utiliza de forma apropiada, aunque redactar

las preguntas y procesar las respuestas puede resultar difícil y exigir mucho tiempo. Por consiguiente, a menudo se necesita disponer de expertos.

4. Entrevistas

Una entrevista es, en esencia, una sesión de preguntas y respuestas para obtener una información específica. Gran parte del trabajo de una fiscalización operativa está basado en entrevistas, y en las distintas fases del proceso de fiscalización se llevan a cabo diferentes clases de las mismas. Se utiliza toda la gama posible, desde las conversaciones y los debates para el establecimiento de hechos, pasando por las entrevistas no estructuradas (es decir, con preguntas “abiertas”) hasta las entrevistas estructuradas que se ajustan a una lista de preguntas cerradas. A título de ejemplo, podemos citar:

- Entrevistas preparatorias de inventario.
- Entrevistas para recoger material e informaciones.
- Entrevistas para describir actitudes y argumentos.
- Entrevistas para generar y evaluar ideas y sugerencias.

Las entrevistas pueden utilizarse en la fase de planificación, y también en el propio examen, para obtener documentos, opiniones e ideas que se relacionen con los objetivos de la fiscalización, confirmar hechos y corroborar datos procedentes de otras fuentes, o explorar posibles recomendaciones. Se utilizan diversas clases de técnicas de entrevista; se puede entrevistar a una o a varias personas al mismo tiempo, y pueden realizarse por teléfono o mediante visitas personales. A veces se trata de entrevistas en profundidad, o pueden limitarse a comprobar informaciones.

Para obtener una visión lo más amplia posible de la realidad, conviene entrevistar a personas que tengan diferentes cargos, perspectivas y opiniones (por ejemplo, personas que trabajen en niveles centrales o locales, o que pertenezcan a diferentes partes u organismos afectados, y expertos en el campo en cuestión).

Las entrevistas son una forma de recoger hechos e informaciones, y de obtener apoyo para una diversidad de argumentos, pero el auditor no puede fiarse exclusivamente de las entrevistas. Muchos de los datos y declaraciones procedentes de una entrevista tendrán que comprobarse antes de utilizarlos; aun así, en muchos contextos sigue siendo una forma útil de trabajo. A continuación, los resultados deben archivarse y documentarse de un modo que facilite el análisis y el aseguramiento de calidad, por ejemplo agrupando por separado el material constituido por los hechos; los problemas, las causas y las consecuencias que se mencionen, y las propuestas formuladas (condiciones, criterios, causas, consecuencias y recomendaciones potenciales).

5. Seminarios y audiencias

A menudo se utilizan seminarios en las diferentes fases de una fiscalización operativa, sobre todo cuando hay que debatir observaciones y conclusiones preliminares. Por ejemplo, los seminarios pueden servir para:

- Obtener conocimientos acerca de un área especializada.
- Debatir problemas, sugerencias y posibles medidas a adoptar.
- Exponer argumentos a favor y en contra de diferentes criterios y perspectivas.

Los seminarios tienen la ventaja de poder reunir a un gran número de personas que abarcan, en conjunto, una amplia gama de conocimientos y perspectivas, lo que permite conocer mejor el área en cuestión. El objetivo de las audiencias, por otro lado, consiste, de un modo mucho más específico, en convocar a expertos para que expongan sus opiniones sobre el área que va a fiscalizarse.

6. Grupos especializados, técnicas grupales, grupos de referencia y expertos

Los grupos especializados están constituidos por personas que se reúnen para debatir cuestiones y temas específicos. Se utilizan primordialmente para recoger datos cualitativos, es decir, información que aporte perspectivas sobre las opiniones de dichas personas durante el proceso o actividad que se fiscaliza. Las técnicas grupales, por su parte, se utilizan para obtener información sobre la ejecución de los programas de la Administración, tomando como base diferentes puntos de vista.

Los grupos de referencia están compuestos por personas que pueden proceder, pero sin que esto sea condición necesaria, de las ICEX. A veces se utilizan antes del comienzo de la fiscalización, aunque generalmente se requieren sus servicios durante el desarrollo de la misma.

En los citados grupos de referencia pueden integrarse expertos contratados directamente por las ICEX, consultores contratados por la entidad fiscalizada y expertos independientes.

El propósito de utilizar expertos consiste en poner a disposición del equipo fiscalizador unos conocimientos técnicos que ayuden a la consecución de los objetivos que se pretenden alcanzar con dicha fiscalización. Este tipo de ayuda especializada tiene la ventaja de permitir que la información necesaria se adquiera con mucha rapidez. Los inconvenientes, sin embargo, son que puede resultar difícil evaluar a priori la competencia de los expertos así como las opiniones que estos aportan.

7. Observaciones directas

Las llamadas observaciones directas no suelen ser habituales en las fiscalizaciones operativas. Este método se emplea principalmente para entender diferentes puntos de vista sobre la forma en que se lleva a cabo una actuación, para obtener

opiniones del grupo de personas que efectúan los trabajos de campo y para debatir diferentes opiniones, conocer informaciones provenientes de otras fuentes y compararlas con ellas.

6. El análisis y la interpretación de la información

El análisis de los datos cuantitativos y cualitativos constituye un proceso importante en todas las fiscalizaciones operativas. Al analizar los datos (que pueden proceder de cuestionarios, entrevistas, grupos especializados o de cualquier otro origen), los fiscalizadores tienen que comenzar por revisar los objetivos y las preguntas clave de la fiscalización. Este análisis ayuda a los fiscalizadores a organizar sus datos y a centrar la consecución de sus objetivos. Cuando interprete la información, los fiscalizadores deben tratar de situarla en perspectiva, comparando sus resultados con los criterios previos establecidos.

Es importante estudiar la información en profundidad y con amplitud. Un análisis de una fiscalización operativa debe basarse siempre en una adecuada comprensión de la actividad que se fiscaliza. Es cierto, sin embargo, que ningún análisis puede tomar en consideración todas las variables. Así, cada análisis debe elaborarse con sentido común y con una visión realista de lo que se puede y se debe proponer.

Al analizar la información o los datos procedentes de las entrevistas realizadas, el primer problema que se plantea es la clasificación de los mismos en diferentes categorías. El fiscalizador busca en sus entrevistas líneas comunes de información o ejemplos de un mismo problema, cuestión o concepto. Para evaluar y explicar el cumplimiento de objetivos de una entidad fiscalizada puede utilizarse el análisis cualitativo, es decir, no numérico.

El análisis de la información es un proceso intelectual, creativo e iterativo, que incluye elementos tanto racionales como irracionales. Implica siempre reflexiones y debates y la utilización de técnicas no cuantitativas tales como los análisis de contenidos.

Por lo que se refiere a las técnicas cuantitativas, exponemos a continuación dos ejemplos de las mismas:

1. Estadísticas descriptivas para la comprensión de distribuciones de datos

A menudo, una distribución de datos puede expresarse mediante un gráfico (diagramas de barras o curvas) que muestra todos los valores de una variable. Estas estadísticas son potentes herramientas de análisis para la realización de los informes de la fiscalización operativa.

En una distribución de datos existen tres dimensiones básicas que deben ser tenidas en cuenta por el fiscalizador:

- La tendencia central de la distribución de los datos (moda, mediana, media y nivel de cuartil).
- La amplitud de los datos (valores mínimos y máximos y colas).
- La forma de los datos (desviación estándar, distribución normal, distribución plana y distribución bimodal).

Las distribuciones de datos se utilizan para:

- Identificar el nivel, la amplitud o la forma de los datos cuando estas cifras sean más relevantes que una única cifra promedio.
- Interpretar la probabilidad de una distribución determinada para la evaluación de riesgos.
- Valorar si los datos de la muestra son representativos de la población total.

2. Análisis de la regresión

El análisis de la regresión es una técnica para valorar el grado en que se encuentran correlacionadas las diferentes variables. Este análisis puede utilizarse para:

- Demostrar una relación cuya existencia se suponía.
- Identificar relaciones entre variables causalmente relacionadas.
- Identificar casos inhabituales que se aparten de los valores previstos.
- Efectuar predicciones.

Criterios de fiscalización operativa

Los criterios de fiscalización operativa son niveles razonables y alcanzables de resultados en comparación con los cuales pueden evaluarse la economía, la eficiencia y la eficacia de las actuaciones de la Administración. Reflejan un modelo normativo (es decir, deseable) con respecto a la materia que es objeto de revisión. Representan una buena práctica, o la mejor posible: la expectativa de una persona razonable e informada acerca de “lo que debería ser”. Cuando los criterios se comparan con lo realmente existente, surgen los resultados de la fiscalización. El cumplimiento o la superación de los criterios podrían indicar la “mejor práctica”, pero el no cumplimiento de los criterios indicaría la posibilidad de introducir mejoras.

Éstos son algunos rasgos de unos criterios adecuados:

Fiabilidad: Los criterios fiables permiten conclusiones coherentes cuando son utilizados por otro auditor en las mismas circunstancias.

Objetividad: Los criterios objetivos están exentos de cualquier sesgo del auditor o de la dirección.

Utilidad: Los criterios útiles originan resultados y conclusiones que satisfacen las necesidades de información de los usuarios.

Comprensibilidad: Los criterios comprensibles se expresan con claridad y no dan lugar a interpretaciones significativamente diferentes.

Comparabilidad: Los criterios comparables son coherentes con los utilizados en fiscalizaciones operativas de otros organismos o actividades similares, y con los utilizados en anteriores fiscalizaciones sobre la misma entidad.

Integridad: La integridad hace referencia al desarrollo de todos los criterios importantes que sean adecuados para evaluar los resultados.

Aceptabilidad: Los criterios aceptables son aquellos en los que suelen coincidir los expertos independientes en el campo, las entidades fiscalizadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y el público en general.

Los criterios desempeñan una serie de importantes funciones para ayudar en la realización de una fiscalización operativa. Entre otras cosas:

- constituyen una base común para la comunicación dentro del equipo y con la dirección de la ICEX en lo referente a la naturaleza de la fiscalización;
- constituyen una base para la comunicación con la dirección de la entidad fiscalizada;

- constituyen el fundamento de la fase de recogida de datos de la fiscalización, y sirven de base sobre la cual construir procedimientos para la recogida de pruebas ; y
- proporcionan la base para los resultados de la fiscalización, ayudando a implantar una forma y una estructura en las observaciones.

Su nivel de detalle y la forma que asumen determinará a menudo el grado en que los criterios son satisfactorios al servicio de estos usos.

No es realista esperar que estos sistemas, actividades o niveles de resultados en las áreas de la economía, la eficiencia y la eficacia cumplan siempre íntegramente estos criterios. Es importante darse cuenta de que una gestión satisfactoria no significa la obtención de resultados perfectos, sino que está basada en lo que una persona razonable podría prever, teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad fiscalizada.

Los criterios de la fiscalización deben fijarse con objetividad. El proceso requiere una consideración racional y un juicio correcto. Por ejemplo, los auditores deben:

- Tener una comprensión general del área que va a fiscalizarse, y estar familiarizados con los documentos jurídicos y de otro tipo que sean pertinentes, así como los recientes estudios y fiscalizaciones efectuados en dicha área;
- Tener un conocimiento adecuado de las razones y del fundamento jurídico del programa o la actividad de la Administración que vaya a fiscalizarse, y de las metas y los objetivos fijados por el poder legislativo o la Administración pública;
- Tener una comprensión razonablemente adecuada de las expectativas de los principales implicados, y disponer de conocimientos especializados básicos; y
- Tener un conocimiento general de las prácticas y la experiencia en otros programas o actividades semejantes de la Administración que sean pertinentes.

Además, con frecuencia es útil recibir las observaciones de la dirección de la(s) entidad(es) fiscalizada(s) para desarrollar los criterios de la fiscalización.

El desacuerdo acerca de los criterios puede identificarse, debatirse y, quizás, solucionarse en una fase más temprana. Sin embargo, los hechos y argumentos presentados por la(s) entidad(es) fiscalizada(s) deben compararse con otros hechos y argumentos pertinentes (procedentes de otras fuentes, expertos, etc.).

Los objetivos fijados por los poderes legislativo y ejecutivo pueden ser vagos o contradictorios. En tales condiciones, los auditores podrían tener que interpretar estos para que resulten más operativos o cuantificables. Una posibilidad sería que los expertos y los implicados en el campo en cuestión respondiesen a preguntas tales como:

¿Cuál sería la mejor forma de interpretar y medir los objetivos?

¿Cuáles serían los resultados previsibles dentro de las condiciones existentes?

¿Cuál es la práctica comparable más conocida?

Si los objetivos son contradictorios, una opción sería dividir el proyecto de fiscalización en varios estudios secuenciales, que cubran un objetivo cada uno. En el caso de objetivos vagos o a largo plazo sería posible establecer un ámbito de fiscalización un poco más reducido,

Las pruebas y la documentación

1. Las pruebas de auditoría

Las pruebas de auditoría consisten en información recogida y utilizada para apoyar los resultados de la fiscalización. Las conclusiones y recomendaciones que aparecen en el informe de fiscalización están fundamentadas en dichas pruebas. Por consiguiente, los auditores de gestión deben examinar cuidadosamente acerca de la naturaleza y la cantidad de las pruebas que recojan. Todo el trabajo de campo deberá planificarse desde la perspectiva de adquirir pruebas que apoyen los resultados que aparecen en el informe definitivo.

Las normas de auditoría de la INTOSAI establecen que “Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables.” (NA 3.5.1).

1.1. Competencia de las pruebas

La prueba es competente (válida y fiable) si representa de hecho lo que se propone representar. La fiabilidad de las pruebas puede evaluarse tomando en consideración los siguientes factores:

- La corroboración aportada por las pruebas es una técnica poderosa para aumentar la fiabilidad. Esto implica que el auditor busque diferentes tipos de prueba que tengan diferentes orígenes.
- A menudo, con razón o sin ella, las pruebas originadas en el exterior de la entidad fiscalizada se consideran más fiables, a los efectos de la fiscalización, que la información generada dentro de la propia entidad fiscalizada.
- La prueba documental suele considerarse más fiable que la prueba oral.
- La prueba que tiene su origen en la observación o el análisis directos del auditor es más fiable que la prueba obtenida de modo indirecto.
- La fiabilidad de la información generada por la entidad fiscalizada estará condicionada parcialmente; debe valorarse en función de la fiabilidad de la dirección/los sistemas de control interno de la entidad fiscalizada.
- La prueba oral corroborada por escrito es más fiable que la prueba meramente oral.
- Los documentos originales son más fiables que las fotocopias.

1.2 Pertinencia de las pruebas

La pertinencia exige que la prueba posea una relación clara y lógica con los objetivos y los criterios de la fiscalización. Un enfoque de la fiscalización de la

recogida de datos consiste en enumerar, para cada tema y cada criterio, la naturaleza y la localización de la prueba que se necesita, así como el procedimiento de fiscalización que va a ejecutarse.

Suficiencia de las pruebas

El auditor deberá obtener las suficientes pruebas apropiadas de auditoría para extraer conclusiones razonables que sirvan de base al informe de fiscalización. La suficiencia es la medida de la cantidad de pruebas de auditoría, y el carácter apropiado es la medida de la calidad de las pruebas, su pertinencia con respecto a determinados criterios y su fiabilidad.

La prueba es suficiente cuando es pertinente y fiable de manera que alcance para convencer a una persona razonable de que los resultados, conclusiones y recomendaciones de la fiscalización operativa están fundamentados y garantizados. Al establecer si la prueba documental es suficiente, el auditor debe tener en cuenta la clase del documento.

Los factores que indican la fuerza de las pruebas requeridas para apoyar una observación en una fiscalización operativa son los siguientes:

- Nivel de importancia o significación de la observación,
- Grado de riesgo asociado con la adopción de una conclusión errónea,
- Experiencia obtenida en anteriores exámenes de fiscalización –u otras investigaciones- sobre el grado de fiabilidad de los registros y
- Declaraciones de la entidad fiscalizada,
- Sensibilidad conocida de la entidad fiscalizada con respecto a un tema, y
- Coste de obtención de las pruebas, en comparación con los beneficios logrados a favor de la observación.

Las pruebas recogidas durante una fiscalización operativa pueden tener una naturaleza predominantemente cualitativa y exigir una amplia aplicación de criterio profesional. Por consiguiente, el auditor buscará generalmente pruebas que confirmen su resultado en fuentes distintas, o pruebas de naturaleza diferente al efectuar evaluaciones y elaborar conclusiones.

Al planificar la fiscalización, el auditor identificará la naturaleza, los orígenes y la disponibilidad probables de las pruebas de auditoría requeridas. El auditor deberá tomar en consideración factores tales como la disponibilidad de otros informes o estudios de fiscalización, y el coste de obtención de las pruebas.

2. Características de las pruebas de fiscalización operativa

Los auditores tienen que ser conscientes de los problemas o debilidades potenciales de las pruebas de fiscalización operativa. Los problemas potenciales son los siguientes:

- Pruebas basadas en una única fuente (fiabilidad, validez, suficiencia);
- Pruebas orales carentes de documentación u observaciones de apoyo (fiabilidad);
- No sensibles al paso del tiempo, es decir, demasiado antiguas y que no reflejan los cambios (pertinencia);
- Prueba demasiado costosa de obtener en comparación con los beneficios que aporta (pertinencia y suficiencia);
- El origen de la prueba tiene un interés creado en el resultado (fiabilidad);
- Las muestras recogidas no son representativas (pertinencia, validez, suficiencia);
- La prueba sólo puede relacionarse con un único hecho (validez, suficiencia);
- La prueba es incompleta, es decir, no demuestra una causa o un efecto (fiabilidad, suficiencia); y
- La prueba es contradictoria (fiabilidad).

Las pruebas pueden clasificarse, de acuerdo con el tipo al que pertenecen, en materiales, orales, documentales o analíticas.

2.1. Pruebas materiales

La observación de personas y acontecimientos, o el examen de bienes, son formas de obtener pruebas materiales. La prueba puede consistir en fotografías, tablas, mapas, gráficos u otras representaciones mediante imágenes. Una imagen puede ser mucho más convincente que una descripción escrita.

Cuando la observación de un estado material es decisiva para lograr los objetivos de la fiscalización, tendrá que ser confirmada. Esto puede lograrse haciendo que dos o más auditores lleven a cabo la observación, acompañados -si es posible- por representantes de la entidad fiscalizada.

2.2. Pruebas orales

Las pruebas orales asumen la forma de manifestaciones que, por lo general, proceden de encuestas o entrevistas. Estas manifestaciones pueden proporcionar importantes indicios que no siempre cabe obtener a través de otras formas de trabajo de fiscalización. Son efectuadas por empleados de la entidad fiscalizada, beneficiarios y clientes del programa que se fiscaliza, expertos y consultores contactados para que aporten pruebas que confirmen la prueba en relación con una fiscalización. Se requiere la confirmación de las pruebas orales si van a utilizarse como prueba y no como simple historial de base.

La confirmación de las pruebas orales puede efectuarse:

- Mediante confirmación por escrito del entrevistado,
- Mediante el análisis de múltiples fuentes independientes que revelen los mismos hechos, o
- Mediante comprobación posterior de los registros.

Al valorar la fiabilidad y pertinencia de las pruebas orales el auditor necesita tener en cuenta la credibilidad del entrevistado; es decir, el cargo, los conocimientos, la experiencia y la franqueza de la persona a la que se entrevista.

2.3. Pruebas documentales

La forma más común de pruebas de auditoría son las pruebas documentales de carácter material o electrónico. Pueden ser externas o internas a la entidad fiscalizada. Las pruebas documentales externas abarcan cartas o memorándums recibidos por la entidad fiscalizada, facturas de proveedores, arrendamientos, contratos, auditorías externas e internas y otros informes, y confirmaciones de terceros. Las pruebas documentales internas tienen su origen en la entidad fiscalizada. Incluye elementos como por ejemplo registros contables, copias de la correspondencia de salida, descripciones de puestos de trabajo, planes, presupuestos, informes y memorándums internos, estadísticas de resumen del rendimiento, y políticas y procedimientos internos.

La fiabilidad y pertinencia de las pruebas documentales tienen que valorarse en relación con los objetivos de la fiscalización. Por ejemplo, la existencia de un manual de procedimientos no demuestra que el mismo se ponga en práctica. Al igual que en el caso de las pruebas orales, hay que evaluar el cargo, los conocimientos y la experiencia del autor o del emisor del documento.

Los documentos que son consecuencia de los sistemas de control de la gestión (p. ej. el sistema contable) tendrán que evaluarse de conformidad con los controles internos que se aplican dentro de dicho sistema. Los auditores que deseen basarse en dichas pruebas deberán valorar los controles internos del sistema.

2.4. Pruebas analíticas

Las pruebas analíticas surgen del análisis y verificación de los datos. El análisis puede realizarse sobre cálculos, análisis de ratios, tendencias y patrones de datos procedentes de la entidad fiscalizada u otras fuentes pertinentes. También pueden efectuarse comparaciones con las normas obligatorias o con las evaluaciones comparativas propias del sector. El análisis suele ser numérico, por ejemplo, y toma en consideración los ratios entre productos y recursos, o el porcentaje del presupuesto que se ha gastado. Puede tener asimismo un carácter no numérico; por ejemplo, cuando se observa una tendencia coherente en la naturaleza de las reclamaciones realizadas con respecto a una entidad fiscalizada.

3. El proceso de prueba

La recogida de pruebas se lleva a cabo durante las fases de estudio previo y de examen de una fiscalización. El trabajo realizado en la fase de estudio previo también forma parte de la prueba general.

Los auditores deberán:

- Examinar las características de los datos requeridos,
- Recoger datos pertinentes para el logro de los objetivos específicos de la fiscalización,
- Recoger datos basados en los criterios de auditoría expuestos en el plan de trabajo de la fiscalización,
- Recoger datos suficientes y convincentes que fundamenten lógicamente los análisis, observaciones, conclusiones y recomendaciones, y
- Aplicar la norma de prueba para establecer de forma satisfactoria "un equilibrio de probabilidades".

Las fuentes de pruebas se exponen en los párrafos siguientes.

3.1. Declaraciones políticas y legislación

Los auditores deben recoger documentos sobre políticas públicas, directrices de funcionamiento, manuales, directivas ministeriales, delegaciones, etc., y examinar el trasfondo que ha conducido a su promulgación. Los auditores también tienen que tomar en consideración los cambios en la legislación y la serie de documentos que imponen la necesidad de efectuar cambios, es decir documentos presentados, recortes de prensa, reclamaciones, historiales de casos y debates.

3.2. Datos publicados sobre el rendimiento de los programas

Los estados presupuestarios publicados de la entidad fiscalizada proporcionan datos sobre los objetivos y el rendimiento de los organismos. Incluyen una visión general de la entidad fiscalizada y proporcionan una información sobre su financiación y rendimiento.

3.3. Entrevistas

Las entrevistas pueden ser útiles, pero es necesario identificar la persona correcta que facilite la información, y confirmar la información oral. Es esencial una sólida preparación a este respecto, y resulta útil una lista de preguntas elaborada con antelación; en algunos casos, puede resultar efectivo suministrar con anterioridad esta lista al entrevistado.

3.4. Examen de archivos

La información procedente de los archivos aporta una prueba elocuente en apoyo de las recomendaciones. En los sistemas de registro de la entidad fiscalizada deberá obtenerse un listado de archivos. Además, la información de archivos que sea relevante para una área de trabajo particular puede encontrarse en la misma. Las entrevistas de auditoría también pueden ofrecer indicios sobre qué archivos es preciso buscar y revisar.

Los archivos útiles para la revisión son los que hacen referencia a:

- Planificación estratégica y operativa,
- Control de gestión,
- Actas de las reuniones de carácter ejecutivo,
- Reclamaciones y conflictos, y
- Revisiones y auditorías.

Las pruebas procedentes de archivos pueden proporcionar un sólido apoyo a los resultados. El examen de los archivos exige tiempo, y por lo general no pueden examinarse todos los archivos. Hay que decidir si se examina una selección al azar o una selección basada en el propósito de la investigación. Habitualmente se adopta esta última clase de selección, pero si hay tiempo suficiente, deberá examinarse una muestra al azar de otros archivos.

3.5. Informes y revisiones de la gestión

Los organismos públicos suelen generar diversos informes o revisiones de carácter interno que resumen para la, alta dirección, los temas de interés en cada momento, o que proponen alternativas de actuación. Los auditores deben localizar y analizar dichos informes. Las formas de identificar los informes incluyen las entrevistas y el examen de las actas de las reuniones de la dirección.

3.6. Bases de datos

La mayoría de los organismos públicos poseen algún sistema de información para la dirección que recoge toda la pertinente para la realización de las operaciones. Estos sistemas son importantes fuentes de pruebas, sobre todo en la cuantificación de distintos asuntos.

3.7. Fuentes externas

Es posible que los organismos de mayores dimensiones tengan bibliotecas especializadas pertinentes para sus áreas de responsabilidad. Puede resultar especialmente útil la búsqueda de bibliografía sobre los temas pertinentes y los términos claves.

3.8. Fuentes de la ICEX

El auditor no debe pasar por alto las pruebas que se han recogido en las fiscalizaciones previas o a través de la recogida de información que sirve de apoyo a la planificación estratégica de la entidad fiscalizada.

3.9. Observación

El valor de la observación directa tampoco debe subestimarse. Una observación del comportamiento general del personal aporta información sobre la presión, la moral laboral o la falta de trabajo, sobre las cuales puede efectuarse a continuación un seguimiento, si se considera apropiado.

Sin embargo, es preciso realizar una cuidadosa consideración con objeto de seleccionar las actividades o instalaciones que van a inspeccionarse físicamente. Éstas tienen que ser representativas del área que se examina. Los auditores también tienen que ser conscientes de que las personas actúan de forma diferente cuando se las somete a observación.

Este tipo de pruebas pueden considerarse como “débiles” salvo que se confirmen. Las fotografías y las grabaciones de vídeo incrementan el valor de la observación directa. Se recomienda efectuar una descripción detallada por escrito de los resultados de las observaciones.

4. Documentación

Las normas de auditoría de la INTOSAI estipulan que: “Los auditores deben justificar documentalmente, de manera adecuada, todos los hechos relativos a la fiscalización, incluso los antecedentes y la extensión de la planificación, del trabajo realizado y de los hechos puestos de ~~resúmen~~ **resúmen**” (NA 3.5.5). También se ha afirmado que: “Una documentación adecuada es importante por diversas razones:

- a) para confirmar y fundamentar las opiniones e informes del auditor
- b) para incrementar la eficiencia y la eficacia de la fiscalización
- c) como fuente de información en la preparación de los informes o en la respuesta a las preguntas de la entidad fiscalizada o de otras partes interesadas
- d) como prueba del cumplimiento por parte del auditor de las normas de auditoría
- e) para facilitar la planificación y la supervisión
- f) como ayuda al desarrollo profesional del auditor
- g) como ayuda para garantizar que los trabajos delegados han sido realizados satisfactoriamente, y
- h) como prueba del trabajo realizado, para futuras referencias (NA3.5.6)”.

Son documentos de trabajo todos aquellos que se recogen y generan durante una fiscalización operativa. Deberán incluir aquellos en los que se registran la planificación, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría realizados, los resultados de la fiscalización y las conclusiones extraídas de las

pruebas obtenidas. Los documentos de trabajo, por consiguiente, deben contener tres secciones como mínimo: planificación, ejecución e información.

Los documentos de trabajo sirven como vínculo de conexión entre el trabajo de campo y el informe de fiscalización, y tienen que ser lo bastante completos y detallados como para permitir una comprensión de la misma. Por lo tanto, tienen que contener las pruebas acumuladas en apoyo de las opiniones, las conclusiones y los análisis que apoyan las recomendaciones del informe.

- Los documentos de trabajo organizan y facilitan el acceso a la documentación probatoria, y de este modo:
- ayudan en la planificación y la realización de la fiscalización;
- facilitan la dirección eficaz de las fiscalizaciones individuales y de la tarea a realizar en su conjunto;
- colaboran en la supervisión y revisión del trabajo ; y
- registran las pruebas resultantes del trabajo de fiscalización realizado en apoyo de la opinión.

El auditor debe adoptar los procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y la custodia segura de los documentos de trabajo, y debe conservarlos durante el período suficiente para cumplir los requisitos legales y profesionales de conservación de registros.

5. Es mejor ser vagamente correcto que estar equivocado con exactitud

Rara vez es posible que los auditores de la fiscalización operativa obtengan toda la información que necesitan. Los datos disponibles pueden ser inexactos, incompletos o contradictorios. En consecuencia, los auditores tienen que ser creativos para encontrar datos que describan con una corrección mínimamente razonable lo que están buscando. Quizás se puedan obtener estimaciones bien fundamentadas, o puede haber otros medios de hallar datos que sean útiles para el análisis práctico y la evaluación global. Datos menos precisos -combinados con deducciones lógicas y otras informaciones- a veces podrían bastar; por ejemplo, si lo que se desea es describir tendencias. Otra posibilidad consiste en que las entidades fiscalizadas y demás implicados confirmen que los datos menos precisos que se recogen proporcionan una imagen razonable y correcta de la realidad, es decir, la información recogida puede utilizarse como prueba de un tipo u otro, y como base de posteriores análisis y conclusiones generales.

La recogida de datos es siempre un compromiso entre el ideal (la mejor solución) y la realidad (la segunda o tercera mejor solución). De hecho, unas ambiciones (expectativas) demasiado elevadas en la búsqueda de datos completos, precisos y exactos pueden perjudicar la eficacia de una fiscalización operativa. Los esfuerzos por lograr exactitud pueden entrar en ~~fruto~~ fácilmente con la ambición (el

objetivo) de realizar un análisis inteligente. La necesidad de exactitud, por consiguiente, siempre debe tener en cuenta aquello que es razonable, económico y pertinente a los efectos de la recogida de datos.

En consecuencia, en todos los casos los auditores de la fiscalización operativa deben tratar de ser prácticos en sus esfuerzos para recoger, interpretar y analizar datos. Es importante, sin embargo, que el lector del informe esté informado acerca de la calidad de todas las informaciones que han sido recogidas, y de la forma en que han sido reunidas.

Esto resulta incluso más decisivo en el caso de enfrentarse con datos menos precisos. Los auditores sólo deben extraer aquellas conclusiones que sean permitidas por la calidad de los datos.

Comunicación y gestión de la calidad

Relaciones externas y relaciones con las entidades fiscalizadas

El establecimiento de relaciones buenas y apropiadas con la entidad fiscalizada constituye un factor clave para el logro de fiscalizaciones eficaces y eficientes de los programas de la Administración o de un programa o una función de una entidad fiscalizada. El desarrollo y el resultado de la fiscalización mejorarán si el equipo consigue un contacto adecuado y fomenta la confianza, manteniendo un enfoque plenamente profesional a lo largo de la fiscalización.

El personal de la ICEX debe tratar de mantener buenas relaciones con todos los implicados, promover un flujo libre y franco de información, y llevar a cabo debates en una atmósfera de mutuo respeto y comprensión. La ICEX tiene que utilizar con prudencia su capacidad de acceso a la información, y prestar la atención debida a las responsabilidades operativas en curso. La ICEX deberá actuar con una antelación razonable a las entidades fiscalizadas su propósito de iniciar una fiscalización, y tendrá que debatir el alcance general del estudio con los directivos pertinentes.

Relaciones con las entidades fiscalizadas

El director de la fiscalización a cargo del estudio -o el líder del proyecto- es el que, normalmente, establece el contacto inicial con la(s) entidad(es) fiscalizada(s) para comunicarle(s) cuestiones como las siguientes:

- los objetivos, calendario, duración y tipo de fiscalización que va a efectuarse;
- las oficinas o regiones que se tiene la intención de visitar; y
- los nombres, cargos, números de teléfono, etc. del personal auditor y de una persona de contacto oficial dentro de la ICEX.

Los objetivos de las reuniones o conferencias en el proceso inicial son:

- Establecer acuerdos adecuados de enlace en los niveles de dirección y de trabajo, que abarquen acuerdos para realizar gradualmente informes sobre posibles resultados;
- Garantizar que la(s) entidad(es) fiscalizada(s) comprende(n) claramente los objetivos y procesos de fiscalización, lo cual incluye una descripción de las capacidades de acceso y la protección de la confidencialidad;
- Describir las responsabilidades de la(s) entidad(es) fiscalizada(s) y aclarar las consultas o los malentendidos que puedan tener la(s) entidad(es)

fiscalizada(s); y

- Llevar a cabo acuerdos administrativos referentes al equipo auditor, tales como acceso a los edificios, personal, archivos, sistemas y datos.

Al final de cada fiscalización, deberá concertarse una entrevista final con los directivos de la(s) entidad(es) fiscalizada(s), por ejemplo para

- Debatir los resultados, conclusiones y recomendaciones provisionales de la fiscalización, con la dirección de la entidad fiscalizada, y recibir los comentarios de la dirección sobre aquellos;
- Dar a la entidad fiscalizada la oportunidad de corregir los malentendidos y poner en tela de juicio las conclusiones y los resultados de la fiscalización.

Sistemas de gestión de calidad y de control de calidad

Las normas de auditoría de la INTOSAI estipulan que la ICEX debe establecer sistemas que corfirmen que los procesos de gestión de una calidad integral han funcionado de modo satisfactorio; garantizan la calidad del informe; y aseguran las mejoras de calidad y evitan la repetición de los puntos débiles. La ICEX debe poner en práctica políticas y procedimientos de gestión / control de calidad tanto a nivel general como para cada fiscalización. La gestión de calidad, hace referencia a políticas, sistemas y procedimientos establecidos por la ICEX para mantener un nivel elevado en la actividad fiscalizadora. También se refiere a los requisitos aplicables a la dirección de los encargos de fiscalización en el día a día. El control de calidad, en cambio, hace referencia a las revisiones efectuadas para evaluar el sistema de gestión de calidad o los proyectos de fiscalización ejecutados.

Actividades de gestión de calidad de la ICEX

Como parte de las obligaciones legales y profesionales de la ICEX ésta debe establecer y apoyar los adecuados sistemas de gestión de calidad. Los sistemas abarcan la estructura, las políticas y los procedimientos diseñados para proporcionar a la ICEX la adecuada seguridad de que el trabajo efectuado por la misma cumple los requisitos y las normas profesionales. Las actividades de gestión de calidad incluyen lo siguiente:

- Garantizar la calidad de la planificación; hay que revisar la planificación de las tareas seleccionadas para asegurar que se presta la consideración adecuada a todas las materias consideradas como esenciales.
- Garantizar la calidad del trabajo en curso; este debe estar sujeto a una revisión continuada. Esta revisión es esencial para el mantenimiento de la calidad de las tareas de auditoría, y para promover el aprendizaje y la retroalimentación.
- Garantizar la calidad de la fiscalización finalizada; todas las tareas acabadas

deberán revisarse antes de firmar los informes.

Los procedimientos de gestión de calidad deberán diseñarse de un modo que garantice que todas las fiscalizaciones se llevan a cabo de conformidad con las normas de fiscalización pertinentes. Los objetivos de los procedimientos de gestión de calidad deben incluir:

- la competencia y la honradez profesional,
- la supervisión y la asignación de personal a las actividades,
- orientación y asistencia,
- evaluación de los clientes, y
- adjudicación de responsabilidades administrativas y técnicas.

Las políticas y los procedimientos generales de gestión de calidad de la ICEX deberán darse a conocer a su personal de un modo que permita una seguridad razonable de que las políticas y los procedimientos se comprenden y se ejecutan. Éstos son algunos de los hechos y elementos del trabajo fiscalizador que exigen una atención especial por parte de los directores de la fiscalización y de los directores de la ICEX:

Planificación de la fiscalización y del presupuesto

El director de la fiscalización debe tener en cuenta factores tales como la calidad, los recursos y el calendario en la planificación de la fiscalización. Los presupuestos se desglosan en asignaciones para salarios, viajes, consultores y otros costes directos.

Utilización de consultores

Si la ICEX busca el asesoramiento de expertos externos, se aplicarán a estos las normas de ejercicio de la debida atención y la confidencialidad de la información.

Supervisión y ejecución de la fiscalización

Los directores deberán garantizar que las fiscalizaciones se llevan a cabo dentro de los límites presupuestarios y temporales, ampliando el presupuesto en caso necesario. El director de la fiscalización debe ser consciente de los riesgos que ponen en peligro la conclusión de la misma en el momento fijado, y garantizar que el trabajo de auditoría es pertinente para sus objetivos y su alcance. El desarrollo del proceso de recogida de datos y del trabajo de análisis tiene que someterse a

control. El director de la fiscalización debe garantizar que los auditores están capacitados para mantener relaciones correctas y adecuadas con la(s) entidad(s) fiscalizada(s) y otros implicados.

Información sobre el avance e información sobre la fiscalización

El director de la fiscalización deberá informar a la dirección de la ICEX sobre el avance de la misma, donde figuren recomendaciones acerca de acciones correctoras en caso necesario. El director también debe garantizar que los informes de fiscalización operativa cumplan las normas de información.

Programa de revisión de la gestión de calidad – revisiones externas e internas

Un programa de revisión de la gestión de calidad consiste en una serie de revisiones externas e internas sobre las actividades efectuadas por la ICEX: evalúa la calidad general del trabajo que se ha llevado a cabo, y abarca diversos temas y perspectivas. Por consiguiente, el programa tiene que ser flexible. Los resultados del programa deberán comunicarse a la dirección de la ICEX como mínimo una vez al año (cuando exista un elevado número de fiscalizaciones operativas). Una revisión de la gestión de calidad puede examinar la fidelidad con que se pongan en práctica las políticas y los procedimientos, e identificar áreas donde exista la oportunidad de efectuar mejoras en estos procedimientos y políticas, o evaluar la calidad del trabajo realizado para cumplir los objetivos especificados o satisfacer las perspectivas de los implicados. Las revisiones de la gestión de calidad tratarán normalmente, tanto de la fidelidad a los procesos especificados, como de la calidad del trabajo realizado. El informe sobre el programa de revisión de la gestión de calidad deberá resumir los resultados de todas las revisiones, incluyendo las tareas seleccionadas (cantidad y tipo), los resultados y las posibles recomendaciones.

Gestión de calidad y desarrollo de la calidad

Es importante que todas las actividades de gestión y control de calidad tengan un alto grado de legitimación entre los auditores, y que los procedimientos y sistemas no sean demasiado complicados. Además de las actividades de gestión y control de la calidad, quizás la manera más eficaz de promover la calidad en el trabajo de auditoría consiste en seleccionar personal competente y crear condiciones de trabajo que (i) estimulen el desarrollo de la calidad, (ii) mejoren la apertura y la delegación dentro de la organización, y (iii) alienten el sentido de responsabilidad propio de los auditores. En una actividad basada en la información y de carácter profesional como la fiscalización operativa, suele ser más importante apoyar a los

equipos de fiscalización en su trabajo, en vez de supervisarlos en el sentido tradicional del término.

Fiscalización operativa y tecnología de la información

Introducción

La tecnología de la información (TI) está siendo utilizada cada vez más en la planificación, la ejecución y el control de programas dentro del sector público. Compartir o integrar información entre organismos plantea temas tales como el riesgo de infracciones de la seguridad y el manejo no autorizado de información. Los auditores no sólo deben conocer los usos de la TI sino también desarrollar estrategias y técnicas que aseguren a los interesados la rentabilidad del uso de la TI, la seguridad de los sistemas, la existencia de los adecuados controles del proceso, y la integridad y exactitud de los outputs. Con anterioridad era frecuente que la fiscalización operativa se centrara en cuestiones tales como la planificación, el desarrollo y el mantenimiento de sistemas individuales de TI. En la actualidad la perspectiva es más amplia. Los sistemas de TI se consideran primordialmente como componentes importantes en todos los programas de la Administración (gobierno electrónico). El cambio de perspectivas tiene consecuencias para la fiscalización operativa en el área de la tecnología de la información.

El valor de los buenos sistemas de TI consiste en que pueden mejorar la economía, la eficiencia y la eficacia de los programas existentes y contribuir a la mejora de los servicios públicos. Los sistemas de TI podrán constituir un mecanismo eficiente y eficaz de realización de programas. Disponen del potencial necesario para prestar los servicios actuales a un precio más reducido, y proporcionan una gama de servicios adicionales, entre los que se incluyen la información sobre el rendimiento de los programas, con una eficiencia, una seguridad y una capacidad de control mayores que las existentes en los sistemas manuales. Sin embargo, los sistemas de TI también pueden provocar importantes errores sistémicos, con un impacto sobre el rendimiento del organismo público mucho mayor del que se daría en los sistemas manuales.

Este apéndice pone de relieve diversas consideraciones importantes para la operativa en un entorno de TI, y no se propone sustituir las directrices detalladas que las ICEX necesitan crear para evaluar el entorno de TI de las entidades fiscalizadas.

El enfoque de la fiscalización operativa en un entorno de TI deberá abarcar los siguientes procesos interrelacionados:

- Comprender los sistemas de TI de las entidades fiscalizadas y determinar su importancia para el objetivo de la fiscalización operativa,
- Identificar el grado de fiscalización de los sistemas de TI requerido para

lograr el objetivo de la fiscalización operativa (p. ej. fiscalización de los procesos de inversión en TI y sus vinculaciones con las estrategias empresariales, fiscalización del desarrollo de sistemas; auditoría de los controles del entorno y de las aplicaciones) y emplear auditores especializados en sistemas de información/TI para llevar a cabo la tarea; y

- desarrollar y utilizar, en su caso, técnicas de auditoría asistida por ordenador para facilitar la fiscalización.

Una fiscalización operativa en un entorno de TI deberá:

- Evaluar si los sistemas de TI mejoran la economía, la eficiencia y la eficacia de los objetivos del programa y de su dirección, sobre todo en relación con la planificación, la ejecución, el control y la retroalimentación referentes a los programas
- Determinar si los resultados del sistema cumplen los parámetros establecidos de realización de calidad, servicio y coste;
- Identificar las deficiencias en los sistemas de información y los controles de IT, y las consecuencias resultantes sobre la eficiencia, economía y eficacia de los resultados;
- Comparar las prácticas de desarrollo y mantenimiento de los sistemas de TI de la entidad fiscalizada con las principales prácticas y normas;
- Comparar la planificación estratégica de TI, la gestión de riesgos y las prácticas de gestión de proyectos de la entidad fiscalizada con las principales prácticas y normas, incluidas las prácticas de buen gobierno empresarial.

Un modelo de alto nivel para fiscalizar la utilización de TI

Al fiscalizar la utilización de TI en programas empresariales, el auditor necesita centrarse en determinados aspectos. En sentido amplio, es posible identificar los siguientes componentes en un modelo de alto nivel para fiscalizar cuestiones de TI:

- Los requisitos de la Administración y otras exigencias referentes a la utilización de TI en los servicios de la Administración pública.
- Las estrategias de mejora de actividades y de procesos de decisión basados en TI por parte de la Administración y referentes a proyectos de inversión en mejora de actividades de la Administración tomando como base la TI (ejecución de la TI).
- Proyectos de desarrollo de la Administración, ejecución y mantenimiento de actividades/programas basados en TI, sistemas de TI e infraestructura de TI, incluidos aspectos de seguridad, honradez, control, etc.

- Utilización de los sistemas de TI por parte de los entes sujetos a fiscalización, incluidos los aspectos de capacidad de uso y la interacción entre usuarios y sistemas de TI.
- La eficacia a largo plazo de los sistemas de TI y el apoyo de la TI a los programas empresariales (rentabilidad de la utilización de TI).
- El apoyo de diferentes protagonistas en cuestiones relacionadas con la TI y entregadas a organismos de la Administración pública, incluidos temas como por ejemplo normas de TI, tecnología de la TI, etc.
- Los principales protagonistas que influyen sobre la Administración y sus organismos en cuestiones relacionadas con la TI, por ejemplo tendencia de la TI, conocimientos sobre TI, etc.

Aspectos del rendimiento de la fiscalización en un entorno de TI

En muchos casos el tema más importante de la fiscalización consiste en determinar si el sistema de TI ha mejorado la eficiencia con la que la entidad fiscalizada gestiona sus programas, y si el sistema de TI tiene consecuencias beneficiosas para los implicados.

También puede esperarse que el auditor evalúe si los sistemas de TI han facilitado una gestión mejorada del programa. Éstas son algunas de las áreas que hay que tomar en consideración:

- La vinculación del proceso de inversión en TI –especialmente el sistema de innovación de la entidad fiscalizada para crear, procesar y decidir acerca de las propuestas de inversión en TI- con los procesos de estrategia empresarial, dirección y planificación;
- La TI debe apoyar los objetivos y la estrategia empresarial de la entidad fiscalizada y, por consiguiente, es parte integrante de sus operaciones;
- Las actividades de TI exigen personal de alta cualificación;
- La contribución de la TI a las actividades se mide en términos de eficiencia operativa;
- Es posible que las ventajas de la TI no se consigan sin la realización de los cambios adecuados; y
- Quizás resulten más difíciles de aplicar las mediciones habituales de la rentabilidad.

Además de evaluar si los sistemas de TI son rentables, también cabe esperar que el auditor mida si el entorno de TI ha contribuido a la transparencia, la rendición de cuentas y un adecuado buen gobierno.

La fiscalización también puede contener temas de TI más especializados, p. ej. desarrollo de sistemas de TI y su gestión operativa.

Una fiscalización operativa que implique desarrollo de sistemas de TI

Una fiscalización operativa que implique el desarrollo de sistemas de TI deberá determinar si la entidad fiscalizada

- Posee la adecuada aprobación ejecutiva para el desarrollo del sistema de TI, es decir, la dirección de la TI se ajusta al buen gobierno empresarial de la entidad fiscalizada;
- Tiene instalados los procesos apropiados de dirección de proyectos que sirvan para gestionar el proyecto;
- Ha cumplido los objetivos requeridos de tiempo, coste, funcionamiento de sistemas y rentabilidad;
- Emplea una metodología apropiada de desarrollo de sistemas; y
- Tiene instalados procesos, incluida la implicación de auditores internos, que garanticen que el nuevo sistema incluye todos los controles e itinerarios de auditoría que sean necesarios, y es probable que cumpla los requisitos de la entidad fiscalizada y los implicados en ésta.

La fiscalización operativa con sistemas operativos de TI

En la lista siguiente aparecen algunos de los aspectos más importantes que se espera que tome en consideración el auditor, y que deberán ser modificados en la forma requerida por la entidad específica que se fiscalice:

- la dirección estratégica y operativa de TI, incluida la seguridad de que la TI está incluida en el buen gobierno empresarial general de la entidad fiscalizada;
- la dirección de proyectos de TI, incluido el historial de la entidad fiscalizada en el cumplimiento de los plazos legislativos y de otras clases;
- las prácticas de dirección de riesgos en relación con la TI;
- diseño, desarrollo y controles de mantenimiento de los sistemas de TI;
- cumplimiento de las normas, incluidas las externas;
- controles de aplicación;
- controles de proceso, incluidos los itinerarios de fiscalización;

- acuerdos de continuidad empresarial;
- integridad de los datos, que incluye el muestreo de datos (posiblemente utilizando técnicas de auditoría asistidas por ordenador (CAAT));
- controles de acceso y seguridad física y lógica de redes y ordenadores, incluidos cortafuegos de Internet;
- controles para protegerse del software ilegal;
- dirección y medición del rendimiento; y
- otros asuntos que surjan durante la fiscalización.

Al efectuar la evaluación el auditor podrá:

- revisar archivos y otros documentos pertinentes para el desarrollo y el funcionamiento de los sistemas de TI;
- utilizar un paquete de software adecuado para probar los controles centrales y en red del sistema informático;
- probar una muestra de transacciones (incluido el uso de CAAT) para validar los sistemas y controles pertinentes; y
- entrevistar al Jefe de la Oficina de Control Interno y a los miembros clave del personal.

Planificación

Como ocurre en toda fiscalización, es necesario planificar una operativa en un entorno de TI. El proceso de planificación debe integrar los objetivos de la fiscalización en los objetivos de la entidad fiscalizada referentes a la adopción/introducción de sistemas de TI, y deberá incluir aspectos de la fiscalización relacionados con la seguridad, los controles y la rentabilidad. La fase de planificación también tiene que identificar los sistemas de TI, sus funciones en los programas, los sistemas informáticos y los paquetes de software utilizados por la entidad fiscalizada. Durante esta fase los auditores también necesitan identificar los principales riesgos potenciales de los sistemas de TI.

La fiscalización operativa en un entorno de TI requiere competencias especializadas, y hay que dedicar a esta tarea personal formado de manera específica en competencias de TI, sistemas de información, auditoría y contabilidad. Quizás sean necesarios los servicios de consultores externos para las áreas técnicas más especializadas. La ICEX también necesita tomar en consideración la adquisición de las herramientas apropiadas de hardware y software. El personal de la ICEX requerirá una amplia formación para mantenerse al día de los avances tecnológicos y de las técnicas de fiscalización de la TI.

Técnicas de Auditoría Asistidas por Ordenador

Los auditores están utilizando cada vez más las Técnicas de Auditoría Asistida por Ordenador (CAAT). Estas técnicas utilizan programas de software adaptados específicamente para ayudar en la ejecución de la fiscalización. Pueden utilizarse para el muestreo de datos de transacciones del sistema y para probar el sistema en conjunto. Las herramientas de CAAT pueden desarrollarse para:

- acceder y extraer información de las bases de datos de la entidad fiscalizada;
- totalizar, resumir, clasificar, comparar y seleccionar a partir de grandes volúmenes de datos de conformidad con criterios específicos;
- tabular, comprobar y realizar cálculos sobre los datos;
- llevar a cabo muestreos, procesos estadísticos y análisis;
- facilitar informes diseñados para satisfacer determinadas necesidades de fiscalización;
- facilitar la planificación y el control de la fiscalización, p. ej. documentos de trabajo de auditoría electrónica que apoyen una indexación, una revisión y una información eficaces;
- realizar encuestas a través de cuestionarios por Internet;
- incrementar el análisis de las pruebas y los resultados de la fiscalización.

Las CAAT pueden utilizarse para recoger datos, validar los procesos del programa o analizar los datos. Los auditores deberán desarrollar estas técnicas y formar al personal de la entidad fiscalizada. Estas herramientas automatizadas de fiscalización deben desarrollarse/modificarse teniendo presente el entorno de TI en la entidad fiscalizada y los objetivos de la fiscalización. Las CAAT también pueden utilizarse en las fiscalizaciones operativas tanto en entornos de TI como fuera de ellos.

Información

El informe de fiscalización operativa debe elaborarse con el propósito de reducir al mínimo el uso de terminología técnica para que la TI sea fácil de entender por la dirección, los miembros del poder legislativo y el público en general. Cuando el uso de términos técnicos sea inevitable, deberán explicarse. Los informes de fiscalización deberán publicarse en los sitios web de la ICEX, para que los informes tengan una amplia distribución.

Fiscalizaciones operativas con una perspectiva ecológica

1. Introducción

A lo largo de los últimos 20 años la conciencia general acerca de los temas ecológicos ha crecido rápidamente, y se ha otorgado un relieve especial a materias como la disminución de la capa de ozono, la destrucción de los bosques tropicales y el calentamiento global. El conocimiento y la experiencia cada vez mayores que se han adquirido acerca de los asuntos medioambientales durante este período han llevado a replantear la función y las responsabilidades de las Administraciones públicas (nacionales, autonómicas y locales, y sus organismos vinculados) y las empresas. Éstos son algunos de los cambios decisivos que se han producido:

- El incremento de las reglamentaciones ecológicas por parte de las autoridades estatales o locales.
- El coste creciente de la protección ecológica tanto en el sector privado como en el público. Han aumentado los recursos que gastan ambos sectores en el control de la contaminación, y las entidades empresariales y públicas están buscando la manera más rentable de afrontar estas cuestiones.
- La conciencia ecológica de las entidades financieras, autonómicas, nacionales e internacionales. La presión y los controles a que están sometidas estas entidades impulsan a Administraciones y empresas a prestar una atención más profunda a los temas ecológicos.
- Después de la Conferencia sobre el Medio Ambiente celebrada por las Naciones Unidas en Río de Janeiro, los gobiernos y las empresas de todo el mundo han mostrado mayor preocupación por el desarrollo sostenible.

El creciente interés en que las organizaciones que dañan el medio ambiente tengan que rendir cuentas de sus actos ha llevado a exigir que se informe acerca de las consecuencias de los mismos. A su vez, han crecido las expectativas de que las declaraciones efectuadas en estos informes ecológicos estén obligadas a someterse a una fiscalización independiente.

El propósito de la guía es proporcionar a las ICEX una base de comprensión de la naturaleza de dicha fiscalización, tal como se ha desarrollado hasta ahora en el ámbito de la Administración pública. Esta base aspira a constituir un punto de partida a partir del cual crear un enfoque que permita el cumplimiento satisfactorio de las obligaciones de auditoría ecológica en el contexto del ámbito de actuación correspondiente a cada ICEX.

El término “fiscalización ecológica” es una etiqueta cómoda que suele utilizarse para describir multitud de actividades –por ejemplo, auditorías de dirección, certificación de productos, medidas de control de la Administración y muchas otras– que tienen escasa o ninguna relación con una fiscalización externa. A menudo las ICEX también llevan a cabo actividades que, por definición, no son auditorías, pero contribuyen a una mejor Administración pública. En este apéndice el término “fiscalización ecológica” se emplea exclusivamente en el contexto de la fiscalización externa independiente.

La fiscalización ecológica, en principio, no es diferente de otros tipos de fiscalización efectuadas por las ICEX. En este contexto la fiscalización puede dedicarse, por ejemplo, a establecer cuáles son los activos y pasivos ecológicos, el cumplimiento de la legislación y los convenios -nacionales e internacionales- y las medidas instituidas por la entidad fiscalizada para promover la economía, la eficiencia y la eficacia. Por consiguiente, a veces resulta más fácil referirse a la fiscalización operativa con una perspectiva ecológica.

2. Aplicación del Código de Ética y las Normas de fiscalización de la INTOSAI

2.1. El postulado básico de pertinencia y sus consecuencias para la fiscalización operativa con una perspectiva ecológica

Cada ICEX tiene que implantar una política que garantice que las fiscalizaciones ecológicas sean de alta calidad. La ICEX debe reconocer la naturaleza global de los asuntos ecológicos y promover fiscalizaciones operativas con una perspectiva ecológica.

Los programas o entidades de la Administración que ejercen un impacto sobre el medio ambiente pueden clasificarse en los tres grupos siguientes:

- Programas y entidades cuyas actividades afectan directa o indirecta al medio ambiente.
- Programas o entidades cuyas actividades pueden afectar directa o indirectamente la formulación de políticas y reglamentaciones ecológicas, en el ámbito internacional, nacional, autonómico o local.
- Programas o entidades cuyas tareas implican la capacidad de supervisar y controlar las actividades medioambientales de otras.

La Administración es la responsable de determinar qué información necesita para comprobar que está cumpliendo sus objetivos ecológicos. Además, las autoridades ejecutivas (los organismos de la Administración) y sus directivos son directamente responsables de la corrección y suficiencia de la información sobre el impacto de la entidad sobre el medio ambiente, ya sea en lo relacionado con el rendimiento

financiero, los activos o pasivos, el cumplimiento de la legislación u otras disposiciones relacionadas con su rendimiento.

Sin embargo, es probable que surjan en la práctica situaciones donde no exista la legislación pertinente que ordene la divulgación de la información ecológica pertinente, o en las que no se comunique tal información por algún otro motivo. En ese caso la ICEX deberá informar de esta carencia, y también puede tomar en consideración los posibles efectos que tenga sobre su informe de fiscalización.

El ámbito completo de la fiscalización del sector público, auditoría financiera, fiscalización de cumplimiento y fiscalización operativa, se aplica asimismo a la fiscalización ecológica. La fiscalización operativa de las actividades ecológicas puede evaluar, por ejemplo:

- si los programas ecológicos están adecuadamente preparados,
- si las políticas y los programas ecológicos se llevan a cabo de un modo económico, eficiente y eficaz,
- si los programas ecológicos se controlan y evalúan de forma
- apropiada,
- si los programas ecológicos son eficaces.

La fiscalización ecológica añade un desafío especial a las funciones en expansión de los auditores y a la responsabilidad de éstos de mejorar y desarrollar nuevas técnicas y metodologías para ~~verificar~~ si la entidad fiscalizada está utilizando medidas de eficiencia razonables y válidas.

2.2.- Las normas generales de la fiscalización ecológica y sus consecuencias

El auditor y la ICEX deben ser, y debe considerarse que son, objetivos en la realización de fiscalizaciones ecológicas. El auditor y la ICEX deben poseer asimismo la competencia requerida. Cuanto más amplio es el mandato de la ICEX y cuanto más discrecional es su naturaleza, más compleja será la tarea de garantizar la calidad de la gestión en todo el mandato. Esto se aplica directamente a la fiscalización ecológica y a menudo puede conseguirse mediante el empleo de equipos u obteniendo la colaboración especial de expertos en ese campo. Si la ICEX utiliza expertos medioambientales externos, debe asegurarse de la competencia de éstos.

Las ICEX y sus auditores y otras personas que lleven a cabo fiscalizaciones ecológicas deben demostrar un adecuado conocimiento, tanto de las cuestiones medioambientales, como de la fiscalización operativa.

2.3.- Normas de trabajo de campo y de información

El auditor debe planificar la fiscalización de modo que garantice conseguir una de alta calidad, y recoger información acerca del programa o de la entidad fiscalizada. En su caso, esto debe incluir asimismo información ecológica pertinente, por ejemplo:

- Leyes y normas jurídicas pertinentes
- Objetivos fijados por el Parlamento o por la Administración
- Las políticas, los objetivos y las prácticas establecidos por las entidades que van a fiscalizarse
- La existencia de activos y pasivos ecológicos, y los cambios que puedan haber ocurrido en ellos durante el período sometido a revisión.

El objetivo y el alcance de la fiscalización ecológica deben definirse con claridad. Las necesidades específicas de la misma pueden exigir procedimientos adicionales para que puedan llevarse a cabo.

Quizás resulte aconsejable acudir a especialistas de la ICEX para revisar la planificación y el trabajo de campo desde una perspectiva ecológica.

3.- Desarrollo de métodos y prácticas

Una ICEX puede realizar fiscalizaciones ecológicas en virtud de su mandato de llevar a cabo fiscalizaciones de regularidad u operativas. En las fiscalizaciones operativas existen como mínimo cinco tipos distintos de centros de atención ecológica:

- Fiscalizaciones del control por parte de la Administración del cumplimiento de las leyes ecológicas,
- Fiscalizaciones operativas de los programas ecológicos de la Administración,
- Fiscalizaciones sobre el impacto ecológico de otros programas de la Administración,
- Fiscalizaciones de los sistemas de gestión del medio ambiente, y
- Evaluaciones de los proyectos de políticas y programas ecológicos.

Como la ICEX no puede fiscalizar todos los programas o entidades implicados en

esta cuestión, necesitará diseñar cuidadosamente una metodología que le permita extraer conclusiones fundamentadas sobre la forma en que una función o una actividad determinada se ejecuta en el país. Algunas de las herramientas que pueden emplearse son las visitas de campo, los cuestionarios y el muestreo estadístico.

3.1.- Fiscalización del control por parte de la Administración pública

En muchos países/regiones existe un ministerio/consejería o departamento del medio ambiente (u otro órgano del poder ejecutivo) que se encarga de garantizar que las entidades públicas y/o privadas cumplen correctamente las leyes y los objetivos ecológicos. Estas leyes pueden encargar al ministerio/consejería de medio ambiente actividades de este tipo:

- Expedir autorizaciones que limiten la cantidad o la concentración de los vertidos contaminantes,
- Controlar el cumplimiento de esas autorizaciones,
- Controlar la situación del medio ambiente con objeto de identificar otras posibles infracciones de la normativa vigente,
- Colaborar en la interpretación de la normativa, y proporcionar otras ayudas a las entidades para colaborar en su labor de cumplimiento, y
- Exigir la aplicación de las normas cuando se produzcan infracciones.

En algunos casos la Administración federal (nacional), estatal o de otros niveles puede delegar estas responsabilidades reguladoras del medio ambiente. Además, otros tipos de departamentos o ministerios/consejerías -por ejemplo el ministerio/consejería de transportes o el de agricultura- pueden ejercer asimismo determinadas responsabilidades reguladoras del medio ambiente. A menudo se encarga a la ICEX que examine en qué medida estos otros ministerios/consejerías ejercen sus responsabilidades ecológicas.

Los datos necesarios para apoyar los resultados y las conclusiones quizás estén centralizados y pueda disponerse de ellos con facilidad. Lo más habitual, sin embargo, es que haya que recoger información importante en diversos lugares y en numerosas entidades, tanto públicas como no gubernamentales. Una ICEX debe ser consciente de que en muchos países se ha demostrado que los datos de cumplimiento de la normativa sobre medio ambiente son particularmente susceptibles a los errores. La inexistencia de datos ecológicos puede convertirse en sí misma en un mensaje central del informe de la ICEX.

3.2.- Fiscalización operativa

Una Administración puede estar facultada por la legislación para llevar a cabo (o financiar a otras entidades para que lleven a cabo) diversos programas o actividades con objeto de proteger o mejorar el medio ambiente. Dicho programa o actividad:

- Puede ser responsabilidad de un ministerio/consejería, un departamento o uno o varios organismos de la Administración con un interés particular en el medio ambiente, o
- Puede ser responsabilidad, por ejemplo, de un departamento o un organismo de la Administración para la agricultura, a través de un programa de asistencia a los agricultores para que adopten prácticas que reduzcan al mínimo la contaminación.

Para una ICEX puede resultar útil ~~identificar~~ ^{identificar} los acuerdos internacionales en materia ecológica que hayan sido aprobados por el gobierno y, a continuación, identificar qué programas se han establecido para ponerlos en práctica. Hay que tener cuidado en la selección y la configuración de la fiscalización de un programa ecológico de la Administración. Una ICEX, también puede considerar la posibilidad de centrar la atención en un único instrumento político principal, o en muchos instrumentos políticos diferentes. Al seleccionar una fiscalización operativa, la ICEX. tiene que prestar una atención particular a la disponibilidad de datos suficientes, pertinentes y fiables. Al planificar la fiscalización, la ICEX deberá tomar en consideración los riesgos y la importancia del programa o actividad de la Administración, teniendo en cuenta los recursos implicados, la importancia del problema ecológico que va a tratarse, y la magnitud del resultado al que se aspira. Los auditores deben estudiar también si existen indicios de problemas de ~~eficiencia~~ ^{eficiencia} y eficacia en el área que vaya a estudiarse.

Al considerar el ámbito y la metodología ~~de~~ ^{de} fiscalización habrá que referirse a la disponibilidad de criterios de auditoría, sobre todo cuando el programa no está sujeto a requisitos legales. La ICEX puede ~~identificar~~ ^{identificar} maneras de comparar las actividades del programa con la mejor práctica de gestión, o con las prácticas utilizadas en programas ecológicos similares en el mismo país o en otros lugares. La ICEX también puede informar sobre los logros del programa a lo largo del tiempo, en comparación con los objetivos propios del programa, o los objetivos establecidos por expertos.

El auditor debe tener presente que los programas ecológicos pueden pretender impactos que:

- sean, cada uno de ellos, de pequeñas dimensiones, pero que en conjunto influyan a gran escala,
- tarden mucho tiempo en manifestar efectos apreciables, y

- se vean afectados por factores externos importantes (condiciones meteorológicas, etc.)

3.3.- Fiscalización del impacto ecológico de otros programas de la Administración

Además de los programas cuyo principal sea proteger o mejorar el medio ambiente, todas las actividades afectan de un modo u otro al medio ambiente a través de su utilización de recursos o de las consecuencias de sus restantes actividades. Algunos programas de la Administración producen impactos significativos, que pueden ser positivos o negativos, voluntarios o involuntarios.

Los impactos ecológicos de las actividades pueden destacarse como parte de una fiscalización operativa de amplio espectro –sobre la economía, la eficiencia y la eficacia de una actividad de la Administración- o mediante un estudio de ámbito reducido que se centre exclusivamente en los impactos ecológicos.

La ICEX puede revisar la adecuación de:

- La descripción del programa o actividad, su entorno y las condiciones de la base de referencia,
- La integridad de la gama de impactos clave que se hayan identificado,
- Los datos utilizados para evaluar la probabilidad de los impactos y su escala prevista, y
- Las propuestas de medidas para contrarrestar los impactos negativos.

La ICEX quizás desee comprobar, por sí misma, qué impactos puede tener sobre el medio ambiente una actividad de la Administración, su dimensión probable, y los valores que puedan asignarse a sus costes y beneficios.

Los debates con expertos y la búsqueda de bibliografía permiten identificar las metodologías de evaluación que se emplean habitualmente. Puede resultar útil identificar y solicitar opiniones a los interesados decisivos (p. ej. residentes en el área afectada por la actividad, grupos claves de intereses ecológicos, y las organizaciones no gubernamentales existentes en ese ámbito) y a académicos especializados en las pertinentes metodologías de evaluación.

Desde el primer momento, la Administración puede identificar medidas que contrarresten o reduzcan los impactos ecológicos. La fiscalización de la ICEX puede referirse a si estas medidas

- Han sido establecidas y se ajustan a las mejores prácticas o a la mejor información o tecnología disponible, y no implican un coste excesivo, y

- Han tenido el efecto preventivo que se deseaba y, en caso contrario, qué acciones ha adoptado la Administración.

En algunos casos quizás sea necesario que

la medida correctora sea adecuada para impedir o afrontar hechos de escaso riesgo pero con un impacto importante, por ejemplo la liberación involuntaria de sustancias radioactivas. Los procedimientos para casos de accidente o de incidente quizás tengan que utilizarse pocas veces, pero es necesario que estén operativos en caso de necesidad. Cuando dichos procedimientos son importantes, una fiscalización puede revisar:

- los procedimientos,
- la formación del personal que intervenga,
- la frecuencia de comprobación de los procedimientos, y si están actualizados los necesarios acuerdos con terceros (proveedores, servicios de urgencias, etc.).

3.4.- Fiscalización de los sistemas de gestión ecológica

Las organizaciones introducen sistemas de gestión ecológica para garantizar el establecimiento sistemático de políticas de mejora continuada del rendimiento ecológico, y el logro eficaz de los objetivos políticos. Al considerar la conveniencia de realizar o no una fiscalización de los sistemas de gestión ecológica, la ICEX debe identificar la política de la Administración en relación con el establecimiento de dichos sistemas. La ICEX puede fiscalizar sistemas completos de gestión ecológica para ministerios/consejerías específicos del Gobierno. De forma alternativa, la fiscalización puede centrarse en uno o varios elementos pertenecientes a distintos ministerios/consejerías, organismos u otras organizaciones dentro del ámbito de actuación de la ICEX. Este último enfoque es útil para afrontar asuntos a pequeña escala donde exista, sin embargo, la posibilidad de efectuar mejoras significativas en toda la Administración.

Una ICEX puede tomar en consideración la posibilidad de fiscalizar e informar acerca del cumplimiento real de los objetivos fijados por la Administración. En dicha fiscalización, la ICEX podría investigar la forma en que actúa la Administración en comparación con las prácticas empleadas en otros lugares, y con los compromisos y prácticas que ha contraído el gobierno mediante acuerdos nacionales o internacionales. Una ICEX también puede analizar si el control de la Administración sobre los sistemas de gestión de los ministerios/consejerías de medio ambiente y los informes de cumplimiento de las disposiciones ecológicas les permite rendir cuentas de modo suficiente ante el poder legislativo y el público en general acerca del cumplimiento de los objetivos claves de su actividad. La ICEX podría realizar

una fiscalización que identifique el nivel de consecución de resultados y los motivos que explican la no consecución de los objetivos.

3.5.- Evaluación de las políticas y los programas propuestos

Es posible que se solicite a algunas ICEX que expongan análisis o informen sobre propuestas de políticas o programas ante el poder legislativo de sus países/regiones/comunidades autónomas. Puede ocurrir tal cosa, por ejemplo, cuando un poder legislativo nacional/regional/autonómico abandona el interrogante “¿El programa está actuando correctamente de conformidad con sus requisitos oficiales?” y pasa a una pregunta más básica: “¿Los requisitos oficiales de fondo necesitan modificarse para que sean más rentables o para mejorarlos en otros aspectos?” En estas circunstancias el poder legislativo puede solicitar a la ICEX que analice propuestas alternativas.

Por lo general, este trabajo supone desafíos y riesgos. En particular, los análisis de las propuestas de políticas o programas exigen a veces competencias especiales (personal con una formación especial, consultores, equipos de expertos, etc.) Incluso con estas competencias añadidas, la naturaleza de estos análisis plantea riesgos para la ICEX, sobre todo si se llega a pensar que está tomando partido en los debates sobre materias políticas. La ICEX puede optar por las siguientes alternativas para reducir al mínimo dichos riesgos:

- Proporcionar información sobre hechos, y no efectuar juicios.
- Llegar a un consenso entre los expertos.
- Evaluar y comentar los análisis realizados por otras organizaciones.
- Declinar la solicitud de intervención.

4.- Establecimiento de criterios de fiscalización

Una preocupación de las ICEX en la realización de fiscalizaciones ecológicas consiste en determinar los criterios con respecto a los cuales se evaluarán las entidades o el programa fiscalizados. Es importante garantizar que los criterios elegidos –si se utilizan- sean de general aceptación como pertinentes, completos y comprensibles.

Una fiscalización operativa quizás tenga que basarse en criterios, en un sentido formal, que pueden tener un doble origen: “normativo” (basados en leyes, políticas y metas documentadas, normas de general aceptación, etc.) y “no normativo” (bibliografía académica, expertos, indicadores o medidas que utilizan entidades semejantes u otras entidades dedicadas a actividades similares, etc.).

El riesgo especial que afronta una ICEX al realizar una fiscalización ecológica es que los criterios que haya utilizado sean inaplicables, inadecuados o sesgados. El máximo riesgo para la ICEX procederá de la utilización de criterios con orígenes no normativos. Por otra parte, estas fuentes a menudo son necesarias y fructíferas cuando se requiere un análisis más profundo o más amplio. La prueba definitiva de los criterios elegidos es que (al igual que ocurre con todos los criterios de fiscalización) sean objetivos y no subjetivos. Los criterios también tienen que garantizar la integridad de los indicadores empleados (y los indicadores de gestión tienen que ser pertinentes, comprensibles y fiables).

ANEXO
ISSAI-ES 3100

DIRECTRICES PARA LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA

1. Introducción

La fiscalización operativa mejora el control del gasto público y le permite a las ICEX efectuar recomendaciones de mejora en la eficiencia y eficacia de la Administración Pública. Esta guía tiene por objeto resaltar los beneficios que tiene para las ICEX la realización de fiscalizaciones operativas. Sus destinatarios principales son los órganos de las ICEX que ostentan la función fiscalizadora y los auditores encargados de las fiscalizaciones. La idea central consiste en poner el foco en las necesidades estratégicas y las implicaciones generales de introducir, de manera habitual, en una ICEX, fiscalizaciones operativas. A este respecto hay que recordar que las ICEX que efectúan las mismas y la cultura administrativa son variables. Dado, en consecuencia, que no sería posible efectuar especificaciones demasiado concretas y detalladas, este documento se centra en las líneas básicas del proceso de implantación de dicho tipo de fiscalizaciones, así como de los recursos requeridos para ello. También destaca las características esenciales de la fiscalización operativa y su importancia, tanto para las ICEX, como para la Administración Pública y el conjunto de la sociedad.

Un número importante de ICEX ha encontrado dificultades para implantar fiscalizaciones operativas de manera continuada; ello sin olvidar las dificultades que pueden provenir de diferentes factores políticos y administrativos, así como de la complejidad que se deriva de la realización de una fiscalización operativa. La experiencia ha demostrado que la implantación de estas fiscalizaciones, de una manera continuada, puede llevar años. Por último, no hay que olvidar que el hecho de que una ICEX tenga desarrollados los trabajos conducentes a la realización de fiscalizaciones de cumplimiento y de auditorías financieras, no garantiza el éxito de la implantación de fiscalizaciones operativas, ya que estas últimas poseen características propias muy diferentes de las anteriores.

Las líneas básicas de este documento se pueden dividir en cuatro capítulos:

- Capítulo 2: desarrolla los principios clave de la fiscalización operativa y describe los beneficios de introducir este tipo de fiscalizaciones.
- Capítulo 3: señala las principales dificultades en la realización de las fiscalizaciones operativas.
- Capítulo 4: resalta los aspectos clave que deben tenerse en cuenta cuando se inicia una fiscalización operativa.
- Capítulo 5: suministra las ideas básicas para implantar en una ICEX un plan de realización de fiscalizaciones operativas.

2. Naturaleza y beneficios de la fiscalización operativa

2.1. ¿Qué es la fiscalización operativa?

La fiscalización operativa es una revisión independiente, objetiva y fiable acerca de si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organización de la entidad fiscalizada cumplen con los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Puede extenderse a la posible detección de áreas de mejora. Los principios que guían la fiscalización operativa 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 lograr los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función.

La fiscalización operativa busca analizar y evaluar el resultado de los programas gubernamentales de los servicios públicos. A diferencia de la auditoría financiera, se centra más en la actividad del gestor público que en las cuentas que éste rinde. Y a diferencia de la fiscalización de cumplimiento, está relacionada con los objetivos que se persiguen tras las actuaciones de la entidad fiscalizada, así como el sometimiento de la misma a los principios que antes hemos citado.

Así, las preguntas básicas a las que debe responder una fiscalización operativa son:

- ¿Se están consiguiendo los objetivos previstos?
- Si la respuesta es positiva ¿se están consiguiendo de la manera adecuada?
- Si la respuesta es negativa ¿Cuáles son las causas?

Algunas de las principales diferencias entre una auditoría financiera y una fiscalización operativa se resumen en el siguiente cuadro:

| | FISCALIZACIÓN OPERATIVA | AUDITORÍA FINANCIERA |
|--|--|--|
| Objetivos | Evaluar si las actuaciones de los organismos fiscalizados se han realizado de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia. | Evaluar si las operaciones financieras se han realizado de acuerdo con la legislación vigente y si las cuentas y estados financieros reflejan la imagen fiel de la situación económico-financiera y patrimonial de la entidad. |
| Campo de actuación | Políticas públicas, programas, organización, actividades y funciones. | Transacciones financieras, contabilidad y procedimientos de control. |
| Base académica y experiencia relevante | Economía, ciencia política, sociología, experiencia en investigaciones o evaluaciones profesionales y familiaridad con los métodos aplicados en la ciencia social así como otras aptitudes relevantes. | Contabilidad y derecho. Conocimientos propios de un profesional de la auditoría. |
| Métodos | Varían para cada fiscalización. | No suelen variar dependiendo de la fiscalización efectuada. |
| Criterios de auditoría | Más abierto al juicio profesional de los auditores. | Menos abierto al juicio de los auditores. Criterios estandarizados generalmente impuestos por la legislación. |
| Informes | Informes cuya estructura y contenido pueden ser muy variables dependiendo de los objetivos previstos para cada fiscalización. | Informes bastante estandarizados. |

2.2. Beneficios externos a la ICEX

La fiscalización operativa aporta beneficios para las entidades fiscalizadas, para el Gobierno de la nación, para los Parlamentos y para la ciudadanía en general.

Uno de los principios democráticos básicos es que la ciudadanía pueda exigir la rendición de cuentas de sus gobernantes. Ello se efectúa a través de las elecciones generales. Pero para que este principio tenga relevancia material, la ciudadanía necesita la mejor información posible sobre cómo se utilizan los recursos públicos y cómo funcionan, en general, los servicios públicos. Dado que las fiscalizaciones operativas proporcionan información objetiva y fiable sobre los asuntos citados, contribuyen a la transparencia y al buen gobierno.

La fiscalización operativa también juega un papel importante al mantener a los Parlamentos debidamente informados sobre las actuaciones del Gobierno y sobre el resultado de la aplicación de las propias leyes que elaboran. El legislador necesita información fiable e independiente sobre los resultados y efectos de las decisiones políticas que ha tomado con la aprobación de las leyes que elabora; por eso, la

fiscalización operativa se convierte en una fuente de información privilegiada, dado que no está sometida a intereses ni de partidos políticos ni de grupos de presión. Por último, también el Gobierno de la nación se beneficia de la existencia de una evaluación independiente del resultado de sus actuaciones y de la prestación de los servicios públicos.

La fiscalización operativa también proporciona incentivos para promover cambios en el sector público. Contribuye a la mejora y reforma de la Administración Pública y del sistema de gobierno en general. En consecuencia, la fiscalización operativa se convierte en algo más que en un mero mecanismo de control del gasto público.

2.3. Beneficios internos a la ICEX

La fiscalización operativa también fortalece la creatividad y mejora en los trabajos de la ICEX. Promueve que los auditores aprendan a concentrarse en asuntos relevantes desde un punto de vista social, político y económico.

Este tipo de fiscalizaciones tienen también la característica de contribuir a que las ICEX tengan una mayor presencia en los medios de comunicación porque los temas que se tratan en las mismas atraen una audiencia pública muy amplia. Además, otro efecto positivo de lo anterior puede ser el incremento de la motivación de los auditores que ven reconocido su trabajo en una mayor medida.

Dado que uno de los objetivos de la fiscalización operativa es identificar mejoras potenciales en la eficiencia de una Administración Pública –y por consiguiente ayudar a disminuir los gastos gubernamentales- la credibilidad obtenida por la realización de este tipo de fiscalizaciones puede incentivar a los Gobiernos y a los Parlamentos para que destinen más recursos humanos y económicos a las ICEX.

3. Los retos de realizar una fiscalización operativa

A continuación se presentan una serie de aspectos que una ICEX necesita abordar cuando desarrolle la capacidad para realizar una fiscalización operativa. La ejecución con éxito de la fiscalización operativa requiere apoyo político, regulación apropiada, liderazgo y participación activa de la alta dirección. La ICEX requiere una financiación suficiente y buscar relaciones que puedan ayudarla en el desarrollo de capacidades y en el control de calidad.

3.1. Es necesario un compromiso a largo plazo de la alta dirección

Es importante que los órganos de dirección de la ICEX tomen en cuenta que la fiscalización operativa es diferente y exigente y su ejecución necesita de un tiempo adecuado. Los órganos de dirección de la ICEX necesitan tener una visión clara del propósito de introducir la fiscalización operativa, así como de los resultados que se desean obtener. La introducción de la fiscalización operativa requiere de un compromiso por parte de los órganos de dirección de la ICEX, y también es importante

conseguir que la alta dirección se involucre activamente y que esté capacitada profesionalmente.

La experiencia prueba que la introducción de la fiscalización operativa a menudo requerirá cambios en actitudes, estilo de administración, comportamiento organizacional, prácticas de contratación, etc.; requiere de liderazgo para publicar informes de fiscalización operativa críticos, especialmente en un ambiente poco acostumbrado a tales críticas; se requiere valor para revelar el deficiente resultado de los programas o servicios gubernamentales, incluso cuando estos estén respaldados por pruebas y argumentos confiables, objetivos y ponderados. La fiscalización operativa requiere aptitudes que las ICEX con experiencia limitada o nula en ese campo tendrán que adquirir.

3.2. Un mandato apropiado es vital

La ICEX debería intentar obtener un mandato legal adecuado que comprenda los criterios siguientes:

- Un mandato para llevar a cabo fiscalizaciones operativas sobre la economía, eficiencia y eficacia de los programas y entidades públicas;
- Libertad para escoger qué, cuándo y cómo llevar a cabo una fiscalización, y para las conclusiones sobre los resultados obtenidos;
- Libertad para hacer públicos los resultados de la fiscalización;
- Acceso a toda la información que se necesita para realizar el trabajo; y
- Libertad para decidir a quién contratar.

3.3. La importancia de desarrollar relaciones con las partes interesadas

La ICEX debería estar preparada para promover el valor de la fiscalización operativa entre todas las partes interesadas. La ICEX necesita identificar a las partes interesadas clave y establecer una comunicación efectiva de dos vías con ellas; una razón para hacer esto es permitir a la ICEX desarrollar un entendimiento completo de las necesidades y expectativas de los diferentes grupos para tomar decisiones basadas en el conocimiento de cuáles son esas expectativas; otra razón es dar a la ICEX la oportunidad de explicar a las partes interesadas el propósito de la fiscalización operativa.

Al considerar la comunicación con las partes interesadas en la fiscalización operativa, es importante reconocer que algunas de ellas serán los contactos usuales de la ICEX, tales como el legislador y los organismos públicos, pero otras pueden ser un nuevo grupo con el cual no se ha estado relacionado previamente, tales como las comunidades académica y empresarial, los ciudadanos y sus representantes, instituciones de investigación, grupos de interés, entidades independientes tales como organizaciones no gubernamentales, políticos y representantes de los medios.

Para poder desarrollar buenas relaciones con el legislador y el gobierno, la ICEX también deberá trabajar de manera estrecha con estas partes interesadas; la ICEX necesita desarrollar procedimientos para comunicarse con los medios, el ente

fiscalizado y otras partes interesadas clave, así como establecer redes cuando sea apropiado. Algunas de las partes interesadas clave están descritas a continuación, aunque no se pretende que la lista tenga el carácter de numerus clausus.

El Legislador

El legislador debería estar convencido sobre la necesidad de realizar fiscalizaciones operativas y, en su caso, apoyar con la concesión de fondos adicionales para la ICEX. Es importante que la ICEX gestione cuidadosamente las expectativas del legislador ya que es poco probable que la fiscalización operativa tenga resultados inmediatos y de impacto al decidir invertir en ella los beneficios solo llegarán a medio y largo plazo.

El órgano legislativo debería ser advertido sobre el hecho de que la fiscalización operativa tiene por objeto identificar las oportunidades de mejora en cuanto a la economía, eficiencia y eficacia. La reforma del sector público y la mejora del gobierno es posible que sucedan si hay un mecanismo parlamentario puesto en marcha para tener en cuenta los informes de fiscalización operativa. El legislador necesita establecer un procedimiento claro para recibir y debatir los informes de fiscalización operativa, para asegurarse que se tomen las acciones apropiadas; la ICEX debería aclarar que identificar y culpar a los gestores no es el propósito de la fiscalización operativa. Sus informes tampoco pretenden poner en cuestión las políticas públicas, sino centrarse en examinar su ejecución con espíritu crítico.

En algunos casos, las ICEX necesitarán intentar promover cambios legislativos que les permitan realizar fiscalizaciones operativas; en tales casos, la ICEX podría aprovechar una variedad de medios para ayudar a que el legislador sea consciente del valor de este tipo de fiscalización; esto supondría visitas a otros órganos legislativos, presentaciones sobre el impacto del trabajo y reuniones con los representantes de las ICEX con amplia experiencia en la realización de este tipo de fiscalizaciones.

La ICEX necesitará determinar las preferencias del legislador para las fiscalizaciones operativas relacionadas con:

- Reuniones para establecer los temas de fiscalización operativa de interés para el legislador;
- Desarrollar una buena relación de trabajo entre el legislador y la ICEX que asegure que los informes de fiscalización sean debatidos; e
- Información adicional que el legislador pueda requerir para permitir, a quienes trabajen con los informes de fiscalización operativa de la ICEX, interactuar efectivamente con el gobierno, por ejemplo, a través de audiencias ante el comité/comisión que desemboquen en preguntas a los funcionarios de los organismos fiscalizados y en la emisión de resoluciones legislativas.

Organismos fiscalizados involucrados

La relación entre la ICEX y los órganos ejecutivos es a largo plazo; ambas partes necesitan cooperar para identificar formas constructivas de trabajar de manera conjunta; se deberían hacer esfuerzos para concienciar a las entidades fiscalizadas sobre los procedimientos relacionados con la fiscalización operativa.

En la fiscalización operativa, la ICEX busca conseguir un cambio beneficioso en las actuaciones gubernamentales; por esta razón, la ICEX apoya el interés del ejecutivo por ayudarlo a lograr sus objetivos. Cuando una ICEX señala la forma de mejorar la gestión, no está criticando al ejecutivo, puesto que constantemente surgen nuevas oportunidades de mejora.

Es importante asegurarse de que los órganos de gobierno estén de acuerdo con los procedimientos relacionados con la fiscalización operativa y entiendan los requerimientos clave de estos trabajos.

En algunos países, el Ministerio o la Consejería de Finanzas es un contacto central clave para las ICEX y un aliado potencial. Desarrollar una buena comunicación con el Ministerio o Consejería de Finanzas respecto de la fiscalización operativa, permitirá a la ICEX alcanzar sus objetivos en estos trabajos. La ICEX se beneficiará de una buena relación con el Ministerio o Consejería de Finanzas para fortalecer el apoyo a las recomendaciones de la fiscalización operativa y a las propuestas emitidas para mejorar los sistemas de gestión del ejecutivo; también es importante mantener buenos contactos con los organismos fiscalizados. Las ICEX necesitan ser imparciales y objetivas en las comunicaciones que afecten, tanto al Ministerio o Consejería de Finanzas, como a las entidades fiscalizadas, para asegurarse de no ser vistas como parciales.

Un diálogo apropiado con las autoridades públicas afectadas es crucial para alcanzar mejoras reales en la gestión; aunque una ICEX necesita ser independiente del ente fiscalizado, el desarrollo de relaciones profesionales buenas y abiertas podría facilitar al personal de la ICEX el desarrollo de fiscalizaciones rigurosas y útiles.

También se podría incrementar el impacto de la fiscalización si existe un acuerdo sobre los resultados entre las ICEX y los organismos fiscalizados afectados, si la ICEX demuestra que reconoce las presiones bajo las que los mismos tienen que operar, y si la ICEX está dispuesta a reconocer sus logros, así como lo que falta por hacer, es probable que el ente fiscalizado sea más abierto en sus comunicaciones con la ICEX, y que el ente fiscalizado esté más dispuesto a brindar acceso al personal y a los datos que sean necesarios para que la ICEX realice el trabajo.

Ciudadanía

Es importante considerar el interés de la ciudadanía sobre las fiscalizaciones operativas. La ciudadanía representa una fuente de ideas para realizar fiscalizaciones operativas, así como un origen de su demanda y un destinatario de sus informes.

La ICEX necesitará considerar la mejor forma de comunicarse con el público. Dependiendo de las circunstancias de cada país, región o comunidad autónoma esta comunicación podría incluir entrevistas televisivas, artículos en publicaciones, trípticos en lugares públicos tales como bibliotecas y el uso de la página web de la ICEX. La ICEX podría emplear estos medios de comunicación para explicar el nuevo enfoque de sus fiscalizaciones operativas y como éste permite a la ICEX verificar que el dinero de los contribuyentes es empleado por el gobierno de forma económica, eficiente y eficaz. La página web de la ICEX podría incluir también noticias sobre futuras fiscalizaciones operativas, invitando a los particulares a ponerse en contacto con la ICEX y a que le hagan llegar sus comentarios.

Medios de comunicación

Es también importante para la ICEX tener una buena comunicación con los medios. Éstos pueden servir de vínculo con los ciudadanos para conocer su visión sobre los servicios públicos. Algunas veces, la opinión pública expresada por los medios de comunicación ofrece un mayor apoyo a este tipo de informes.

Otras partes interesadas

Otras partes interesadas externas importantes son los representantes de la comunidad académica. Estos cuentan con conocimiento experto en áreas específicas de fiscalización y pueden ofrecer un punto de vista más objetivo y menos restringido por el interés personal. Los académicos pueden, así, servir como interlocutores adecuados, coautores y, en ocasiones, también como consultores en todas las fases de una fiscalización. Además, a menudo los académicos son auditores potenciales para la función de fiscalización operativa de la ICEX. Puede haber ocasiones en las que la comunidad empresarial pueda también brindar su conocimiento para temas específicos de fiscalizaciones operativas.

Las ONGs pueden ser una fuente de ideas muy útil. Éstas podrían haber llevado a cabo sus propias investigaciones a través de encuestas y estudios de caso, y podrían tener una amplia red de contactos relevantes. La sociedad civil podría ser motivada para ejercer presión sobre el poder legislativo para que este actúe, especialmente si la ICEX facilita material de alta calidad que sea de interés para las ONGs.

3.4. Los temas de organización deben ser atendidos

La fiscalización operativa es una actividad basada en el conocimiento, y el trabajo de alta calidad le es de vital importancia. Dadas sus características especiales, requiere de competencias especiales. Es una disciplina de investigación que requiere flexibilidad, imaginación y aptitudes analíticas. Los procedimientos, métodos y normas excesivamente detallados pueden, de hecho, obstaculizar el funcionamiento eficaz de las fiscalizaciones operativas.

La habilidad para reclutar al personal idóneo es un factor crítico. Es bien sabido por las ICEX con gran experiencia en fiscalizaciones operativas que dirigir este tipo de fiscalizaciones requiere de diferentes conocimientos a los que se requieren para la

auditoría financiera. Consecuentemente, un proceso de reclutamiento adecuado es esencial. Generalmente se requiere que los auditores de la fiscalización operativa cuenten con título universitario. La experiencia en trabajos de evaluación e investigación cualificada es una ventaja. Las cualidades personales tales como creatividad, receptividad, integridad, y las habilidades orales y escritas son vitales. También es necesario estar familiarizado con los métodos aplicados en ciencias sociales. Un buen conocimiento de la administración y su organización también ayuda a asegurar que estos auditores hagan sugerencias realistas y asequibles encaminadas a la consecución de mejoras en la gestión pública.

Es importante asegurar que se estimule el intercambio de conocimientos y aprendizaje en la organización. Contar con una dirección competente es también un aspecto esencial.

3.5. Factores clave del éxito

Estos factores son algunos de los considerados como clave para el buen desarrollo de una fiscalización operativa:

Implicación de la alta dirección

- Definir una visión clara de lo que se logrará y establecer los objetivos para la fiscalización operativa;
- Tener en cuenta que la fiscalización operativa es compleja, difiere de las auditorías financieras y de las fiscalizaciones de cumplimiento y su ejecución puede ser larga en el tiempo;
- Ser consciente de que podrían requerirse cambios en el estilo directivo y en la organización;
- Conseguir que la alta dirección esté activamente implicada y capacitada profesionalmente; y
- Sentirse libre para cuestionar los programas o servicios de deficiente funcionamiento, siempre y cuando ello esté respaldado por pruebas y argumentos sólidos, objetivos e imparciales.

Relaciones externas

- Obtener apoyo político y contar con un mandato legal;
- Asegurar que las autoridades gubernamentales comprendan las necesidades clave de la fiscalización operativa;
- Establecer relaciones con académicos, ONGs y otras partes interesadas;
- Establecer estrategias de comunicación con los medios, entes fiscalizados, ciudadanos y otras partes interesadas; y
- Elaborar informes interesantes, motivadores, bien fundamentados y enfocados al lector, que ofrezcan un valor añadido, promuevan la mejora del gasto y cuyos resultados sean ampliamente apreciados.

Aspectos institucionales

- Seleccionar adecuadamente al personal y contar con una dirección competente;
- Llevar a cabo el proceso de selección de personal que mejor se adapte a las necesidades de las tareas de la fiscalización operativa;
- Estimular el intercambio de conocimientos y el aprendizaje; y
- Desarrollar la capacitación interna metodológica, analítica y profesional.

4. Como Empezar

4.1. A pequeña escala, con un proyecto piloto y con temas específicos

Las fiscalizaciones operativas consumen tiempo, y más aún para los que nunca las han realizado. Con el fin de introducir la realización de fiscalizaciones operativas, es recomendable buscar algún resultado rápido en uno o dos trabajos de fiscalización que puedan ser de utilidad para las partes interesadas, para los cuales la ICEX cuente con cierta experiencia. Estas fiscalizaciones no deben ser muy complicadas, ni tener un alcance demasiado amplio; sin embargo deben aportar algún tipo de valor añadido.

La ICEX podría considerar la ejecución de una fiscalización operativa piloto. Esta podría llevarse a cabo al margen del programa de fiscalización de la ICEX, de manera que exista un "espacio seguro" en el que se puedan cometer errores y aprender lecciones.

Puede ser útil elegir un tema sencillo para la primera fiscalización operativa. Esta manera de proceder permite reconocer problemas similares en la administración pública, y utilizar las experiencias de un área para nuevas fiscalizaciones.

Algunos ejemplos de posibles temas para los trabajos iniciales de una fiscalización operativa pueden ser:

Analizar el cumplimiento, de los objetivos

- Gestión del tiempo y de los recursos: por ejemplo, la eficiencia de los procesos de organización y la relación coste beneficio.
- Sistemas de inspección y control: por ejemplo, si los sistemas se centran en los focos de riesgos, tales como la corrupción, en lugar de analizar el cumplimiento respecto a procedimientos de bajo nivel;
- Funciones y procesos estratégicos del abastecimiento público;
- Prestación de servicios;
- Medio ambiente, cambio climático y sostenibilidad;
- Productividad y capacidades;
- Eficiencias, y
- Seguridad personal y general.

4.2. Determinando los Recursos Necesarios

Recursos Financieros

El comienzo a esta escala permitiría a las ICEX con recursos limitados iniciar la práctica de fiscalizaciones operativas. Los costes relacionados con el desarrollo de las competencias necesarias deberían ser tenidos en cuenta. Los gastos del personal se calcularían de acuerdo a las metodologías contables ya establecidas (por ejemplo, los costes salariales más los costes fijos básicos, asignados como una parte del tiempo total por mes o año).

Para satisfacer las correctas prácticas presupuestarias, es importante que la función de fiscalización operativa tenga un centro de costes distinto de otras actividades de la ICEX, desde el principio, y que los presupuestos para las fiscalizaciones operativas individuales como los viajes y la contratación de consultores, se identifiquen por separado; lo mismo debe ocurrir con los gastos del personal.

Después de que la función de fiscalización operativa este mejor establecida, será necesario tener en cuenta en los costes el desarrollo de sistemas administrativos, tales como los que apoyan las políticas y procedimientos, los informes y la evaluación de la calidad. Sería posible utilizar información de aquellas ICEX que ya cuenten con las funciones de fiscalización operativa y tengan niveles y enfoques de costes similares.

Los costes adicionales que se requieran en recursos de personal, capacitación y materiales deben ser cuidadosamente calculados y discutidos con el poder legislativo. Puede ocurrir que el poder legislativo recomiende mejoras en el presupuesto de la ICEX a fin de reflejar la necesidad de un incremento de recursos.

Personal

Inicialmente se podría realizar una fiscalización operativa empleando entre 3 y 5 auditores a tiempo completo (aunque, después, el número de auditores necesitará crecer. Un objetivo ambicioso podría ser que el área responsable crezca hasta 15 empleados dentro de los 18 a 36 meses siguientes a su establecimiento.

Las primeras fiscalizaciones operativas pueden ser desarrolladas por personal que se encuentre trabajando en la auditoría financiera. Si bien es cierto que algunos de los elementos de la formación contable son muy relevantes para la fiscalización operativa, tales como la evaluación de las inversiones y las metodologías de costes, la operativa es una especialidad en sí misma, con sus particulares requerimientos y aptitudes. A su debido tiempo, la ICEX podría contratar a personas con una experiencia sólida en el trabajo analítico y/o con antecedentes en la investigación. Eventualmente, la función de fiscalización operativa podría ser realizada por personas con antecedentes académicos multidisciplinarios.

Por lo tanto, merece la pena reflexionar desde el inicio acerca de cómo puede obtener la ICEX nuevas y mayores competencias. Si se dispone de financiación, la ICEX

podría considerar contratar a una o dos personas con experiencia en evaluación, ciencias sociales o de consultoría de gestión. Alternativamente, un compromiso a corto plazo sería el que las ICEX adquiriesen tales aptitudes mediante la contratación de empresas consultoras.

Las Asociaciones con otras ICEX y Académicos

Las organizaciones de control deben ser prudentes respecto de los riesgos de dedicar recursos a esta nueva iniciativa, y en tales casos el apoyo de otras organizaciones puede ser, inicialmente, el mejor enfoque. Esto se debe a que otras ICEX tienen una amplia experiencia que puede contribuir al fortalecimiento de las aptitudes, incluida la introducción de fiscalizaciones operativas en las ICEX.

Otra potencial fuente de apoyo es la comunidad académica. Las instituciones académicas pueden tener mucha experiencia relevante, por ejemplo, evaluando las políticas públicas y llevando a cabo investigaciones en el ámbito social. Estas instituciones podrían estar dispuestas a trabajar en colaboración con la ICEX, posiblemente mediante la colaboración de personal académico.

4.3. Concienciando a las ICEX

Si se pretende que la fiscalización operativa se consolide en una ICEX, es importante crear conciencia, interés y entusiasmo. Uno de los mensajes clave a transmitir al personal es que el máximo responsable de la ICEX considere desarrollar la fiscalización operativa como una prioridad importante. Esto puede hacerse a través de los canales de comunicación interna más apropiados. Estos canales podrían incluir informes directos de la alta dirección. Es importante destacar que para introducir con éxito los beneficios de la fiscalización operativa, estas comunicaciones también deben ser apoyadas por acciones continuas, incluyendo las contenidas en esta guía.

4.4. No estableciendo sistemas y procedimientos detallados en la etapa inicial

Las ICEX no deberían llegar a la conclusión de que no pueden realizar la fiscalización operativa antes de contar con un sistema detallado para la planificación e implantación de esta modalidad. El trabajo de desarrollo de manuales de auditoría para la evaluación de la calidad puede llevarse a cabo en una etapa posterior, debido a que la carga de trabajo puede ser excesiva, y porque, de hecho es mucho más importante invertir los recursos iniciales en las pruebas previas. El enfocar las primeras fiscalizaciones operativas con una "mentalidad piloto" puede ser muy útil para que todas las partes involucradas entiendan qué hay que aprender, y que es lógico cometer errores.

5. Desarrollando la capacidad para una función de fiscalización operativa

La fiscalización operativa es una función de las ICEX que evoluciona constantemente, incluso para las que ya las han realizado durante muchos años. Una vez que las ICEX han comenzado sus fiscalizaciones operativas, es importante mantener el impulso

para poder valorar la totalidad de los beneficios. Esto supone el desarrollo progresivo de aptitudes clave en fiscalizaciones operativas durante un suficiente número de años para poder asegurar que el trabajo inicial continúe en el tiempo. Así, se deberá considerar tanto la forma en la que se adquirió el aprendizaje inicial, para mejorar el proceso posterior, como la forma en que esta función puede evolucionar. Estas consideraciones diferirán necesariamente entre las metas a corto, medio y largo plazo; sin embargo, independientemente de lo anterior, las claves para el éxito recaerán en ser realistas acerca de las expectativas.

A continuación se señala un breve resumen de los asuntos de mayor importancia que la ICEX podría considerar a fin de desarrollar sus aptitudes en esta materia.

5.1. Director Operativo

Un factor clave para el mantenimiento de la función de fiscalización operativa en la ICEX será el establecimiento del puesto de director operativo. con la responsabilidad de desarrollar y vigilar esa función. Entre sus tareas estaría la de gestionar las diversas cuestiones esbozadas en esta guía y garantizar que las áreas, tales como la selección de personal, la capacitación y el desarrollo de un marco de fiscalización operativa, sean adecuadamente abordadas y bien encauzadas.

Lo ideal sería que el papel del director operativo fuera respaldado por un miembro del máximo órgano fiscalizador de la ICEX que pueda actuar, tanto como administrador obligado a rendir cuentas de la función, como un “experto” que ayude a promover sus beneficios y que garantice que se va a disponer de los recursos necesarios para ayudar a lograr su éxito continuo.

5.2. Selección y formación del Personal

Es la calidad del personal que lleva a cabo las fiscalizaciones operativas lo que contribuirá en mayor medida al éxito de la función. Si bien, en un principio, las ICEX pueden requerir el empleo de auditores con experiencia en las funciones existentes de auditorías financieras y/o de cumplimiento, con el tiempo esta composición debería ser revisada. La fiscalización operativa abarca la totalidad de las entidades que integran el sector público y, en consecuencia, es importante que se vean reflejadas las aptitudes y competencias del personal. El personal con:

- i. títulos académicos en áreas tales como ciencias sociales; y
- ii. cualidades personales tales como integridad, creatividad, razonamiento, habilidades analíticas, y de comunicación oral y escrita.

Este es el personal ideal que debe reclutar las ICEX para la función de fiscalización operativa. Otra opción válida es seleccionar a técnicos con una gran experiencia dentro del sector público.

Esta selección debería complementarse con una formación inicial en esta materia y en

los procedimientos de la ICEX. Esta formación puede ser impartida a través de una combinación de modelos internos y externos. El desarrollar un proceso de formación interna equilibrada que cubra áreas metodológicas, analíticas y profesionales, ayudará a desarrollar un ambiente de aprendizaje sólido. Cuanto más sea desarrollada y promovida una cultura del aprendizaje dentro de la ICEX, mayor será el intercambio de conocimiento interno, lo que puede contribuir a mejorar, tanto las aptitudes y experiencia del personal, como la calidad global de las fiscalizaciones operativas realizadas.

Otro beneficio consiste en estimular el intercambio de conocimientos en la ICEX. Con el desarrollo de una nueva función la ICEX debería ser consciente de los beneficios a los que puede aspirar al ejercer todas las funciones de la misma beneficiándose del trabajo conjunto de todas ellas

Muchas de las técnicas aplicadas en las fiscalizaciones operativas provienen del ámbito académico, tales como la investigación social y económica. En consecuencia, el desarrollo de relaciones y la colaboración durante cierto tiempo con investigadores externos experimentados, puede tener como consecuencia el ofrecer un enfoque independiente adicional a los trabajos de fiscalización operativa.

5.3. Marco de Trabajo de la fiscalización operativa

Todo este proceso implica el desarrollo de un marco de trabajo apoyado por manuales, políticas y procesos de aseguramiento de la calidad. Este marco de trabajo debería ser desarrollado progresivamente a la vez que se realizan las fiscalizaciones. El marco de trabajo podría incluir, tanto el estudio de fiscalizaciones operativas ya realizadas, como de otras fuentes de información.

Manuales, políticas y procedimientos

El desarrollo e introducción de manuales, políticas, procedimientos y otras herramientas de apoyo jugará, a largo plazo, un papel importante en la consolidación e institucionalización de las fiscalizaciones operativas en la ICEX. Conforme la ICEX se vaya adaptando a la introducción de esta área de actividad y determine la forma de desarrollarla, debe plantearse la estandarización del enfoque y los métodos empleados mediante instrumentos tales como un manual de directrices de fiscalizaciones operativas.

Este tipo de documento, ya sea un manual, una directriz o una serie de directrices, que describa el marco de trabajo y, gráficamente, el proceso de una fiscalización operativa, desde su concepción hasta su ejecución, es utilizado asiduamente por aquellas ICEX más avanzadas en esta materia.

El Control de Calidad

Es necesario establecer un proceso de control de calidad (QC, por sus siglas en inglés), sobre la ejecución de cada fiscalización operativa para minimizar los riesgos

de error y dirigirla de manera consistente. Este procedimiento debe estar documentado e incluir, por ejemplo, las diversas fases en el proceso de fiscalización, las verificaciones que serán llevadas a cabo (tales como las revisiones “entre pares” del trabajo preliminar y la revisión de textos de los informes finales), y las reuniones de trabajo para el estudio de cuestiones que se hayan suscitado en la fiscalización por los equipos auditores, los directivos y el máximo órgano fiscalizador. En esencia, el proceso de control de calidad podría ser contemplado en una “lista de verificación” (*checklist*) que los directivos deben completar mientras gestionan una actuación.

Más aún, para desarrollar un marco de trabajo firme de fiscalización operativa, la ICEX debería tratar de implementar un proceso estructurado de evaluación de la calidad (QA, por sus siglas en inglés). Un proceso de evaluación de la calidad permite a las fiscalizaciones –a su conclusión– ser evaluadas independientemente sobre una base consistente respecto a criterios específicos. Llevar a cabo el proceso de control de calidad (QC), descrito anteriormente, sería uno de los pasos que el proceso de evaluación de la calidad (QA) revisaría y que la ICEX puede desarrollar con su propio criterio, basado en sus circunstancias particulares, con ejemplos de preguntas, tales como:

- **¿En qué medida el informe describe de manera clara el contexto financiero, administrativo y de gestión dentro del cual se lleva a cabo la revisión?**
- **¿En qué medida el informe ha sido bien estructurado y adecuadamente redactado?**
- **¿Incluye un resumen ejecutivo efectivo?**
- **¿Los gráficos y estadísticas fueron presentados y empleados apropiadamente?**
- **¿La justificación del enfoque del informe fue claramente establecida?**
- **¿La metodología de la fiscalización fue claramente establecida?**
- **¿Las conclusiones del informe y sus recomendaciones fueron imparciales, lógicas, consistentes y basadas en la evidencia citada?**
- **¿Hasta qué punto la fiscalización tuvo éxito en la consecución de sus objetivos y en el suministro de información útil para coadyuvar a mejorar los servicios públicos?**

Dado el papel fundamental que desempeñó el proceso de evaluación de la calidad (QA) en el desarrollo de la capacidad de fiscalización operativa, el máximo órgano fiscalizador de la ICEX debe participar en la elaboración de criterios y determinar claramente sus expectativas sobre lo que constituye una fiscalización operativa de alta calidad, eficiente y efectiva.

Quienes llevan a cabo la Evaluación de la Calidad (QA) de forma independiente, podrían ser altos mandos de la Unidad de fiscalización Operativa (sin participación en la realización de la misma), o figuras externas como académicos de alto nivel de universidades y/o escuelas de negocios/alta dirección. El empleo de la Evaluación de la Calidad externo ofrece una oportunidad a las ICEX para demostrar su sistema de

rendición de cuentas a las partes interesadas. Atendiendo las observaciones de la Evaluación de la Calidad, la ICEX puede dar a conocer internamente ejemplos sobre buenas prácticas que se derivan de sus informes, para beneficio de todos los auditores. Si se detectasen informes que necesiten mejoras, uno o varios miembros del máximo órgano fiscalizador podrían trabajar con el equipo en la identificación de las cuestiones surgidas y las oportunidades de mejora en capacitación, tutela y asesoramiento en áreas específicas.

Planificación

La fiscalización operativa debe integrarse progresivamente dentro de la estrategia global de la ICEX y, por lo tanto, debe reflejarse en su planificación (ej. planes anuales y estratégicos) y en la consiguiente asignación de recursos. Las diversas formas de fiscalizaciones realizadas por la ICEX deben buscar complementarse entre sí, de tal manera que la información total proporcionada por la ICEX contribuya a una comprensión integral de la actividad gubernamental.

Si la ICEX es capaz de seleccionar temas de fiscalización operativa, el desarrollo de un sistema para determinar una cartera equilibrada de las mismas ayudará a proporcionar una cobertura adecuada de la actividad gubernamental. Inicialmente, podría establecerse una política de dirección relativamente simple. Esta podría incluir un enfoque en particular, por ejemplo, en la economía, en tanto se desarrollan las competencias en eficiencia y eficacia; o bien la elección de temas de mayor relevancia como es, por ejemplo, la reducción de procedimientos burocráticos excesivos con el objetivo de mejorar la transparencia, la eficiencia y la eficacia de las entidades que integran el sector público.

La importancia de contar con un plan estratégico que consolide el programa se verá acrecentada en la medida en que el número de personas y fiscalizaciones planeadas también crezcan. Entre las consideraciones que pueden hacerse para determinar el programa se encuentran:

- Evaluación basada en riesgos.
- Debates con el legislativo e Identificación de temas clave.

La divulgación de los informes contribuye a la transparencia en la gestión del sector público y demuestra la forma en la que la fiscalización operativa puede contribuir a mejorar la administración pública y el buen gobierno. En consecuencia, es primordial contar con un procedimiento de comunicación de los resultados a los destinatarios clave, como son los legisladores, los entes fiscalizados y los medios de comunicación. Básicamente, se debería identificar quién debe recibir información (y en qué orden), así como qué información se suministra.

Las ICEX adoptan diversas formas para dar a conocer sus informes. Por ejemplo, algunas ICEX utilizan los medios de comunicación, haciendo uso de notas y conferencias de prensa; mientras que otras ICEX se basan en un enfoque más

discreto, si bien garantizando que el informe de fiscalización sea de fácil acceso al legislador, a los entes fiscalizados, a los medios de comunicación y al público en general.

Independientemente del método de comunicación, es importante considerar los mensajes específicos que deben ser comunicados, así como el lenguaje y estilo apropiados. Se debería prestar atención a los asuntos estratégicos relacionados con el sector público que merezcan ser mencionados o aquellos que mencionen buenas prácticas, en lugar de los que señalen simples deficiencias en su actividad. También deben tenerse en cuenta los detalles específicos de la información a publicar.

Por ejemplo, en algunos casos puede ser necesario asegurar la confidencialidad, como ocurre en las situaciones donde la divulgación de información esté prohibida por la legislación para asuntos de seguridad nacional.

Diferencias en las Funciones de fiscalización

Una ventaja de introducir las fiscalizaciones operativas es el disponer de un nuevo enfoque para el examen de los distintos aspectos del sector público. Sin embargo, comporta el riesgo de que la nueva perspectiva de fiscalización no sea siempre congruente con los hallazgos o conclusiones de las fiscalizaciones de cumplimiento o de las auditorías financieras. Por ende, es importante que la ICEX comunique a los entes fiscalizados las diferencias entre los objetivos de estas funciones y el por qué éstos pueden diferir.

En función del mandato de la ICEX, ésta puede optar por adoptar una posición desde, en un extremo, subrayar las diferencias entre las distintas modalidades de fiscalización y presentar las conclusiones aunque no sean necesariamente congruentes hasta, en el otro extremo, fomentar el trabajo en equipo para evitar que las entidades fiscalizadas reciban mensajes diferentes y que la ICEX publique información inconsistente.

5.4. Seguimiento del cumplimiento de las recomendaciones de la fiscalización operativa

Tras la publicación del informe de fiscalización operativa y de las deliberaciones llevadas a cabo por el legislativo, el ente fiscalizado puede ser requerido para responder a la ICEX o al legislativo sobre el cumplimiento de las recomendaciones surgidas de la fiscalización operativa.

Cuando se considere que las observaciones y/o recomendaciones de una Auditoría operativa merezcan una revisión más amplia, puede ser apropiado que la ICEX lleve a cabo un seguimiento sobre el informe. En consecuencia, la ICEX debe tener establecido un sistema que recoja las observaciones de fiscalización y/o sus recomendaciones, así como las acciones llevadas a cabo por el ente fiscalizado en relación con ellos. Posteriormente, después de que haya transcurrido un periodo de

tiempo razonable, la ICEX podrá llevar a cabo una evaluación más en detalle del progreso del ente fiscalizado en relación con las observaciones y la ejecución de las recomendaciones, informando al respecto a través de una fiscalización de cumplimiento.

El seguimiento es también importante a fin de evaluar los beneficios que surjan de los trabajos de una fiscalización operativa. Ayudará a evaluar la eficacia de la misma en términos de mejora de los servicios públicos.

ISSAI-ES 4000 DIRECTRICES PARA LA FISCALIZACIÓN DE CUMPLIMIENTO

1 Introducción

1. La fiscalización de cumplimiento se refiere a la función atribuida a las Instituciones Públicas de Control Externo de España (ICEX) de controlar que las actividades de las entidades públicas se adecuen a las leyes, los reglamentos y las normas que las regulan. Esta función requiere informar del grado en que la entidad auditada debe rendir cuentas de sus acciones y ejercer una buena gestión pública; en particular, puede abarcar el análisis del nivel de observancia, por parte de la entidad auditada, de las reglas, las leyes y reglamentos, las resoluciones presupuestarias, las políticas, los códigos establecidos o las estipulaciones acordadas (por ejemplo, en un contrato o en un convenio de financiación). Las tareas relativas a la fiscalización de cumplimiento realizadas por las ICEX pueden abarcar una extensa gama de materias.
2. El objetivo, alcance y naturaleza de una fiscalización de cumplimiento depende de varios factores, entre los cuales figuran las competencias y el cometido constitucional de la ICEX, así como las leyes y reglamentos aplicables a la entidad auditada. En general, el objetivo de este tipo de fiscalización consiste en permitir a la ICEX informar a los organismos competentes del cumplimiento por la entidad auditada de un conjunto de disposiciones aplicables. Estas pueden derivarse de marcos normativos, de información financiera, leyes, reglamentos, decisiones parlamentarias, estipulaciones de contratos o convenios, o puede tratarse de otros criterios considerados apropiados por el auditor.
3. Las Directrices para la fiscalización de cumplimiento representan el cuarto nivel (directrices de auditoría) del Marco de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), del que los principios fundamentales constituyen el nivel 1, los códigos para el funcionamiento de las ICEX el segundo nivel y los principios fundamentales de auditoría el tercero (incluidas las Normas de auditoría de la INTOSAI).
4. En el caso de las fiscalizaciones de cumplimiento llevadas a cabo conjuntamente con una auditoría de estados financieros, las directrices para la auditoría de cumplimiento complementan las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI (ISSAI 1000 – 2999).
5. En función de la estructura del Sector Público y de las competencias atribuidas a cada ICEX, las directrices para la auditoría de cumplimiento abarcan todos los niveles de la administración (central, autonómico y local) y pueden aplicarse asimismo a las auditorías de entidades privadas que participen en la gestión de bienes o servicios públicos (por ejemplo, mediante acuerdos de asociación, contratos o como beneficiarios de ayudas o subvenciones públicas).
6. Las directrices para la auditoría de cumplimiento han sido redactadas desde dos perspectivas principalmente:
 - ISSAI 4100 trata de las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros (por ejemplo, como un tipo de auditoría autónomo o perteneciente a la auditoría operativa o de gestión).

- ISSAI 4200 trata de las auditorías de cumplimiento en combinación con una auditoría de estados financieros.

Las dos ISSAI han sido redactadas como documentos coherentes e independientes, siendo gran parte de los aspectos relativos a la planificación y ejecución de una auditoría de cumplimiento muy similares o incluso idénticos. Sin embargo, cuando ha sido necesario efectuar una diferenciación, las directrices se han ajustado para responder a sus finalidades respectivas.

2 Ámbito de aplicación de las directrices

7. Las Directrices para la fiscalización de cumplimiento han sido concebidas para ayudar a las ICEX a aplicar las Normas de fiscalización de la INTOSAI, en particular en su trabajo para la elaboración de informes de cumplimiento, si bien no abarcan las particularidades de la función jurisdiccional llevada a cabo por el Tribunal de Cuentas.

3 Diversidad de sistemas de organización y elaboración de informes de las fiscalizaciones de cumplimiento

8. Las ICEX organizan la auditoría de cumplimiento según el modo que consideren más eficiente teniendo en cuenta sus competencias y su cometido constitucional. En la práctica, ello da lugar a una gran diversidad en el modo de organizar y elaborar los informes en una auditoría de cumplimiento, la cual puede llevarse a cabo como parte de la fiscalización de estados financieros o como parte de una fiscalización operativa, o bien como una fiscalización separada (por ejemplo, a petición del poder legislativo o de otros organismos a los que las ICEX deben informar, así como por iniciativa de la propia ICEX).
9. Además, a algunas ICEX se les puede conferir, por las competencias que tengan atribuidas, o de otro modo, tareas y obligaciones específicas de fiscalización de cumplimiento. Algunas de estas tareas pueden consistir en:
 - a) La función jurisdiccional de las ICEX pertenecientes a la categoría de Tribunal de Cuentas o la colaboración en su realización.
 - b) Las actividades vinculadas al indicio de la existencia de fraude y corrupción.
 - c) La investigación de presuntos actos ilícitos o de otras infracciones a efectos de adoptar decisiones de sanción a particulares o de notificación de los hechos a los órganos policiales y judiciales.
 - d) La evaluación de la veracidad y exhaustividad de la información presentada por los miembros de un gobierno al parlamento.
10. Los informes de fiscalización de cumplimiento pueden adoptar distintos formatos, como por ejemplo:
 - a) Informes breves o extensos en función de las necesidades de los destinatarios.

- b) Opiniones respecto del cumplimiento, que pueden formar parte del informe del auditor sobre los estados financieros, o tratarse de un informe separado.
 - c) Opiniones en las que se declara que las actividades u operaciones que los auditores del Sector Público han observado en la ejecución de otros trabajos de auditoría se llevaron a cabo conforme a las normas.
 - d) Informes sobre actos de incumplimiento específicos.
 - e) Informes en los que se comunica que los auditores no han observado, durante la fiscalización, actos de incumplimiento.
11. Estas distintas posibilidades se tratan en las Directrices para la auditoría de cumplimiento, acompañadas de ejemplos de informes cuando proceda.

4 Relación con otras normas de auditoría

12. Las Directrices para la auditoría de cumplimiento se basan en los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI y en las normas adoptadas por otros organismos con capacidad normativa que han suscrito un acuerdo de cooperación con la INTOSAI, como la IFAC y el Instituto de Auditores Internos (IIA).
13. El marco internacional sobre encargos de certificación, adoptado por el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Fiabilidad de la IFAC, se refiere a los encargos en los que un profesional formula una conclusión sobre resultado de la evaluación o medición de una materia controlada a partir de criterios adecuados con el fin de mejorar el nivel de confianza de los destinatarios del informe, que no sean la parte responsable. En este marco, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son aplicables a los encargos de auditoría de los estados financieros (información financiera histórica), mientras que la Norma internacional sobre encargos de certificación -International Standard on Assurance Engagement (ISAE)- se aplica a la información acerca de materias controladas distintas de los estados financieros.
14. Las ICEX efectúan fiscalizaciones de cumplimiento en virtud del mandato y el cometido que tengan atribuidos en su sistema constitucional. Su papel es importante al fomentar la rendición de cuentas en el Sector Público y al contribuir a una mejor gestión en dicho sector. Las NIA y la ISAE son aplicables al trabajo llevado a cabo por los auditores del Sector Público, aunque el alcance de las fiscalizaciones de cumplimiento y de las correspondientes obligaciones de elaboración de informes es a menudo más amplio que el contemplado por dichas normas.
15. Las normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna emitidas por el Instituto de Auditores Internos (IIA) definen la auditoría interna como una actividad de garantía y asesoría independiente y objetiva concebida para añadir valor a las operaciones de una organización y contribuir a su mejora. La actividad de auditoría interna debe evaluar las exposiciones al riesgo, así como la idoneidad y eficacia de los controles, incluyendo la gestión, operaciones y sistemas de información de la organización, en particular, el cumplimiento de leyes, reglamentos, estipulaciones y condiciones contractuales. Aunque las actividades de auditoría de cumplimiento de una ICEX pueda apoyarse en el trabajo de auditores internos, la ICEX también puede analizar en qué medida dichos auditores han ajustado su actuación a las normas del IIA.