

INTOSAI



## *Directrices para las auditorías de cumplimiento*

*realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros*

# INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

---

## PSC-SECRETARIAT

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

# INTOSAI



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

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

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

## **Prefacio**

El conjunto de directrices para la auditoría de cumplimiento está compuesto por los elementos siguientes:

- ISSAI 4000: Introducción general a las Directrices para la auditoría de cumplimiento
- ISSAI 4100: Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros. Dicho trabajo puede llevarse a cabo como parte de una auditoría de rendimiento o separadamente como otro tipo de auditoría.
- ISSAI 4200: Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros

# Índice

<b>1</b>	<b>Introducción</b>	<b>6</b>
<b>2</b>	<b>Alcance de las directrices</b>	<b>9</b>
2.1	Alcance y naturaleza de la auditoría de cumplimiento	9
2.2	Fiabilidad razonable y fiabilidad limitada	10
2.3	Información directa e información basada en afirmaciones	11
<b>3</b>	<b>Objetivos perseguidos</b>	<b>13</b>
<b>4</b>	<b>Definiciones</b>	<b>17</b>
<b>5</b>	<b>Consideraciones iniciales</b>	<b>17</b>
5.1	Consideraciones deontológicas	17
5.2	Control de calidad	17
<b>6</b>	<b>Planificación y concepción de una auditoría de cumplimiento</b>	<b>17</b>
6.1	Identificación de las partes intervinientes / Fundamento jurídico	17
6.2	Materia controlada e información acerca de la materia controlada	17
6.3	Criterios	17
6.4	Comprensión de la entidad auditada y su entorno	21
6.5	Estrategia y programa de auditoría	21
6.6	Comprensión del control interno de la entidad auditada	23
6.7	Materialidad	21
6.8	Análisis de riesgos	21
6.8.1	Consideraciones relativas al fraude en el análisis de riesgos	21
6.8.2	Consideraciones sobre relaciones entre entidades públicas en el análisis de riesgos	21
6.9	Procedimientos de planificación de auditoría	27
<b>7</b>	<b>Ejecución de una auditoría de cumplimiento y obtención de evidencia</b>	<b>28</b>
7.1	Obtención y valoración de la evidencia	28
7.1.1	Observación	219
7.1.2	Inspección	219
7.1.3	Indagación	219
7.1.4	Confirmación	30
7.1.5	Repetición	30
7.1.6	Procedimientos analíticos	31
7.2	Documentación	31
7.3	Comunicaciones	32
7.4	Consideraciones sobre la denuncia de presuntos actos ilícitos	34
<b>8</b>	<b>Valoración de evidencia y formación de conclusiones</b>	<b>36</b>

8.1	Consideraciones generales sobre valoración de evidencia y formación de conclusiones	36
8.2	Manifestaciones escritas de los funcionarios responsables	37
8.3	Hechos posteriores	37
9	<i>Elaboración de los informes</i>	37
9.1	Formato y contenido de los informes de auditorías de cumplimiento	39
9.1.1	Informes de auditorías de cumplimiento	37
9.1.2	Informes especiales sobre una auditoría de cumplimiento (informes extensos)	44
9.2	Procesos de seguimiento	37
10	<i>Orientación suplementaria para los auditores del sector público que actúan como tribunal de cuentas</i>	48
10.1	Realización de auditorías en un tribunal de cuentas	48
10.2	Comunicación y ejecución de disposiciones legales	49
10.3	Procesos en distintos tipos de tribunal de cuentas	49
	<i>Apéndice 1 - Ejemplos de materia controlada, información acerca de la materia controlada y de criterios en una auditoría de cumplimiento</i>	51
	<i>Apéndice 2 – Ejemplos de fuentes utilizables para conocer la entidad auditada y determinar de los criterios adecuados</i>	57
	<i>Apéndice 3 – Ejemplos de factores ligados al análisis de riesgos en una auditoría de cumplimiento</i>	59
	<i>Apéndice 4 - Ejemplos de factores de riesgo para una materia controlada en concreto</i>	62
	<i>Apéndice 5 - Ejemplos de procedimientos de selección de materias controladas en una auditoría de cumplimiento</i>	64
	<i>Apéndice 6 – Ejemplos de desviación del cumplimiento</i>	67
	<i>Apéndice 7 - Ejemplo de informe “breve” en una auditoría de cumplimiento</i>	69
	<i>Apéndice 8 - Ejemplo de conclusión con reservas en una auditoría de cumplimiento</i>	71
	<i>Apéndice 9 - Ejemplo de conclusión adversa en una auditoría de cumplimiento</i>	72
	<i>Apéndice 10 - Ejemplo de abstención de opinión en una auditoría de cumplimiento</i>	73
	<i>Apéndice 11 - Ejemplo de párrafo de énfasis y de párrafo sobre otros asuntos</i>	75
	<i>Apéndice 12 - Ejemplo de informe de revisión del cumplimiento de fiabilidad limitada</i>	76

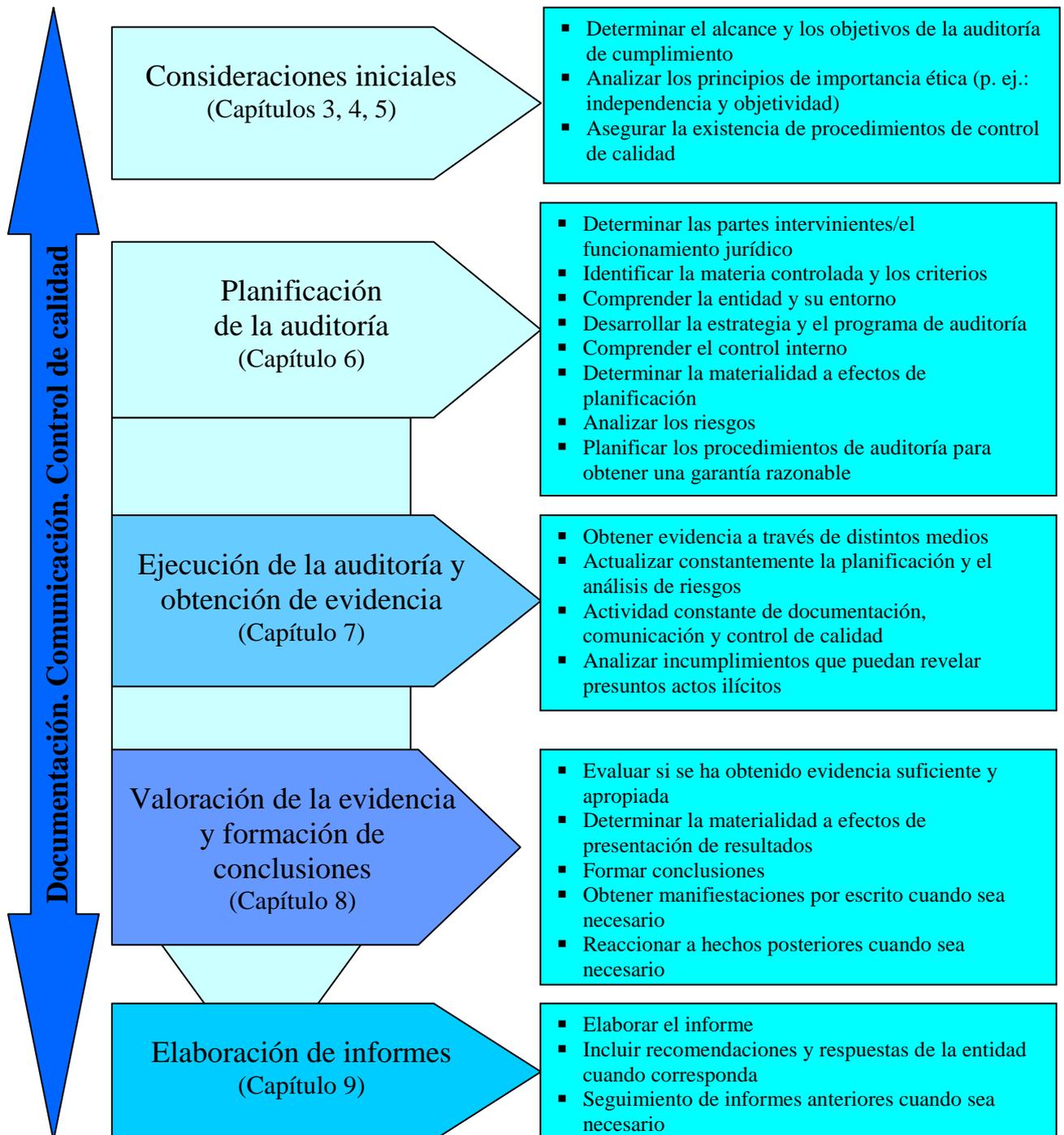
# 1 Introducción

1. El concepto de auditoría de cumplimiento queda englobado en la descripción de cuál debe ser el objetivo de una fiscalización del sector público que recoge la Declaración de Lima de la INTOSAI: “La institución del control es inmanente a la economía financiera pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro”.
2. La auditoría de cumplimiento analiza en qué medida la entidad auditada observa las reglas, las leyes y los reglamentos, las políticas, los códigos establecidos o las estipulaciones acordadas por ejemplo en un contrato o en un convenio de financiación. El concepto de auditoría de cumplimiento fue introducido en los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI (ISSAI 100, párrafos 38 y 39) y se describe con más detalle en la ISSAI 4000 – Introducción a las Directrices para la auditoría de cumplimiento.
3. En el sector público, los conceptos de transparencia, rendición de cuentas, administración de recursos ajenos y buena gobernanza constituyen principios básicos e importantes. Las leyes y los reglamentos pueden determinar las actividades que las entidades públicas han de desempeñar en beneficio de los ciudadanos, los límites o restricciones a dichas actividades, los objetivos generales perseguidos y las garantías de protección de los derechos de los particulares. Además, las entidades públicas han de gestionar adecuadamente los fondos públicos que tienen encomendados, por lo que tanto ellas como sus agentes están obligados a mantener la transparencia en sus actuaciones, rendir cuentas a los ciudadanos de los fondos que se les encomiendan y administrarlos con la debida diligencia.
4. La exigencia de supervisar que las actividades de las entidades públicas se adecúen a las normas que las regulan y la exigencia de supervisar que resulten protegidos los derechos de los particulares constituyen importantes elementos de la función de control del sector público. Por medio de la fiscalización del sector público en general, y de la auditoría de cumplimiento en particular, los auditores del sector público contribuyen a garantizar que los principios fundamentales expuestos son respetados y se llevan a la práctica. En el contexto de la auditoría de cumplimiento, esta función implica determinar si la información acerca de la materia controlada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con los criterios aplicables, como las leyes, los reglamentos y las directrices reguladoras, los contratos y convenios celebrados, etc. El resultado de la auditoría se comunicará a la entidad auditada y al poder legislativo y, normalmente a la ciudadanía en general, con la finalidad de promover la transparencia y la rendición de cuentas en el sector público.

5. Las presentes directrices abarcan aspectos de la auditoría de cumplimiento en el sector público que, en muchos países, están sujetos a mandatos y objetivos muy diversos. En una democracia, la rendición de cuentas a los ciudadanos, y en especial a sus representantes elegidos, constituye un aspecto primordial de la gestión de una entidad pública así como un elemento esencial de la buena gobernanza pública. Las entidades públicas por lo general se crean por ley y su funcionamiento se rige por un conjunto de normas derivadas de disposiciones de carácter legal. La dirección o gerencia de las entidades públicas ha de rendir cuentas de su actuación de conformidad con lo establecido en las leyes y los reglamentos aplicables y otras normas aplicables. Dado que todas estas disposiciones constituyen los medios fundamentales que emplea el legislador para controlar la recaudación y el gasto de fondos por parte del sector público, la auditoría del cumplimiento de las normas suele formar parte, y parte importante, del mandato de auditoría fijado para la mayoría de las entidades públicas. Debido a la multiplicidad de normas, sus exigencias pueden entrar en conflicto y ser objeto de interpretaciones divergentes. Asimismo es posible que las normas de menor rango legislativo no se adecúen a las instrucciones o los límites prescritos por la ley, por lo que el control del cumplimiento en el sector público requiere un ejercicio considerable de juicio profesional y reviste especial importancia.
  
6. Las presentes directrices (ISSAI 4100 para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros) tratan la auditoría de cumplimiento como un tipo de auditoría autónomo o perteneciente a la auditoría de rendimiento (también denominada de gestión u operativa), pero no como una parte de la auditoría de estados financieros, se basan en los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI (denominados en el texto ISSAI 100 – ISSAI 400 y previamente “Normas de auditoría de la INTOSAI”) y han sido concebidas para ayudar a los auditores del sector público y a las EFS a aplicar dichos principios.

7. El proceso seguido generalmente en la ejecución de auditorías de cumplimiento se recoge en el diagrama que figura a continuación y se describe en los párrafos siguientes de las presentes directrices.

### Proceso de la auditoría de cumplimiento



## 2 Alcance de las directrices

### 2.1 Alcance y naturaleza de las auditorías de cumplimiento

8. Por regla general, el mandato de la EFS establecerá si ésta tiene atribuida o no la realización de auditorías de cumplimiento. En el caso de que así sea, será la propia EFS la que determine normalmente el alcance y la naturaleza del trabajo que habrá de acometerse y el enfoque de auditoría apropiado. En algunos casos, un órgano legislativo, como el Parlamento, puede solicitar a la EFS que lleve a cabo un determinado tipo de auditoría y esa solicitud podrá aceptarse siempre que no comprometa la independencia del auditor (ISSAI 200, 2.2.16). Ahora bien, la decisión de cuáles serán el enfoque y la metodología de auditoría apropiados debe corresponder a la EFS.
9. La materia controlada en las auditorías de cumplimiento puede ser muy variado y diferir sustancialmente de una auditoría u otra, pudiendo ser muy general o muy específico. En la sección 6.2 se ofrece más orientación sobre cuál puede ser la materia controlada en una auditoría de cumplimiento.
10. Los Principios fundamentales de auditoría explican que la auditoría de cumplimiento es importante porque los organismos, programas y actividades de naturaleza pública son fruto generalmente de determinadas leyes y reglamentos. Las instancias decisorias necesitan saber si se han observado las leyes y los reglamentos aplicables, si están consiguiendo los resultados esperados y, en caso de que no fuera así, las correcciones requeridas (ISSAI 300, 3.4.2). Las leyes, los reglamentos y otras disposiciones que debe observar la entidad auditada pueden influir considerablemente en los objetivos concretos de la auditoría y en la decisión de si llevarla a cabo separadamente o no de una auditoría de rendimiento o una auditoría de estados financieros. Los auditores del sector público por lo tanto planificarán y ejecutarán su trabajo con el alcance y la naturaleza necesarios para permitirles presentar un informe constructivo a los interesados.
11. En algunos casos, el objeto y el alcance de una auditoría de cumplimiento pueden estar determinados por el mandato de auditoría, mientras que, en otros casos, pueden derivarse del juicio profesional del auditor del sector público, en el que pueden influir, entre otros, los factores siguientes:
  - a) Las obligaciones contenidas en el mandato de auditoría o las leyes y los reglamentos pertinentes, tales como la legislación presupuestaria o la normativa sobre contratos públicos.
  - b) Los anteriores actos de incumplimiento de la entidad, como pueden ser las desviaciones que se hayan identificado en auditorías previas.
  - c) Las constataciones y recomendaciones resultantes de auditorías llevadas a cabo por auditores ajenos a la EFS.
  - d) Un análisis de riesgos practicado en conexión con auditorías financieras o de rendimiento que indique ámbitos concretos en donde existe riesgo de

incumplimiento (por ejemplo, en sectores enteros como el de la contratación pública, o en grandes ámbitos temáticos de sectores específicos como recaudación de ingresos, defensa, prestaciones sociales, etc.).

- e) El interés público o las expectativas de los ciudadanos (por ejemplo, sospecha de fraude, mala gestión o actos de incumplimiento identificados por los medios de comunicación, etc.).
  - f) Ámbitos concretos que centran la atención legislativa (por ejemplo, problemas medioambientales y observancia de convenios internacionales en materia de medio ambiente).
  - g) Peticiones formuladas por órganos legislativos, organismos de financiación u organizaciones donantes (por ejemplo, cumplimiento de las disposiciones contenidas en convenios de financiación).
  - h) El suministro de fondos considerables a la entidad por parte de organizaciones donantes cuya continuidad depende del cumplimiento de las estipulaciones de un contrato o de un convenio.
12. En los casos en que el alcance y la naturaleza de la auditoría de cumplimiento no provengan directamente del mandato de auditoría o de la legislación aplicable, sino que se basen en el juicio profesional del auditor del sector público, puede ser útil informar por escrito a la entidad auditada sobre cuáles van a ser el alcance y la naturaleza de la auditoría. Ello puede ayudar a clarificar la comprensión del cometido y de las obligaciones de las distintas partes intervinientes, incluido la materia controlada y cualquier limitación concreta, la información que debe facilitarse, el tipo de informe que debe presentarse y sus destinatarios, los plazos, etc.
13. Las referencias a la “auditoría de cumplimiento” contenidas en este documento han de entenderse en el contexto del trabajo efectuado por la EFS y del que ésta es responsable.
14. En los textos siguientes puede encontrarse más orientación sobre la exigencia de informar a la entidad acerca del alcance y de la naturaleza de la auditoría:
- ISSAI 1210 y 1300
  - Directrices de aplicación de las normas de auditoría de rendimiento de la INTOSAI, sección 2.3 – Es preciso informar adecuadamente a las entidades en cuestión
  - Norma internacional sobre encargos para atestiguar, (ISAE) 3000, de la IFAC.

## **2.2 Fiabilidad razonable y fiabilidad limitada**

15. Los Principios fundamentales de auditoría declaran en relación con el cumplimiento que la auditoría debe concebirse de modo tal que ofrezca garantías razonables de detección de errores, irregularidades y actos ilícitos que puedan afectar significativamente a los objetivos de la auditoría (ISSAI 300, 3.4.1).

16. En la mayor parte de los tipos de encargo hay dos niveles de fiabilidad: razonable (positiva) y limitada (negativa). La primera presupone un nivel de seguridad elevado, pero no completo. Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría (véase la sección “Análisis de riesgos”), no se pueden obtener de ella garantías al cien por cien. Por lo general, las auditorías de fiabilidad razonable están concebidas para abocar a una conclusión expresada de forma positiva como “en nuestra opinión, la materia controlada resulta/ no resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con los criterios declarados...”. Los trabajos de fiabilidad limitada no se consideran una auditoría, sino más bien un encargo de revisión que proporciona menores garantías y están concebidos para abocar a una conclusión expresada de forma negativa como “nada de lo observado nos hace pensar que la materia controlada en la revisión no resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con los criterios...”
17. Tanto las auditorías de fiabilidad razonable como las revisiones de fiabilidad limitada obligan a entender la materia controlada y a obtener evidencia suficiente y apropiada para fundamentar la conclusión del auditor del sector público. Las auditorías de fiabilidad razonable comprenden el análisis de riesgos, la aplicación de procedimientos para hacer frente a los riesgos analizados y una valoración de la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida, mientras que en las revisiones de fiabilidad limitada, los procedimientos suelen estar limitados a estudios y otras actuaciones de carácter analítico. Los auditores del sector público emplearán su juicio profesional para establecer la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos aplicados tanto en las auditorías de fiabilidad razonable como en las revisiones de fiabilidad limitada. Estas últimas pueden ser apropiadas cuando la materia controlada sea común a varias entidades y, posiblemente, más compleja que si afecta a una sola entidad.
18. Las presentes directrices se aplican a los trabajos de auditoría destinados a obtener evidencia suficiente y apropiada para fundamentar las constataciones. La conclusión puede expresarse mediante una declaración de fiabilidad formalizada, o bien más detallada.

### **2.3 Información directa e información basada en afirmaciones**

19. En algunos casos, la dirección de la entidad auditada puede formular afirmaciones expresas o presentar una declaración de cumplimiento. En otros casos, las afirmaciones pueden ser implícitas.
20. Por ejemplo, en las auditorías de cumplimiento realizadas separada o conjuntamente con una auditoría de rendimiento, las afirmaciones podrían revestir la forma de una declaración de cumplimiento con leyes y reglamentos, una declaración de cumplimiento con las estipulaciones de un contrato, o una declaración acerca de la eficacia de un determinado proceso o sistema. Un caso de afirmación implícita puede consistir en que los indicadores clave de rendimiento sometidos al escrutinio del auditor se presenten o con la premisa implícita de que no se ha producido un incumplimiento no declarado respecto de los niveles de rendimiento fijados en dichos indicadores.

21. En muchas fiscalizaciones, la entidad auditada no transmite a los destinatarios afirmaciones ni declaraciones de cumplimiento específicas, sino que la información acerca de la materia controlada está contenida en el informe del auditor, ya sea en forma de datos o de una declaración formulada en la conclusión. Se habla entonces de auditorías de información directa. Las constataciones se presentan de forma idónea a los interesados como la entidad auditada y el poder legislativo. Los informes suelen ser objeto de difusión pública.
22. La modalidad seguida para presentar la información puede variar en función del juicio profesional del auditor acerca de la manera más eficaz de comunicar con los destinatarios previstos. Los informes pueden ser extensos o breves. En la sección “Elaboración de los informes” se ofrece más orientación al respecto.
23. Las presentes directrices han sido elaboradas atendiendo a las auditorías de información directa, pero pueden aplicarse en caso necesario a la información basada en afirmaciones.

### 3 Objetivos perseguidos

24. Los objetivos particulares de una auditoría de cumplimiento deben ajustarse a las circunstancias, a la materia controlada y a los criterios existentes. Por lo general, los objetivos de los auditores del sector público al llevar a cabo una auditoría de cumplimiento son los siguientes:
  - a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para llegar a una conclusión sobre si la información acerca de la materia controlada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con un conjunto determinado de criterios.
  - b) Informar de las constataciones y conclusiones al poder legislativo y a otros organismos en su caso.
  
25. Para las EFS pertenecientes a la categoría de tribunal de cuentas, el objetivo es asimismo comunicar las desviaciones de cumplimiento a los organismos competentes o iniciar el proceso conducente a la emisión de un fallo formal sobre aspectos relacionados con la función jurisdiccional del tribunal, como la identificación de la autoridad o del agente responsables y la determinación de posibles infracciones.

## 4 Definiciones

26. A los efectos de las presentes directrices, los términos que se exponen a continuación tendrán el significado siguiente:

1. **Afirmación** – una manifestación, expresa o implícita, englobada en las actividades, las operaciones financieras y la información correspondientes a la entidad auditada, que el auditor utiliza cuando tiene en cuenta posibles tipos distintos de desviación. En el contexto de la auditoría de cumplimiento, una afirmación de cumplimiento significa que la entidad y los funcionarios responsables de la misma, están actuando con arreglo a las normas aplicables (y en las auditorías de reputación, con las expectativas de los ciudadanos). Las afirmaciones pueden estar englobadas en la información acerca de la materia controlada presentada por la entidad auditada o estar expuestas explícitamente en una carta de manifestaciones escrita por la dirección.
2. **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. Estos elementos, conocidos colectivamente en inglés como “legislative authorities”, o simplemente “authorities”, no deben confundirse con “authorities” en el sentido de organismos o personas que tienen atribuido el ejercicio de la autoridad o potestad pública como órganos policiales y judiciales o autoridades reguladoras. Cuando se quiera hacer alusión a estos organismos o personas, se utilizarán los términos “órganos policiales y judiciales”, “autoridades reguladoras”.
3. **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 garantías 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 auditoría de la INTOSAI, hay dos conceptos que revisten especial interés:

- a) **Regularidad** – las actividades, las operaciones y la información correspondientes a 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 EFS, 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.

Cuando una EFS recibe el mandato de auditar la reputación, los criterios a veces no están claramente definidos desde el principio. La cuestión de los criterios adecuados se aborda con más detalle en las secciones siguientes de este documento. Cuando el mandato requiere la realización de una auditoría de reputación, los principios expuestos en las presentes directrices pueden aplicarse cuando las circunstancias lo requieran. El formato y el contenido de los informes de reputación podrán variar en función del mandato de la EFS y de las circunstancias concretas.

4. **Desviación del cumplimiento** – la entidad auditada no ha observado:
  - a) Las normas – en el caso de la auditoría de regularidad;
  - b) Los principios generales de buena gestión financiera del sector público y de conducta de los funcionarios públicos – en el caso de la auditoría de reputación.
5. **Conclusión** – El informe del auditor contiene normalmente una conclusión fundada en el trabajo de auditoría desempeñado. Cuando la auditoría de cumplimiento se lleva a cabo conjuntamente con una auditoría de estados financieros, la conclusión puede revestir la forma de opinión (véase la sección “Opinión”), o también concebirse como una respuesta más detallada a preguntas de auditoría específicas.
6. **Poder legislativo** – El órgano que elabora las leyes en un país, por ejemplo el Parlamento. En el contexto de la auditoría de cumplimiento, el poder legislativo puede abarcar también otros organismos públicos con atribuciones para establecer leyes o dictar resoluciones en materia presupuestaria.
7. **Opinión** – El informe del auditor sobre los estados financieros puede contener una opinión claramente expresada por escrito respecto del cumplimiento además de la opinión sobre los estados financieros. El auditor puede emitir una opinión sin reservas cuando llega a la conclusión de que, en todos los aspectos significativos, las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros resultan conformes con las normas aplicables.
8. **Partes interesadas** – personas, grupos, organizaciones u otros tipos de entidades que tienen un interés en las actividades y operaciones del sector público, en la financiación de entidades públicas y en la consecución efectiva de resultados por los programas financiados con fondos públicos.

## 5 Consideraciones iniciales

### 5.1 Consideraciones deontológicas

27. Los Principios fundamentales de auditoría consagran los principios de carácter ético que han de tomarse en consideración antes de proceder a la auditoría (ISSAI 200, 2.2.1). Estos principios son los siguientes:
- Independencia, incluida la neutralidad política, de las EFS y de los auditores.
  - Evitación de conflictos de intereses de los auditores con la entidad auditada.
  - Las EFS y los auditores deben poseer la competencia profesional exigida.
  - Los auditores y las EFS deben emplear la debida diligencia y el máximo interés para adecuar su actuación a los Principios fundamentales de auditoría.
28. Si, por la razón que fuere, la EFS o el auditor no pudiera cumplir los Principios fundamentales de auditoría de carácter ético, se tomarán las medidas necesarias para eliminar los factores que pudieran comprometer dicho cumplimiento antes de comenzar la auditoría. Estas medidas consistirán, por ejemplo, en la reasignación del personal adscrito a la auditoría, una formación complementaria o la participación de expertos.
29. En los siguientes textos podrá encontrarse más orientación al respecto:
- Código de Ética de la INTOSAI
  - Directrices de aplicación de las normas de auditoría del rendimiento de la INTOSAI, párrafos 2.2 y 2.3
  - ISAE 3000 de la IFAC.

### 5.2 Control de calidad

30. Al igual que sucede en otros tipos de auditoría, es importante en las auditorías de cumplimiento que la EFS cuente con procesos y procedimientos que garanticen la calidad del trabajo efectuado, que los auditores del sector público encargados de llevar a cabo dichas auditorías colectivamente posean la competencia y cualificaciones exigidas y que el trabajo del equipo se desarrolle bajo una dirección adecuada y se supervise y revise convenientemente. Los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI establecen pautas de comparación y orientaciones para garantizar la calidad del trabajo (ISSAI 200, 2.1.26 y 2.2.36).
31. En los siguientes textos podrá encontrarse más orientación al respecto:
- Código [propuesto] de Calidad de la INTOSAI e ISSAI 1220
  - Directrices de aplicación de las normas de auditoría del rendimiento de la INTOSAI, Apéndice 4
  - Norma internacional sobre control de calidad de la IFAC (ISQC)1
  - ISAE 3000 de la IFAC.

## **6 Planificación y concepción de una auditoría de cumplimiento**

32. Los Principios fundamentales de auditoría establecen que el auditor habrá de planificar sus tareas de manera tal que asegure una auditoría de alta calidad y que su realización se ajusta a los principios de economía, eficiencia, eficacia y prontitud debida (ISSAI 300 3.1.1). Además, quienes planifiquen la auditoría deben informarse de las exigencias de conformidad aplicables a la entidad auditada (ISSAI 300, 3.4.3).
33. Los auditores del sector público mantendrán una actitud de escepticismo profesional al planificar y ejecutar las auditorías.

### **6.1 Identificación de las partes intervinientes / Fundamento jurídico**

34. Los auditores del sector público se asegurarán de que se reúnen las condiciones previas para ejecutar la auditoría con eficacia. En la planificación de una auditoría de cumplimiento, esta exigencia puede implicar la necesidad de identificar desde el principio cuáles son las partes intervinientes, lo cual es importante a su vez para la determinación del fundamento jurídico de dicha auditoría, como el mandato de la EFS, las obligaciones de los auditores del sector público, y la naturaleza y obligaciones constitutivas de la entidad auditada.
35. A ello se añade que es importante identificar los destinatarios del informe de auditoría. El formato y el contenido del informe se verán influidos por el juicio profesional del auditor sobre cómo comunicar con la mayor eficacia posible con los destinatarios previstos, cuyas necesidades pueden variar según se trate del poder legislativo, un organismo de financiación, una asociación de particulares, la ciudadanía en general u otras partes interesadas.

### **6.2 Materia controlada e información acerca de la materia controlada**

36. La determinación de cuáles serán la materia controlada y la información acerca de la misma constituye uno de los primeros pasos en la planificación y ejecución de una auditoría de cumplimiento.
37. La materia controlada puede revestir formas muy distintas y características muy diversas, y ser muy general o muy específica. A veces es de naturaleza cuantitativa y suele ser fácil de medir (por ejemplo, gestión o situación financiera), mientras que a veces es cualitativa y más subjetiva (por ejemplo, la conducta). Sin embargo, la materia controlada debe ser identificable y mensurable a partir de criterios adecuados. Además su naturaleza debe ser tal que resulte posible obtener suficiente evidencia sobre la información correspondiente para fundamentar una conclusión.
38. En algunos casos la materia controlada estará fijado en la disposición legal pertinente o en el mandato de auditoría, mientras que en otros casos su elección responde a una

decisión estratégica de la EFS o de los auditores del sector público, y se basa en el análisis de riesgos y el juicio profesional.

39. Cuando la auditoría de cumplimiento se refiera a leyes u otras resoluciones aplicables en materia presupuestaria, abarcará los ingresos y la financiación de la entidad, así como sus gastos.
40. El mandato de la EFS también puede incluir auditorías de cumplimiento con presunciones y premisas documentadas en materia presupuestaria que sean previas a la resolución pertinente del poder legislativo.
41. El Apéndice 1 ofrece algunos ejemplos de materias controladas y de información acerca de las mismas en una auditoría de cumplimiento.

### 6.3 Criterios

42. Es necesario asimismo identificar los criterios o pautas con los que comparar la materia controlada. En las auditorías de cumplimiento, la identificación de estos criterios constituye una fase esencial del proceso de planificación. El Apéndice 1 ofrece algunos ejemplos de criterios en relación con una auditoría de cumplimiento.
43. Los criterios pueden revestir carácter formal, como una ley o un reglamento, una orden ministerial o las estipulaciones de un contrato o de convenio; también pueden ser menos formales (un código deontológico o los principios que sustentan la reputación) o referirse a expectativas en cuanto a las prácticas consideradas aceptables en lo que se refiere, por ejemplo, a billetes de viaje, invitaciones o gastos de representación a costa del erario público si los límites al respecto no están fijados expresamente. Las directrices administrativas que se usan como criterio deben resultar conformes con las leyes y los reglamentos establecidos. Las fuentes que sirven de base a los criterios de auditoría pueden formar parte igualmente de la auditoría de cumplimiento.
44. Los criterios para ser adecuados deben reunir las características siguientes:
  - a) **Pertinentes** – son criterios que responden de forma significativa a las exigencias de información y decisión de los destinatarios del informe de auditoría.
  - b) **Fiables** – son criterios que dan lugar a conclusiones razonablemente coherentes con las que obtendría otro auditor aplicando los mismos criterios en las mismas circunstancias.
  - c) **Completo**s – son criterios suficientes para los fines de la auditoría y que no omiten factores pertinentes; además son significativos y facilitan a los destinatarios una visión práctica para sus exigencias de información y decisión.
  - d) **Objetivos** – son criterios neutrales y que no responden a prejuicios del auditor o de la dirección de la entidad auditada, lo que significa que no pueden ser tan

informales que la evaluación de la información acerca de la materia controlada resulte muy subjetiva y lleve a otros auditores del sector público a alcanzar una conclusión muy dispar.

- e) **Comprensibles** – son criterios claros que permiten llegar a conclusiones precisas y fáciles de entender por los destinatarios y que no dan pie a interpretaciones ampliamente divergentes.
  - f) **Comparables** - son criterios coherentes con los empleados en auditorías similares de otros organismos o actividades similares y los utilizados en anteriores auditorías de la entidad.
  - g) **Aceptables** - son criterios que en principio pueden admitir expertos independientes, las entidades auditadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y la ciudadanía en general.
  - h) **Accesibles** – son criterios a los que pueden acceder los destinatarios para entender la naturaleza del trabajo de auditoría desempeñado y la base del informe de auditoría.
45. Los criterios se referirán a cuestiones que puedan incidir de modo significativo en el objetivo de una auditoría concreta. Por consiguiente, al llevar a cabo una auditoría de cumplimiento, los auditores del sector público determinarán que los criterios son adecuados y pertinentes con respecto a la materia controlada y los objetivos de la auditoría concreta que se está llevando a cabo. Una vez fijados los criterios adecuados a partir de las características enumeradas, será necesario “adaptarlos en la práctica” a las circunstancias particulares de cada auditoría para poder llegar a conclusiones válidas.
46. La fijación de criterios puede resultar una tarea sencilla, pero en ocasiones será más compleja. En algunos casos, los auditores del sector público encontrarán en las listas de comprobación un instrumento útil para obtener una visión general de cuáles son los criterios más adecuados. Estos auditores emplearán diversas fuentes como ayuda para determinar los criterios. En el Apéndice 2 se recogen varias de estas fuentes a título de ejemplo.
47. En muchas auditorías de cumplimiento, los criterios aplicables serán fácilmente identificables si, por ejemplo están plasmados en una ley o una reglamentación clara y sin complejidades. Las intenciones o premisas documentadas de resolución del poder legislativo pueden también servir de ayuda al auditor a la hora de fijar criterios adecuados.
48. En el supuesto de que surgieran dudas en torno a la correcta interpretación de las leyes, los reglamentos o las normas aplicables, los auditores del sector público pueden juzgar conveniente analizar las intenciones o premisas utilizadas en el proceso legislativo, consultar al órgano encargado de la legislación, o tomar en consideración resoluciones judiciales anteriores.

49. Sin embargo, cuando el la materia controlada de la auditoría de cumplimiento sea la reputación, los criterios resultarán más difíciles de fijar, ya que pueden ser menos formales e incluir las expectativas de las ciudadanos en cuanto a la conducta y actuación de los funcionarios públicos, por lo que los auditores del sector público deben mostrarse más meticulosos en esta tarea. La necesidad de que los auditores del sector público identifiquen criterios adecuados no les impide, si las circunstancias lo requieren, informar de actos contrarios a lo que se considera una conducta aceptable por parte de los funcionarios públicos.
50. En su tarea de fijación de criterios adecuados, los auditores del sector público analizarán la materialidad o importancia relativa en relación con el riesgo de incumplimiento en cada cuestión sometida a control (leyes presupuestarias, otras leyes específicas, estipulaciones contractuales y, cuando proceda, la reputación). El análisis de la materialidad englobará tanto aspectos cuantitativos (magnitud) como aspectos cualitativos (naturaleza y características).
51. Los auditores del sector público se asegurarán de que los criterios aplicables reflejan convenientemente la materia controlada en su totalidad. En casos esporádicos, cuando la auditoría tenga un alcance limitado y abarque sólo algunas partes de una ley o un reglamento, este alcance limitado debe hacerse constar claramente en el informe del auditor. Si los auditores del sector público utilizan directrices, listas de comprobación u otro material facilitado por la entidad auditada u otras autoridades administrativas con objeto de identificar los criterios adecuados de auditoría, deben emplear la diligencia debida para garantizar, a través de procedimientos de auditoría idóneos, que el material utilizado refleja convenientemente la ley, el reglamento o cualquier otra norma aplicable.
52. En ocasiones las disposiciones legales pueden adolecer de imprecisión, como sucede cuando un acto legislativo determina que las disposiciones serán desarrolladas por el organismo administrativo competente pero todavía no lo han sido. En esas ocasiones, los auditores del sector público expondrán en su informe cuál es su interpretación del contenido de las disposiciones pertinentes, o que el alcance de la auditoría ha sido limitado y las razones de esa limitación. Por ejemplo, el informe puede señalar que la falta de claridad de la legislación ha limitado los criterios de auditoría aplicados y que es necesario adoptar medidas correctivas.
53. En muy contadas ocasiones, los criterios pueden resultar contradictorios, como sucede cuando existe un conflicto entre las distintas fuentes normativas que no ha sido resuelto por las autoridades administrativas o judiciales competentes. En esas ocasiones, es muy importante entender las intenciones que subyacen a los criterios e identificar las consecuencias que pudieran derivarse de un conflicto de estas características. Puede ser necesario también detallar en el informe del auditor ejemplos de criterios contradictorios para que las autoridades competentes puedan tomar las medidas correctivas apropiadas.
54. Ante este tipo de dilemas los enfoques que pueden aplicarse para determinar los criterios adecuados serán:
  - a) Un enfoque “teórico” para obtener la respuesta de los expertos a preguntas como “¿cuales serían los resultados ideales que se obtendrían en condiciones

perfectas según el criterio más racional o la práctica más conocida que resulte comparable?”

- b) Un enfoque “empírico” que incluya el debate con las partes interesadas y las instancias decisorias a fin de definir y obtener la base necesaria para determinar criterios fundados y realistas.

- 55. Puede suceder que, para hacer posible la aplicación de criterios claramente identificables, se divida en partes el enfoque de auditoría o se limite el alcance.
- 56. No obstante lo anterior, los criterios deben comunicarse a los destinatarios y otros interesados como convenga, incluyéndolos por ejemplo en el informe del auditor, o haciendo referencia a ellos en el mismo si ya existen en otro formato fácilmente accesible.
- 57. En situaciones en que los criterios de auditoría, por el motivo que fuere, no se consideren adecuados, la EFS podrá invitar a los organismos competentes a formular claramente los principios generales que han de respetar las entidades públicas para este tipo de cuestiones.

#### **6.4 Comprensión de la entidad auditada y su entorno**

- 58. Determinar la materia controlada y los criterios adecuados son los primeros pasos, como se ha explicado anteriormente, en la ejecución de una auditoría de cumplimiento y esta determinación implica que los auditores del sector público han de conocer la entidad auditada y las circunstancias que rodean la auditoría con objeto de disponer de un marco de referencia para la aplicación de su juicio profesional a lo largo de todo el proceso de auditoría. La comprensión de la entidad, de su entorno y de los programas pertinentes reviste particular importancia dado que servirá para determinar la materialidad y analizar los riesgos. En el Apéndice 2 se recogen a título de ejemplo varias de las fuentes que pueden utilizarse para llegar a esta comprensión.
- 59. Conforme a la ISSAI 4000, párrafo 5, las Directrices para la auditoría de cumplimiento abarcan todos los niveles de la administración, por lo que serán aplicables, llegado el caso, a un conjunto de entidades para las que se haya planificado y ejecutado una auditoría común. Las obligaciones del auditor para este tipo de auditorías comunes a varias entidades han de estar fijadas expresamente.

#### **6.5 Estrategia y programa de auditoría**

- 60. Planificar la auditoría para garantizar su ejecución eficaz implica un diálogo entre los integrantes del equipo de fiscalización y la formulación de una estrategia y un programa de auditoría de carácter global. Tanto la estrategia como el programa de auditoría deberán estar documentados por escrito. La planificación no constituye una fase de la auditoría separada de las demás, sino un proceso continuo e iterativo. La estrategia y el programa de auditoría habrán de actualizarse cuando sea necesario durante todo el proceso. La planificación también abarcará los aspectos referidos a la dirección del equipo de fiscalización y a la supervisión y revisión de su labor.

61. A la hora de formular la estrategia global de una auditoría de cumplimiento, los auditores del sector público deberán tomar en consideración los siguientes aspectos:
- a) Los objetivos, el alcance y el objeto del control, los criterios y otras características de la auditoría de cumplimiento, teniendo en cuenta el mandato de la EFS y los elementos contenidos en la definición de una auditoría de cumplimiento.
  - b) La comunicación de obligaciones y objetivos, así como la fijación del destinatario de estas comunicaciones y del momento y la modalidad en que deben hacerse.
  - c) Factores importantes que pueden influir en la conducción de la auditoría.
  - d) La materialidad y el análisis de riesgos de la auditoría.
  - e) La experiencia acumulada de auditorías conexas o anteriores.
  - f) La composición del equipo de fiscalización y la asignación de tareas dentro del mismo, así como la necesidad en su caso de contar con la ayuda de expertos.
  - g) El calendario de la auditoría.
62. Los auditores del sector público formularán un programa de auditoría para la auditoría de cumplimiento, que se basará esencialmente en la estrategia de auditoría y que consistirá en lo siguiente:
- a) Una descripción de criterios identificados en relación con el alcance y las características de la auditoría de cumplimiento y con el marco legal, reglamentario o presupuestario.
  - b) Una descripción de la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de análisis de riesgos que resulte suficiente para evaluar los riesgos de incumplimiento en relación con los diversos criterios de auditoría.
  - c) Una descripción de la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría planeados en relación con los diversos criterios y el análisis de riesgos de la auditoría de cumplimiento.
63. La planificación implica asimismo:
- a) Adquirir una comprensión general del marco legal, reglamentario o presupuestario, así como de las estipulaciones y cláusulas contractuales que sean de aplicación al alcance de la auditoría y a la entidad auditada
  - b) Adquirir una comprensión de la valoración hecha por la dirección de las leyes y los reglamentos aplicables, incluidos los controles internos que contribuyan a garantizar el respeto de las normas

- c) Adquirir una comprensión de las normas aplicables, como regulaciones, leyes, reglamentos, políticas, códigos, contratos o convenios de subvención importantes
  - d) En las auditorías de reputación, adquirir una comprensión de los principios de buena gestión pública y las expectativas en cuanto a la conducta de los funcionarios públicos.
64. En los siguientes textos podrá encontrarse más orientación al respecto:
- ISSAI 1210 y 1300
  - Directrices de aplicación de las normas de auditoría de rendimiento de la INTOSAI, Parte 3 y Apéndice 2
  - Marco de aseguramiento e ISAE 3000 de la IFAC.

## **6.6 Comprensión del control interno de la entidad auditada**

65. Llegar a conocer el control interno forma parte de la comprensión de la entidad y la materia controlada. Los Principios fundamentales de auditoría explican que, al ejecutar una auditoría, los auditores del sector público están obligados a examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno (ISSAI 300, 3.3.1). En la auditoría de cumplimiento, esta obligación implica examinar y valorar los controles que sirven de apoyo a la dirección en el cumplimiento de leyes y reglamentos (ISSAI 300, 3.3.2).
66. Los tipos concretos de control evaluados dependerán del objeto y de la naturaleza y alcance de la auditoría de cumplimiento de que se trate. Los auditores del sector público deben evaluar los controles internos y valorar el riesgo de que el sistema de control no prevenga o detecte incumplimientos significativos (ISSAI 300, 3.4.6). El sistema de control interno de una entidad puede incluir además controles para corregir los actos de incumplimiento detectados. Los auditores del sector público deberán adquirir la comprensión del control interno requerida por el objetivo de la auditoría y verificar mediante pruebas el funcionamiento de los controles sobre los que tienen previsto apoyarse. La garantía obtenida gracias a la evaluación del control interno ayudará a los auditores a determinar el nivel de confianza y, por consiguiente, el alcance de los procedimientos de auditoría que deben aplicar.
67. En los siguientes textos podrá encontrarse más orientación al respecto:
- ISSAI 1315
  - Directrices de aplicación de las normas de auditoría de rendimiento de la INTOSAI, Parte 3.3, Subsección – Comprensión del programa y Apéndice 1, Subsección 2- Formulación de la pregunta de fiscalización o definición del problema de fiscalización
  - Guía para las normas de control interno del sector público de la INTOSAI
  - ISAE 3000 de la IFAC.

## 6.7 Materialidad

68. La materialidad o importancia relativa comprende factores tanto cuantitativos como cualitativos. En una auditoría de cumplimiento, la materialidad se determinará a efectos de:
  - a) planificación
  - b) valoración de la evidencia obtenida y la repercusión de los actos de incumplimiento detectados
  - c) presentación de los resultados del trabajo de auditoría.
69. Los auditores del sector público planificarán y ejecutarán la auditoría con el fin de determinar si la información acerca de la materia controlada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con los criterios establecidos.
70. Como se señala en los Principios fundamentales de auditoría, “Lo que es esencial o de importancia relativa, a menudo, se estima en términos de valoración cuantitativa, pero la naturaleza o las características inherentes a una partida o grupo de partidas puede hacer también que una cuestión se convierta en esencia, por ejemplo, cuando la ley o los reglamentos exigen el desglose de una partida respecto al conjunto en el que aparece”. (ISSAI 100, 1.0.10). Además se explica en los principios que en el supuesto de que la auditoría de cumplimiento esté relacionada con auditorías operacionales o de gestión, la importancia en cuanto a la naturaleza o al contexto se refiere tiene más relevancia que su aspecto cuantitativo (ISSAI 400, 4.0.29).
71. En la fase de planificación, se obtendrá información sobre la entidad para analizar los riesgos y determinar el umbral de materialidad con vistas a concebir los procedimientos de auditoría. La evidencia obtenida ha de ser valorada para que sirva de base a las conclusiones y a la elaboración de los informes. La materialidad tiene una importancia significativa para esta valoración.
72. La determinación de la materialidad a efectos de planificación puede ser sencilla como sucede cuando una ley o un reglamento o las estipulaciones contractuales establecen una obligación de cumplimiento no sujeta a condiciones, por ejemplo cuando la constitución prohíbe que se superen los límites de gasto fijados en el presupuesto aprobado.
73. Otras cuestiones pueden ser consideradas materiales a un nivel de valor o incidencia que resulte inferior al exigido con carácter general, como por ejemplo:
  - a) Fraude.
  - b) Incumplimiento o comisión de actos ilícitos de carácter no intencionado.
  - c) Presentación de información incorrecta o incompleta a la dirección, al auditor o al poder legislativo (ocultación).

- d) Resistencia intencionada a las peticiones de seguimiento cursadas por la dirección, los organismos competentes o los auditores.
  - e) Operaciones o actos realizados a sabiendas de la falta de fundamento jurídico para realizarlos.
74. En otros casos, la determinación de la materialidad es normalmente una cuestión en la que interviene el juicio profesional.
75. Al valorar la evidencia obtenida, la determinación de la materialidad puede verse influida por factores cuantitativos como el número de personas o entidades afectadas por la materia controlada, o los importes en juego. En algunos casos, los factores cualitativos son más importantes que los factores cuantitativos. La naturaleza, visibilidad y sensibilidad de un ámbito temático o de una materia controlada determinados pueden jugar su papel. Por ejemplo, la importancia concedida a la materia controlada por los destinatarios, una comisión de cuentas públicas u otra comisión parlamentaria similar, o las autoridades reguladoras pueden influir en la determinación de la materialidad. Las expectativas de los ciudadanos y el interés público constituyen también factores cualitativos que pueden incidir en la determinación de la materialidad por los auditores del sector público. Otro factor es la gravedad del incumplimiento. Aunque no sea ilegal forzosamente, la realización de gastos excesivos en relación con los créditos autorizados por el poder legislativo o la introducción de un nuevo servicio que no ha sido previsto presupuestariamente pueden constituir actos de incumplimiento graves por su naturaleza.
76. Al evaluar la materialidad de un incumplimiento detectado, se tendrán en cuenta igualmente aspectos como los criterios, las condiciones, la causa y la repercusión de dicho incumplimiento.
77. Se facilitará orientación adicional sobre la materialidad en relación con un incumplimiento detectado en la sección “Valoración de evidencia y formación de conclusiones”.
78. En los siguientes textos podrá encontrarse más orientación al respecto:
- ISSAI 1320 y 1450
  - Directrices de aplicación de las normas de auditoría de rendimiento de la INTOSAI, Sección 5.3, Subsección – Importancia, pertinencia y objetividad, y Apéndice 3 parte 1.2, Subsección – Suficiencia de las pruebas
  - ISAE 3000 de la IFAC.

## **6.8 Análisis de riesgos**

79. El análisis de riesgos constituye una parte fundamental de una auditoría de fiabilidad razonable. Debido a sus limitaciones inherentes, la auditoría de cumplimiento no proporciona garantías o garantías absolutas de que servirá para detectar todos los casos de de incumplimiento. Las limitaciones inherentes son por ejemplo:
- a) Discrecionalidad de la dirección a la hora de interpretar leyes y reglamentos.

- b) Comisión de errores humanos.
  - c) Concepción impropia o funcionamiento ineficaz de los sistemas.
  - d) Elusión de controles.
  - e) Ocultación o retención de pruebas.
80. En una auditoría de cumplimiento, los auditores del sector público analizarán los riesgos y aplicarán los procedimientos de auditoría en la medida de lo necesario a lo largo de todo el proceso, con el fin de reducir el riesgo de la auditoría a un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias para así obtener garantías razonables que sirvan de base a la conclusión del auditor.
81. Los riesgos y los factores que pueden dar lugar a los mismos variarán según la materia controlada y las circunstancias de la auditoría de que se trate. Por lo general, los auditores del sector público considerarán los tres elementos del riesgo de la auditoría (riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de no detección) en relación con la materia controlada y la situación específica. Además, la probabilidad de que se produzca el hecho y las consecuencias que ello podría acarrear se tendrán también en cuenta a la hora de evaluar los riesgos.

#### **6.8.1 Consideraciones relativas al fraude en el análisis de riesgos**

82. Dentro del proceso de auditoría, los auditores del sector público identificarán y evaluarán el riesgo de fraude y obtendrán evidencia suficiente y apropiada en relación con los riesgos de fraude detectados mediante la aplicación de procedimientos de auditoría idóneos. En presencia de un presunto fraude, los auditores del sector público se asegurarán de que actúan adecuadamente en función del mandato de la EFS y las circunstancias que concurran.
83. Los riesgos de fraude y la evaluación de la materialidad en relación con el fraude han de situarse en el contexto del alcance más amplio que reviste la fiscalización del sector público. Como ejemplo de ámbitos y situaciones que pueden generar riesgos de fraude en el sector público cabe citar los siguientes:
- a) Concesión de subvenciones y beneficios a terceros.
  - b) Adjudicación de contratos públicos.
  - c) Atribuciones y actuación de los funcionarios públicos.
  - d) Declaraciones erróneas de resultados o información que tengan carácter intencionado.
  - e) Privatización de entidades gubernamentales.
  - f) Relaciones entre funcionarios o entidades públicas.

## **6.8.2 Consideraciones sobre relaciones entre entidades públicas en el análisis de riesgos**

84. Se tendrán presente las relaciones entre distintas entidades públicas al analizar el riesgo de la auditoría, particularmente el de fraude o incumplimiento. Esos riesgos pueden referirse, por ejemplo, a una entidad que influye en otra para que actúe de forma indebida. El resultado puede ser un incumplimiento de las normas, y en algunos casos, un acto ilícito. Además, puede que en el sector público haya exigencias específicas para las actividades y operaciones comunes a diversas entidades públicas y también que haya obligaciones específicas de elaboración de los informes sobre dichas actividades u operaciones que incidan en los procedimientos de auditoría planeados, o en la conclusión o el informe del auditor.
85. En el Apéndice 3 se exponen ejemplos de factores ligados al análisis de riesgos en una auditoría de cumplimiento, mientras que en el Apéndice 4 se expone un caso ilustrativo de factores de riesgo en una auditoría de cumplimiento referida a la adjudicación de contratos públicos.
86. En los siguientes textos podrá encontrarse más orientación sobre el análisis de riesgos y el riesgo de fraude:
  - ISSAI 1240, 1315 y 1550
  - Directrices de aplicación de las normas de auditoría de rendimiento de la INTOSAI, Parte 3.2, Subsección - Riesgos o incertidumbres
  - Marco de aseguramiento e ISAE 3000 de la IFAC.

## **6.9 Procedimientos de planificación de auditoría**

87. Los procedimientos de planificación de auditoría deben ser tales que respondan a los riesgos de incumplimiento identificados. La naturaleza exacta y el calendario y alcance precisos de los procedimientos de auditoría aplicables varían ampliamente de una auditoría a otra. Sin embargo, los procedimientos de la auditoría de cumplimiento implican en general la fijación de criterios adecuados, es decir, las normas que regulan la entidad y, posteriormente, el cotejo de la información acerca de la materia controlada con dichas normas. En la sección “Ejecución de una auditoría de cumplimiento y obtención de evidencia” se ofrece más información sobre los procedimientos de auditoría.

## **7 Ejecución de una auditoría de cumplimiento y obtención de evidencia**

88. Los Principios fundamentales de auditoría establecen que los auditores del sector público elegirán y aplicarán las acciones y los procedimientos y actuaciones que, a su juicio profesional, sean apropiados para cada circunstancia. (ISSAI 300, 3.4.5). El diseño de esas acciones y esos procedimientos deberá estar orientado a obtener pruebas suficientes, apropiadas y pertinentes para justificar razonablemente las opiniones y conclusiones del auditor (ISSAI 300, 3.5.1). Evaluar los sistemas de control interno de la entidad y los riesgos de que dichos sistemas no permitan prevenir o detectar actos de incumplimiento es una tarea normal dentro de una auditoría de cumplimiento (ISSAI 300 3.4.6).
89. Los procedimientos de auditoría aplicables dependerán de la materia controlada y de los criterios identificados, así como del juicio profesional del auditor, y tienen que guardar estrecha relación con los riesgos detectados. Cuando los riesgos de incumplimiento resulten significativos y los auditores del sector público tengan previsto basarse en los controles existentes, dichos controles tendrán que ser objeto de verificación y, si no se consideran fiables, los auditores planificarán y llevarán a cabo pruebas de confirmación para responder a los riesgos detectados. También se procederá a pruebas de confirmación adicionales cuando haya riesgos de incumplimiento significativo. Si el enfoque de auditoría consiste sólo en pruebas de confirmación, se llevarán a cabo pruebas de detalles (no sólo pruebas analíticas).
90. En muy contadas ocasiones puede resultar difícil, o incluso prohibitivo, obtener evidencia suficiente y apropiada para formar conclusiones. En esas ocasiones, los auditores del sector público deben confrontar los costes de obtener esa evidencia con los beneficios, así como las consecuencias derivadas de una insuficiencia de pruebas para los objetivos de la auditoría y el informe del auditor. La respuesta del auditor a este tipo de situaciones variará según las circunstancias en función del mandato, de las consideraciones de interés público, las expectativas de los ciudadanos y la capacidad de comunicar dichas constataciones. El auditor puede considerar necesario informar expresamente de esta cuestión al poder legislativo u otros destinatarios previstos. Ahora bien, la dificultad o el coste no constituyen motivo suficiente por sí mismos para no aplicar los procedimientos previstos para obtener la evidencia cuando no existen procedimientos alternativos satisfactorios.
91. En el Apéndice 5 se recogen algunos ejemplos de procedimientos de selección de materias controladas en una auditoría de cumplimiento.

### **7.1 Obtención y valoración de la evidencia**

92. En una auditoría de fiabilidad razonable, los auditores del sector público recopilarán evidencia de auditoría suficiente y apropiada para fundamentar sus conclusiones. Los Principios fundamentales de auditoría establecen que, para sustentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, el programa, la actividad o la

función controlada (ISSAI 300, 3.5.1), deben aportarse pruebas apropiadas, pertinentes y razonables.

93. La suficiencia de la evidencia es un concepto cuantitativo, mientras que la pertinencia, fiabilidad e idoneidad son conceptos cualitativos. Los auditores del sector público emplearán su juicio profesional para determinar la suficiencia e idoneidad a lo largo de todo el proceso de recopilación de pruebas.
94. El proceso de recopilación de pruebas es sistemático e iterativo y comporta lo siguiente:
  - a) Obtención de evidencia mediante la aplicación de procedimientos de auditoría idóneos.
  - b) Evaluación de la evidencia obtenida en términos de suficiencia (cantidad) e idoneidad (calidad).
  - c) Riesgo de reevaluación y obtención de pruebas adicionales en caso necesario.
95. El proceso de recopilación de pruebas proseguirá hasta que el auditor del sector público se muestre satisfecho con que existe evidencia suficiente y apropiada para fundamentar su conclusión.
96. En muchos casos, el muestreo será un instrumento de verificación para detectar actos de incumplimiento de las normas. El uso de técnicas de auditoría informáticas suele ser útil y en muchos casos formará parte integrante de las auditorías de cumplimiento.
97. La evidencia de auditoría se obtendrá utilizando un abanico de técnicas como las siguientes:
  - a) Observación.
  - b) Inspección.
  - c) Indagación.
  - d) Repetición.
  - e) Confirmación.
  - f) Procedimientos analíticos.
98. Los procedimientos para recopilar pruebas se agrupan normalmente en dos categorías principales:
  - a) Pruebas de controles.
  - b) Pruebas de confirmación, como procedimientos analíticos o pruebas de detalles.

### **7.1.1 Observación**

99. Esta técnica consiste en presenciar cómo se desenvuelve un proceso o un procedimiento en curso. En una auditoría de cumplimiento, la observación puede referirse al desarrollo de un proceso de licitación o a la tramitación del pago de una subvención.

### **7.1.2 Inspección**

100. Esta técnica consiste en examinar los libros, registros y otros documentos de expedientes o activos materiales. En una auditoría de cumplimiento, este examen puede referirse a libros y registros para determinar cómo se han contabilizado los fondos de un proyecto y comparar esta contabilidad con el convenio regulador de dicho proyecto. La inspección de otros documentos de expedientes puede abarcar toda la documentación pertinente para determinar si los beneficiarios de la subvención cumplen los requisitos para acceder a ella. La inspección también puede consistir en controlar un activo, como un puente o un edificio, para verificar que cumple las especificaciones de construcción aplicables.
101. Los auditores del sector público analizarán la fiabilidad de los documentos inspeccionados y tendrán presente el riesgo de fraude y la posibilidad de que no sean auténticos. Cuando existe fraude, se conservan a veces dos series distintas de libros y registros. Los auditores del sector público podrán también pedir información a distintas personas sobre la fuente de los documentos, así como sobre los controles aplicados para su constitución o conservación.

### **7.1.3 Indagación**

102. Esta técnica consiste en requerir información de personas de referencia, pertenecientes o ajenas a la entidad auditada, y comprende desde requerimientos oficiales y por escrito hasta contactos verbales más informales; también puede consistir en entrevistas a personas de referencia, como expertos, para hacerles preguntas. Las entrevistas contarán con la presencia física, o bien con la presencia virtual (por ejemplo, conversaciones telefónicas o videoconferencias), de los interesados. La indagación también puede revestir la forma de cuestionarios o encuestas.
103. La indagación suele utilizarse a menudo a lo largo de una auditoría y complementa otros procedimientos. Por ejemplo, al observar procesos en curso, tales como el pago de una subvención mencionado anteriormente, se pregunta a las personas de referencia sobre cómo han identificado e interpretado la legislación aplicable, incluidas sus modificaciones y actualizaciones. Los resultados pueden indicar que los procesos se desenvuelven de forma diferente según los lugares, lo que puede dar lugar a actos de incumplimiento.

104. Las entrevistas se realizan a menudo con personas que no desempeñan la función concreta que se está auditando. Por ejemplo, además de consultar con el personal de contabilidad, puede ser útil reunirse con el personal de los servicios técnicos o jurídicos.
105. La indagación no representa por sí sola una fuente probatoria suficiente y apropiada, por lo que, para obtener evidencia que reúna estas características, se lleva a cabo en paralelo con otros procedimientos. Las entrevistas resultan más eficaces cuando tienen lugar con personas de referencia y con los conocimientos necesarios, es decir, personas con posiciones de autoridad que están legitimadas para hablar o dar su opinión en nombre de la entidad.

#### **7.1.4 Confirmación**

106. La confirmación es un tipo de indagación y consiste en conseguir, con independencia de la entidad auditada, una respuesta de terceros en relación con una información concreta. En una auditoría de cumplimiento, la confirmación puede implicar que el auditor interrogue directamente a los beneficiarios para saber si han recibido las ayudas u otros fondos que la entidad auditada afirma haberles abonado, o si los fondos han sido utilizados para la finalidad específica fijada en un convenio de financiación o subvención. La confirmación puede consistir asimismo en solicitar orientación del poder legislativo sobre cómo interpretar una disposición concreta de carácter legal.
107. También puede solicitarse a la dirección confirmación escrita de las manifestaciones que haya formulado oralmente durante la auditoría. Las manifestaciones por escrito pueden consistir por ejemplo en lo siguiente:
- a) La dirección declara que se ha observado una disposición concreta de carácter legal, un convenio, etc.
  - b) La dirección ha informado de todos los actos de incumplimiento que han llegado a su conocimiento.
  - c) La dirección ha facilitado al auditor información completa acerca de la materia controlada.

#### **7.1.5 Repetición**

108. Esta técnica consiste en volver a realizar de modo independiente los mismos procedimientos ya realizados por la entidad auditada, manualmente o por técnicas de auditoría asistida por ordenador. Por ejemplo, se pueden analizar los documentos de un expediente para comprobar si la entidad auditada ha adoptado las decisiones correctas o prestado los servicios requeridos conforme a los criterios aplicables. Pueden repetirse etapas del proceso para verificar la validez de visados o permisos de residencia emitidos, o el ejercicio de la autoridad presupuestaria. Si los criterios para proceder al pago de los beneficios por hijo consisten en que se abonen a los padres con hijos con edades inferiores a un límite establecido, los auditores del sector público podrán repetir, con ayuda de técnicas de auditoría asistida por ordenador, la selección hecha por la entidad auditada a partir de una base de datos pública para

comprobar si dicha selección ha sido correcta. Asimismo, si la selección de ofertas en una licitación se basa en el respeto de determinados requisitos, el proceso podrá repetirse para ver si se han seleccionado las ofertas correctamente. Cuando se trate de temas muy técnicos (por ejemplo, repetición de cálculos de pensiones o modelos de ingeniería), podrá solicitarse la ayuda de expertos.

### **7.1.6 Procedimientos analíticos**

109. Los procedimientos analíticos engloban la comparación de datos o la investigación de fluctuaciones o relaciones que presentan falta de coherencia. En una auditoría de cumplimiento, dichos procedimientos pueden consistir, por ejemplo, en comparar un incremento de los pagos en concepto de pensiones de un año a otro con datos demográficos como puede ser el número de ciudadanos que han alcanzado la edad de jubilación durante el último año. Si los criterios se refieren a las estipulaciones en virtud de las cuales, por ejemplo, la financiación de un proyecto se otorga en función de resultados como el número de puestos de trabajo conseguidos, los cambios que se produzcan en dicha financiación deben compararse con las variaciones de las estadísticas de empleo.
110. Las técnicas de análisis de regresión u otros métodos matemáticos pueden servir de ayuda a los auditores del sector público para comparar los resultados previstos con los conseguidos en la práctica.
111. En los siguientes textos podrá encontrarse más orientación sobre la evidencia y los procedimientos de obtención de la misma:
  - ISSAI 1330, 1450, 1500, 1505, 1520, 1530, 1610 y 1620
  - Directrices de aplicación de las normas de auditoría de rendimiento de la INTOSAI, Parte 4 y Apéndice 3
  - Marco de aseguramiento e ISAE 3000 de la IFAC.

## **7.2 Documentación**

112. Los Principios fundamentales de auditoría declaran que la evidencia de auditoría obtenida debe estar documentada adecuadamente (ISSAI 300, 3.5.5 y 3.5.6). En una auditoría de cumplimiento, este requisito implica documentar suficientemente cuestiones que son importantes para aportar pruebas que fundamenten las conclusiones y el informe resultantes. Los documentos de trabajo deben ser lo suficientemente completos y detallados como para permitir a un auditor experimentado, sin relación previa con la auditoría, descubrir a través de ellos el trabajo realizado para fundamentar las conclusiones (ISSAI 300, 3.5.7).
113. La documentación es una actividad que tiene lugar durante toda la auditoría. Los auditores del sector público prepararán puntualmente y conservarán la documentación de la auditoría de cumplimiento, en la que constarán los criterios empleados, el trabajo efectuado, la evidencia obtenida, los juicios emitidos y la revisión. Los auditores del sector público prepararán esta documentación antes de

que se emita el informe de auditoría y deberán conservarla durante un tiempo determinado.

114. En los siguientes textos podrá encontrarse más orientación sobre la documentación de la auditoría de cumplimiento:

- ISSAI 1230
- Directrices de aplicación de las normas de auditoría de rendimiento de la INTOSAI, Apéndice 3
- ISAE 3000 de la IFAC.

### **7.3 Comunicaciones**

115. Una buena comunicación con la entidad auditada durante todo el proceso de auditoría puede contribuir a que éste resulte más eficaz y constructivo. La comunicación tendrá lugar en distintas fases y en distintos niveles, por ejemplo:

- a) Durante la fase inicial de planificación, lo que incluye el diálogo con los miembros de la dirección responsables y, cuando proceda, con los encargados de la gobernanza, dentro de lo establecido en leyes y reglamentos, sobre la estrategia de auditoría, el calendario, la logística, las funciones respectivas, los criterios de auditoría adecuados y otros elementos de planificación.
- b) Durante la fase de ejecución y durante toda la auditoría, lo que incluye la obtención de evidencia y el requerimiento de información a personas de referencia cuando corresponda. Se comunicarán a los miembros de la dirección responsables o a los encargados de la gobernanza cualquier dificultad importante surgida durante la auditoría, así como los actos de incumplimiento significativo. Asimismo se notificarán a la dirección otras constataciones menos significativas que no se consideran materiales, o que por su naturaleza no justifican su inclusión en el informe del auditor del sector público, porque esas constataciones pueden ayudar a la entidad auditada a corregir incumplimientos y evitar que se reproduzcan en el futuro. Por esa razón, muchos auditores del sector público notificarán a la dirección todos los actos de incumplimiento detectados.
- c) Durante la fase de elaboración de los informes, lo que incluye la transmisión de informes escritos dentro de los plazos establecidos, a los destinatarios previstos, la entidad auditada y otros interesados en su caso.

116. Algunas EFS tienen la capacidad, en función de su mandato de auditoría, de ordenar a la entidad auditada que corrija los incumplimientos detectados. Si así fuere, los auditores del sector público valorarán si su independencia y su objetividad pueden verse afectadas por ello y tomarán las medidas necesarias para evitarlo.

117. En los siguientes textos podrá encontrarse más orientación sobre comunicaciones:

- ISSAI 1260

- Directrices de aplicación de las normas de auditoría de rendimiento de la INTOSAI, Apéndice 4
- ISAE 3000 de la IFAC.

## 7.4 Consideraciones sobre la denuncia de presuntos actos ilícitos

118. Aunque detectar posibles actos ilícitos, comprendido el fraude, no es en principio el objetivo principal de una auditoría de cumplimiento, los auditores del sector público incluyen el fraude como factor de riesgo al efectuar su análisis de riesgos, y se mantendrán alerta ante la posibilidad de que surjan indicios de actos ilícitos, comprendido el fraude, al llevar a cabo su labor.
119. En una auditoría de cumplimiento, los auditores del sector público que tropiecen con actos de incumplimiento que puedan ser indicativos de que se han cometido actos ilícitos o un fraude deberán actuar con la debida diligencia profesional y prudencia para no interferir con futuras actuaciones o pesquisas judiciales. Los auditores del sector público sopesarán la conveniencia de recurrir a la asistencia legal adecuada o a las autoridades reguladoras competentes (ISSAI 300, 3.4.7), y deberán asimismo comunicar sus sospechas a los miembros de la dirección responsables, o a los encargados de la gobernanza, y realizar un seguimiento posterior para asegurarse de que se hayan tomado las medidas idóneas. Por lo que se refiere a los actos de incumplimiento debidos a la comisión de un fraude o de irregularidades graves, corresponderá a cada EFS, dada la diversidad de mandatos y estructuras organizativas que existen internacionalmente, decidir en última instancia las acciones que deberán emprenderse (ISSAI 400, 4.0.7b).
120. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que se hayan producido actos ilícitos, comprendido el fraude, o casos de corrupción o apropiación que no puedan ser detectados por los auditores del sector público. El fraude puede consistir en acciones destinadas a ocultar su existencia de forma intencionada. Puede haber colusión entre la dirección, el personal o terceros, o bien falsificación de documentos. Por ejemplo, no es razonable esperar que los auditores del sector público descubran que una documentación presentada en apoyo de las solicitudes de subvenciones y ayudas esté falsificada, a menos que la falsificación sea razonablemente evidente. A ello se añade que los auditores del sector público pueden carecer de facultades de investigación o derechos de acceso a los particulares o a las organizaciones que han presentado dichas solicitudes.
121. Sólo un órgano judicial puede decidir si una operación concreta es ilegal. Aunque los auditores del sector público no determinen si se ha producido una acción ilegal, sí que tienen la obligación de evaluar si las operaciones de que se trate resultan conformes o no con las leyes y los reglamentos aplicables.
122. Las operaciones fraudulentas, por su propia naturaleza, no resultan conformes con las leyes aplicables. Los auditores del sector público podrán decidir también qué operaciones en que se sospecha la existencia de fraude, aunque no esté probada todavía, no cumplen con lo dispuesto en la legislación. Los actos ilícitos de importancia material normalmente dan lugar a una conclusión de auditoría modificada.

123. Si durante la auditoría surgiera la sospecha de que se han cometido actos ilícitos, los auditores del sector público, siempre que la ley les autorice, podrán comunicarlo a los miembros de la dirección responsables y a los encargados de la gobernanza (que, en estos casos, serán instancias ministeriales o administrativas situadas en un escalón más alto de la jerarquía) y se asegurarán de que la dirección o los encargados de la gobernanza tomen las medidas requeridas en respuesta a la sospecha que haya surgido, por ejemplo la notificación de los hechos a los órganos policiales y judiciales, y supervisarán este proceso, aunque también pueden informar de los hechos directamente a dichos órganos policiales y judiciales.
124. En los siguientes textos podrá encontrarse más orientación sobre consideraciones sobre la denuncia de presuntos actos ilícitos:
- ISSAI 1240
  - Directrices de aplicación de las normas de auditoría de rendimiento de la INTOSAI, Parte 3, Subsección – Cumplimiento de leyes y reglamentos.

## 8 Valoración de evidencia y formación de conclusiones

### 8.1 Consideraciones generales sobre valoración de evidencia y formación de conclusiones

125. Los auditores del sector público valorarán si la evidencia obtenida resulta suficiente y apropiada para reducir el riesgo de la auditoría a un nivel aceptablemente bajo, empleando para ello su juicio y escepticismo profesionales, y analizarán los elementos de prueba que fundamenten, o aparentemente contradigan, la información acerca de la materia controlada.
126. La evidencia obtenida se valorará en conexión con los niveles de materialidad identificados a fin de determinar la existencia de posibles actos de incumplimiento significativo. La determinación de la significación de las constataciones se funda en el concepto de materialidad expuesto anteriormente. Las constataciones obtenidas en una auditoría de cumplimiento deben situarse asimismo en su justa perspectiva, por ejemplo los actos de incumplimiento notificados pueden haberlo sido por su número o por el importe que representan (ISSAI 400, 4.0.19). Una EFS que actúe como tribunal de cuentas podrá pronunciarse sobre aspectos contables, lo que en un caso de incumplimiento puede dar lugar a la imposición de una obligación de reembolso o de multas u otras sanciones.
127. Los auditores del sector público evaluarán, sobre la base de la evidencia obtenida, si existen garantías razonables de que la información acerca de la materia controlada se ajusta, en todos los aspectos significativos, a los criterios identificados. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, no cabe esperar que los auditores del sector público detecten todos los actos de incumplimiento.
128. La valoración realizada por los auditores del sector público de cuándo se ha producido una desviación del cumplimiento de importancia material deriva de su juicio profesional y comprende el examen del contexto de las operaciones o problemas de que se trate, así como de sus aspectos cuantitativo y cualitativo.
129. Se tendrán en cuenta una serie de factores al emplear el juicio profesional para determinar si el incumplimiento tiene una importancia material. Entre estos factores cabe citar los siguientes:
- a) Envergadura de los importes en juego (monetarios o medidos de forma cuantitativa como el número de ciudadanos o de entidades afectados, los niveles de emisión de dióxido de carbono, los retrasos respecto del plazo establecido, etc.).
  - b) Circunstancias.
  - c) Naturaleza del incumplimiento.
  - d) Causas del incumplimiento.

- e) Posibles efectos y consecuencias del incumplimiento.
  - f) Visibilidad y carácter sensible del programa en cuestión (por ejemplo, si es objeto de interés público significativo, si tiene repercusiones en ciudadanos vulnerables, etc.).
  - g) Necesidades y expectativas del poder legislativo, los ciudadanos y los demás destinatarios del informe de auditoría.
  - h) Naturaleza de las autoridades competentes.
  - i) Alcance o valor monetario del incumplimiento.
130. En el Apéndice 6 se recogen ejemplos de desviación del cumplimiento y algunas consideraciones sobre materialidad y formación de conclusiones.
131. En los siguientes textos podrá encontrarse más orientación sobre formación de conclusiones:
- ISSAI 1700
  - Directrices de aplicación de las normas de auditoría de rendimiento de la INTOSAI, Sección 4.5
  - ISAE 3000 de la IFAC.

## **8.2 Manifestaciones escritas de los funcionarios responsables**

132. Para llevar a cabo la valoración de la evidencia y la formación de conclusiones, podrán solicitarse manifestaciones por escrito, si se consideran necesarias en vista de las circunstancias, para fundamentar la evidencia de auditoría obtenida por los auditores del sector público. En estas manifestaciones se hará constar que las actividades, las operaciones financieras y la información de la entidad resultan conformes con las normas que las regulan o que determinados sistemas de control han funcionado eficazmente durante el período sometido a escrutinio.
133. En la ISSAI 1580 podrá encontrarse más orientación sobre manifestaciones por escrito.

## **8.3 Hechos posteriores**

134. Los auditores del sector público aplicarán procedimientos de auditoría para determinar si han sucedido hechos posteriores durante el tiempo comprendido entre la finalización del trabajo de campo y la fecha del informe de la auditoría de cumplimiento que puedan dar lugar a un incumplimiento significativo y requieran, por lo tanto, la provisión de información al respecto o tengan un impacto en la conclusión o el informe del auditor. Dichos procedimientos consisten normalmente en requerir información, obtener manifestaciones escritas de la dirección o examinar

la correspondencia, las actas de reuniones, los informes u otra información financiera que se hayan publicado en relación con períodos posteriores (mensuales, trimestrales), etc. El volumen del trabajo efectuado en relación con estos hechos posteriores dependerá de la naturaleza de las cuestiones en juego y del tiempo que transcurra entre la finalización del trabajo de campo y la presentación del informe.

135. En los siguientes textos podrá encontrarse más orientación sobre hechos posteriores:

- ISSAI 1560
- ISAE 3000 de la IFAC.

## 9 Elaboración de los informes

136. La elaboración de los informes constituye una parte esencial de una fiscalización del sector público e implica la notificación de desviaciones e infracciones para que puedan adoptarse medidas correctivas y exigirse responsabilidades a quienes estén obligados a asumirlas por su actuación. En este sentido, los Principios fundamentales de auditoría establecen que al final de cada auditoría debe elaborarse un informe por escrito que ponga de manifiesto de forma adecuada los hechos descubiertos (ISSAI 400, 4.0.7a).
137. Los principios de exhaustividad, objetividad y respeto de plazos son importantes para la elaboración de los informes en una auditoría de cumplimiento. Los auditores del sector público se asegurarán de que los informes presentados responden a la realidad y que las constataciones se exponen de forma equilibrada y desde la perspectiva justa. Ello supone respetar el principio contradictorio que consiste en comprobar los hechos expuestos con la entidad auditada e incorporar, cuando corresponda, la respuesta de los funcionarios responsables.

### 9.1 Formato y contenido de los informes de auditorías de cumplimiento

138. El formato del informe escrito variará según las circunstancias. Sin embargo, un cierto grado de consistencia puede ayudar a sus destinatarios a entender el trabajo de auditoría realizado y las conclusiones resultantes, así como a detectar circunstancias inusuales cuando se produzcan.
139. Son numerosos los factores que pueden influir en el formato del informe de una auditoría de cumplimiento y entre ellos pueden citarse, aunque no de forma exhaustiva, el mandato de la EFS, las leyes y los reglamentos aplicables, el objetivo de la auditoría concreta, la práctica seguida habitualmente para la elaboración de los informes y la complejidad de las cuestiones tratadas. Asimismo, el formato puede depender de las exigencias de los destinatarios previstos, es decir, de si el informe va a someterse al poder legislativo o a otros interesados como organizaciones donantes, organismos internacionales o regionales, o bien instituciones financieras.
140. En función de los factores expuestos, una EFS puede juzgar más apropiado preparar un informe breve o un informe extenso. Los informes extensos (denominados a veces “informes especiales sobre una auditoría de cumplimiento”) describen por lo general con detalle las constataciones y conclusiones de auditoría, con sus posibles consecuencias y también recomendaciones constructivas, mientras que los informes breves resultan más condensados y se caracterizan en general por tener un formato más armonizado.
141. A continuación se facilita más orientación sobre el formato y el contenido de los informes. A los efectos prácticos de las presentes directrices, los ejemplos presentados en los Apéndices 7 a 12 se refieren a informes breves. Debido a la longitud de los informes extensos, no se han incluido ejemplos concretos en las directrices. Se invita sin embargo a los auditores del sector público a consultar los

sitios web de las EFS para encontrar ejemplos idóneos de informes especiales sobre una auditoría de cumplimiento.

142. Cuando el mandato de la EFS establezca que los informes deben tener un formato diverso al previsto en las presentes directrices, éstas pueden ser útiles sin embargo a los auditores del sector público y aplicarse con las necesarias adaptaciones a circunstancias concretas.

### **9.1.1 Informes de auditorías de cumplimiento**

143. En general, un informe de auditoría de cumplimiento contiene los siguientes elementos (aunqu no necesariamente en el orden que se cita a continuación):

1. Título.
2. Destinatario.
3. Objetivos y alcance de la auditoría, incluido el período abarcado por la misma.
4. Identificación o descripción de la información acerca de la materia controlada (y cuando corresponda, de dicha materia).
5. Criterios identificados.
6. Obligaciones de las distintas partes (fundamento jurídico).
7. Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado.
8. Resumen del trabajo efectuado.
9. Conclusión.
10. Respuestas de la entidad auditada (cuando corresponda).
11. Recomendaciones (cuando corresponda).
12. Fecha del informe.
13. Firma.

144. Seguidamente se facilita más orientación sobre los elementos de un informe de auditoría de cumplimiento que requieren particular atención por parte de los auditores del sector público.

#### **9.1.1.1 Criterios identificados**

145. Los criterios empleados en la evaluación de la materia controlada se harán constar en el informe del auditor. En una auditoría de cumplimiento, los criterios pueden diferir considerablemente de una auditoría a otra, por lo que hay que fijarlos claramente en el informe para que los destinatarios de éste puedan entender la base sobre la que se sustentan el trabajo y las conclusiones de los auditores del sector público. En el informe podrán incluirse los criterios directamente o bien hacerse referencia a ellos si están contenidos en una manifestación de la dirección o en otra fuente fácilmente accesible o fiable.
146. Cuando los criterios no sean fácilmente identificables, o tengan que derivarse de las fuentes pertinentes, deberán figurar expuestos claramente en la sección correspondiente del informe del auditor. Cuando los criterios sean contradictorios, habrá que explicar la contradicción y, en la medida de lo posible, las consecuencias potenciales que ello puede tener y, cuando corresponda, las necesarias recomendaciones.

#### 9.1.1.2 Conclusiones

147. En función del alcance y mandato de la auditoría, la conclusión puede revestir la forma de una declaración de fiabilidad o de una respuesta más detallada a preguntas de auditoría específicas. El tipo de redacción puede verse influido por el mandato de la EFS y el marco jurídico en el que se desarrolla la auditoría.
148. Cuando no se hayan identificado actos de incumplimiento de importancia material, la conclusión no irá acompañada de reservas. Un ejemplo de este tipo de conclusión (se insertará el texto que corresponda en el espacio entre corchetes) sería: *“Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que la [información acerca de la materia controlada en la entidad auditada] resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con [los criterios aplicados]”*.
149. Los auditores del sector público modificarán sus conclusiones convenientemente en casos de:
- a) Incumplimiento material. Según el alcance que tenga, el resultado puede ser:
    - i. Una conclusión con reservas (*“Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a [describir la excepción], la información acerca de la materia controlada en la entidad auditada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con [los criterios aplicados]...”*).
    - ii. Una conclusión adversa (*“Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que la información acerca de la materia controlada no resulta conforme...”*).
  - b) Limitación del alcance. Según el alcance que tenga, el resultado puede ser:
    - i. Una conclusión con reservas (*“Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a [describir la*

*excepción], la información acerca de la materia controlada en la entidad auditada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con [los criterios aplicados]...”).*

- ii. Una abstención de opinión (“*Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, no podemos emitir una conclusión...”)”)*

150. Los auditores del sector público comunicarán las razones por las que emiten conclusiones modificadas mediante la descripción de los actos de incumplimiento significativo en el informe, por ejemplo en un párrafo o sección anterior a la conclusión y que describe la base en que se sustenta dicha conclusión.

151. Los auditores del sector público pueden estimar necesario informar más detalladamente sobre cuestiones que no afectan a la conclusión sobre el cumplimiento, para lo cual utilizarán los instrumentos siguientes:

- a) Párrafo de énfasis (cuando la cuestión se ha expuesto en las manifestaciones de la dirección sin incorrecciones significativas, por ejemplo destacando una insuficiencia sistémica o un elemento de incertidumbre que depende de hechos futuros como cuando una autoridad competente no ha decidido todavía si un determinado elemento resulta conforme a la ley).
- b) Párrafo sobre otros asuntos (para cuestiones distintas a las expuestas en las manifestaciones de la dirección que no afectan a la conclusión sobre el cumplimiento, por ejemplo la necesidad de que actúe el poder legislativo en caso de conflicto entre fuentes normativas).

En el Apéndice 11 se recogen ejemplos al respecto.

#### **9.1.1.3 Respuestas de la entidad auditada**

152. Incorporar las respuestas de la entidad auditada para recoger el punto de vista de los funcionarios responsables entra dentro del principio conocido con el nombre de principio contradictorio, que constituye un rasgo exclusivo e importante de la fiscalización del sector público. Este principio hace referencia a una manera de presentar insuficiencias o constataciones críticas que aliente la adopción de medidas para remediar la situación (ISSAI 400, 4.0.20 y 4.0.24) e implica llegar a un acuerdo con la entidad auditada sobre los hechos para garantizar que se presentan de forma exhaustiva, exacta y fidedigna. También supone, llegado el caso, incorporar las respuestas de la entidad auditada a las cuestiones suscitadas en su integridad o de forma resumida.

#### **9.1.1.4 Formulación de recomendaciones constructivas**

153. Los Principios fundamentales de auditoría insisten igualmente en la necesidad de que los informes sean constructivos, lo que significa que deben incluir, cuando corresponda, recomendaciones destinadas a lograr mejoras. Ahora bien, aunque las recomendaciones sean constructivas para la entidad auditada, no deben tener un grado de detalle tal que menoscabe la objetividad del auditor del sector público en futuras auditorías. (ISSAI 400, 4.0.4, 4.0.20 y 4.0.25)

#### **9.1.1.5 Fecha del informe**

154. El informe no llevará una fecha anterior al momento en que los auditores del sector público hayan obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para fundamentar la conclusión.

#### **9.1.1.6 Firma**

155. El informe llevará la firma de la persona con la autoridad necesaria para representar la EFS, que podrá ser su máximo representante o un funcionario habilitado para ello, o llevar la firma conjunta de dos funcionarios en los que se haya delegado en debida forma.

#### **9.1.1.7 Informes de fiabilidad limitada**

156. Con carácter excepcional las presentes directrices podrán aplicarse con las necesarias adaptaciones a las revisiones de fiabilidad limitada. Como se expuso en la sección de las presentes directrices dedicada al alcance, la conclusión de una revisión de fiabilidad limitada, (se insertará el texto que corresponda en el espacio entre corchetes) normalmente se expresará como sigue: *“Nada hemos observado que nos lleve a considerar que [la información acerca de la materia controlada en la entidad auditada] no resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con [los criterios aplicados].”*

157. Las revisiones de fiabilidad limitada requieren la realización de un trabajo suficiente para poder expresar una conclusión, aunque ese trabajo sea menor que el requerido para llegar a una conclusión de fiabilidad razonable. No obstante, los auditores del sector público valorarán si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para emitir una conclusión de fiabilidad limitada.

#### **9.1.1.8 Constataciones incidentales**

158. Los auditores del sector público suelen encontrarse con actos de incumplimiento en conexión con otros tipos de trabajo de auditoría que se llevan a cabo. Aun cuando el auditor no esté investigando activamente la existencia o ausencia de dichos actos, las expectativas de los ciudadanos pueden influir en la decisión de comunicar constataciones incidentales al respecto. Ahora bien, conviene no olvidar que esas constataciones quedan fuera del alcance de una auditoría de cumplimiento aunque el auditor pueda informar sobre ellas. A menos que se revise el alcance y las constataciones incidentales se incorporen a la auditoría de cumplimiento en curso, el auditor no obtendrá o facilitará una garantía razonable con respecto a la existencia o ausencia del incumplimiento señalado en las constataciones incidentales, pero tendrá la posibilidad, en función de las circunstancias, de emitir una conclusión de fiabilidad limitada. En cualquier caso, cuando se comunique un incumplimiento de esta forma, es importante informar al lector del nivel de fiabilidad obtenido (razonable o limitado).

## **9.1.2 Informes especiales sobre una auditoría de cumplimiento (informes extensos)**

159. Dependiendo de las necesidades de los destinatarios, y del objetivo concreto de la auditoría de cumplimiento, una EFS puede optar por comunicar los resultados de dicha auditoría en un informe especial sobre auditoría de cumplimiento. Este tipo de informes se asemejan más a los informes de auditoría de rendimiento, y exponen con mayor detalle las observaciones, conclusiones y recomendaciones resultantes de la auditoría que los informes breves expuestos en la sección anterior, a los que en ocasiones sirven de complemento.
160. Al igual que sucede con los informes de auditorías de cumplimiento, cierta homogeneidad de formato de los informes especiales sobre una auditoría de cumplimiento puede ayudar a los destinatarios a entender el trabajo de auditoría efectuado y las conclusiones resultantes, y a identificar cualquier posible circunstancia inusual que surja.
161. Por lo general, los informes especiales sobre una auditoría de cumplimiento incluyen todos los elementos expuestos en la orientación facilitada en relación con los informes de auditorías de cumplimiento, pero se estructuran normalmente en torno a las siguientes secciones (cuyo orden puede variar):
- a) Página de portada.
  - b) Índice.
  - c) Glosario (en caso necesario).
  - d) Resumen.
  - e) Introducción, objetivos y alcance.
  - f) Observaciones y constataciones.
  - g) Conclusiones y recomendaciones.
  - h) Respuestas de la entidad auditada.
  - i) Apéndices (en caso necesario).

### **9.1.2.1 Página de portada, índice y glosario**

162. La página de portada indicará claramente el título del informe, su fecha, el destinatario y el autor. Normalmente el autor del informe es la EFS.
163. La inclusión de un índice ayudará a estructurar el informe, especialmente si es voluminoso, y guiará al lector a los ámbitos de mayor interés.

164. Un glosario puede igualmente ser de ayuda al lector cuando se emplee repetidamente en el informe terminología, acrónimos o abreviaturas técnicos o poco familiares, o bien términos con un significado especial en ese contexto.

#### **9.1.2.2 Resumen**

165. El resumen es primordial ya que a menudo constituye la parte del informe más leída por los destinatarios, y debe reflejar plenamente y con precisión, al tiempo que con concisión y equilibrio, el contenido del informe. Para ser eficaz, un resumen debe ocupar normalmente una o dos páginas.

166. El resumen se centrará principalmente en los criterios identificados (preguntas significativas que exigen respuesta) y una síntesis de las principales conclusiones de auditoría y recomendaciones formuladas en relación con dichos criterios (respuestas a las preguntas).

167. En algunos casos, un gráfico o diagrama puede exponer importantes conclusiones de auditoría de forma más comprensible para el lector que una información voluminosa o compleja. En esos casos, la inclusión de información gráfica en el resumen puede resultar útil para los destinatarios.

#### **9.1.2.3 Introducción, objetivos y alcance**

168. La introducción expone el contexto de la auditoría, incluidos los objetivos y el alcance de la misma, la identificación o descripción de la materia controlada o de la información acerca de la materia controlada, los criterios identificados, las funciones de las distintas partes intervinientes y las normas de auditoría seguidas al llevar a cabo el trabajo.

169. La introducción suele ser sucinta y poco detallada. En caso necesario, pueden añadirse pormenores en los apéndices.

#### **9.1.2.4 Observaciones y constataciones**

170. La sección de observaciones y constataciones constituye la parte principal del informe especial sobre auditoría de cumplimiento, y en ella se describe el trabajo de auditoría efectuado y las constataciones derivadas del mismo. Deberá seguir una estructura lógica, normalmente articulada en torno a los criterios identificados, y que ayude al lector a entender el hilo conductor de un determinado argumento.

171. Cuando se presenten observaciones y constataciones de auditoría, el hecho de resaltar los cuatro elementos citados a continuación ayudará a los destinatarios a entender mejor el trabajo efectuado, así como la significación y consecuencias de las constataciones de auditoría:

- a) Criterios – los baremos o pautas que sirven de base para comparar o evaluar los resultados.

- b) Condiciones – la situación observada.
- c) Causa – la fuente y las razones que explican la situación observada.
- d) Efecto – la incidencia y consecuencias de las condiciones observadas (la materialidad de las constataciones, sus repercusiones para el presupuesto, los ciudadanos o destinatarios, las implicaciones para los principios de buena gestión pública, etc.).

172. Cuando se incluyan numerosos datos para fundamentar las constataciones de auditoría, será más apropiado recogerlos en los apéndices.

#### **9.1.2.5 Conclusiones y recomendaciones**

173. La finalidad primordial de la sección de conclusiones y recomendaciones del informe es doble:

- a) Aportar respuestas claras (conclusiones) a las preguntas de auditoría (criterios identificados).
- b) Formular recomendaciones de mejora prácticas y constructivas cuando proceda.

174. Las recomendaciones son más eficaces cuando el tono es positivo, están orientadas a la consecución de resultados y exponen claramente lo que debe hacerse, cuándo y por quién. Para determinar su viabilidad en la práctica, habrá de tenerse en cuenta su coste.

175. Cuando se informe de una desviación del cumplimiento significativa, se formularán recomendaciones si existen posibilidades de lograr una mejora considerable. Puede ser útil para los destinatarios que los auditores del sector público pongan el acento en las medidas correctivas en curso.

176. Si bien la formulación de recomendaciones prácticas y constructivas contribuye a promover la buena gestión pública, los auditores del sector público deberán prestar atención a no presentar recomendaciones tan detalladas que les hagan asumir el papel de la dirección y vayan en detrimento de su objetividad.

#### **9.1.2.6 Respuestas de la entidad auditada**

177. Conforme a lo expuesto en la orientación sobre los informes de auditorías de cumplimiento, el principio contradictorio (acuerdo sobre los hechos e incorporación de las respuestas) se aplica también a la elaboración de informes especiales de auditoría de cumplimiento. Las respuestas de la entidad auditada a las cuestiones planteadas se incorporarán al informe ya sea literalmente o de forma sucinta.

178. Las respuestas de la entidad auditada se incluirán, según su volumen, bien en una sección separada del informe especial, bien en forma de apéndice.

179. La incorporación de los puntos de vista de los funcionarios responsables ayuda a garantizar la viabilidad de las recomendaciones y a que dichos funcionarios rindan cuenta de su actuación.

#### **9.1.2.7 Apéndices**

180. Los apéndices podrán utilizarse en su caso para facilitar a los destinatarios información detallada o complementaria en relación con la auditoría, bien sea en forma de texto o de cuadro, bien sea de forma más gráfica (diagramas, gráficos o imágenes), para ayudarles a entender las constataciones de auditoría, así como sus causas y consecuencias.

181. En los siguientes textos podrá encontrarse más orientación sobre la elaboración de los informes:

- ISSAI 1700, 1705 y 1706
- Directrices de aplicación de las normas de auditoría de rendimiento de la INTOSAI, Parte 5
- ISAE 3000 y Norma Internacional sobre los encargos de revisión 2400 de la IFAC.

## **9.2 Procesos de seguimiento**

182. Los Principios fundamentales de auditoría insisten en la comunicación de recomendaciones constructivas y en la realización del seguimiento necesario para corregir las insuficiencias detectadas (ISSAI 400, 4.0.26). La necesidad de proceder al seguimiento de actos de incumplimiento notificados anteriormente variará según la naturaleza del incumplimiento y de las circunstancias concretas. Ello puede requerir la presentación por el auditor de un informe oficial al poder legislativo, así como a la entidad auditada o a otros organismos competentes. Otros procesos de seguimiento pueden consistir en informes, revisiones y evaluaciones de ámbito interno elaborados por la entidad auditada o terceros, una auditoría de seguimiento, conferencias y seminarios organizados por o para la entidad auditada, etc. Por lo general, un proceso de seguimiento facilita una ejecución eficaz de las medidas correctivas y proporciona una información de retorno útil para la entidad auditada, los destinatarios del informe y los auditores del sector público a la hora de planificar futuras auditorías. Los procesos de seguimiento pueden estar previstos en el mandato de la EFS.

183. En el siguiente texto podrá encontrarse más orientación sobre procesos de seguimiento:

- Directrices de aplicación de las normas de auditoría de rendimiento de la INTOSAI, Parte 5.5.

## **10 Orientación suplementaria para los auditores del sector público que actúan como tribunal de cuentas**

184. Dada la función jurisdiccional atribuida a las EFS que actúan como tribunal de cuentas, éstas tienen la facultad de emitir fallos y resoluciones sobre aspectos contables y personas responsables como pueden ser los contables y los administradores (ISSAI 100, 1.0.21).

### **10.1 Realización de auditorías en un tribunal de cuentas**

185. En una auditoría de cumplimiento de unas cuentas públicas determinadas o del presupuesto general del estado, los auditores del sector público que actúen como tribunal de cuentas deberán asimismo:

- a) Obtener garantías razonables de que la información presentada en unas cuentas públicas y las operaciones subyacentes resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con las normas aplicables a las mismas.
- b) Determinar si la ejecución del presupuesto del estado resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con las normas aplicables al mismo y con las distintas cuentas públicas.
- c) Comunicar las constataciones a los interesados.

186. La función jurisdiccional de carácter único descrita en el párrafo anterior puede requerir de los auditores del sector público que actúan como tribunal de cuentas la consideración de otros aspectos adicionales cuando planifiquen y lleven a cabo una auditoría de cumplimiento. Entre estos aspectos figuran los siguientes:

- a) Identificar a la(s) persona(s) que pueda(n) ser considerada(s) responsable(s) de los actos de incumplimiento debido a las consecuencias legales potenciales que la resolución de la EFS pueda tener en esas personas. Es posible que los funcionarios tengan que responder personalmente de la pérdida o del despilfarro de fondos públicos, con la obligación consiguiente de resarcimiento del total de la pérdida.
- b) Tener en cuenta los plazos de prescripción, los hechos que interrumpen la prescripción aplicable a las responsabilidades individuales y el período exacto en que los funcionarios seguirán siendo responsables.
- c) Distinguir entre responsabilidad individual por actos de incumplimiento y responsabilidad por la comisión de actos ilícitos (presunto fraude). En el supuesto de actos ilícitos puede ser necesario aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

- d) Cooperar con el ministerio fiscal y la policía en caso necesario para llegar a conocer la entidad auditada y su entorno, analizar los riesgos de incumplimiento, intervenir cuando se produzcan actos de incumplimiento que puedan ser indicativos de fraude y presentar informes sobre estos asuntos.
- e) Sopesar la conveniencia de instaurar niveles reforzados o procedimientos más formalizados de control de calidad.
- f) Pedir información por escrito (frente a los requerimientos verbales).
- g) Asegurarse de que la documentación de auditoría respeta las normas en materia de evidencia.
- h) Realizar comunicaciones con carácter más oficial.
- i) Incluir en el informe criterios expresos que permitan considerar responsables a los funcionarios, como probablemente los importes en juego.
- j) Estudiar la forma más apropiada que han de adoptar las conclusiones, recomendaciones, determinación de daños y perjuicios o resoluciones judiciales que puedan conducir a una declaración de responsabilidades, o de inexistencia de responsabilidades, de carácter más oficial.

## **10.2 Comunicación y ejecución de disposiciones legales**

187. Los auditores del sector público de una EFS jurisdiccional comunicarán asimismo todo problema de cumplimiento que pueda dar lugar a acciones legales, procedimientos de resarcimiento o procesos penales a los jueces, fiscales o secciones jurisdiccionales dentro del tribunal, o a otros órganos cuando corresponda. Además, una EFS jurisdiccional podrá comunicar sus observaciones de naturaleza más general o informativa resultantes del trabajo de auditoría a los responsables de la entidad auditada.
188. Cuando supongan la ejecución de disposiciones legales que afecten a funcionarios públicos, las decisiones adoptadas por una EFS jurisdiccional deberán acomodarse a los principios siguientes:
- a) Garantías procesales y audiencia pública.
  - b) Publicidad.
  - c) Comunicación a los órganos policiales y judiciales competentes cuando haya pruebas de que se ha cometido un delito penal.

## **10.3 Procesos en distintos tipos de tribunal de cuentas**

189. Para las EFS que actúan como tribunal de cuentas, el trabajo efectuado puede comprender distintas fases incluida la auditoría, la instrucción y la emisión del fallo.

190. Algunas EFS que actúan como tribunal de cuentas seguirán el proceso de auditoría según se ha descrito en las presentes directrices. No obstante, una vez completadas las fases de planificación, ejecución y obtención de evidencia, pueden subsistir problemas específicos y adicionales que desencadenen la iniciación de un procedimiento de instrucción y la emisión de un fallo oficial.
191. Si un juez o un fiscal deciden iniciar la instrucción de un asunto, el objetivo será obtener suficientes pruebas sobre la culpabilidad o la inocencia del funcionario que supuestamente causó el daño para así poder emitir un fallo al respecto.
192. En algunas EFS que actúan como tribunal de cuentas, los auditores podrán actuar también como jueces y combinar la función fiscalizadora con la jurisdiccional. En esos casos, la fase de instrucción forma parte integrante del programa de auditoría, de su ejecución y de la obtención de evidencia, con lo que la auditoría deberá ser planificada para cubrir todas estas fases.

## Apéndice 1 - Ejemplos de materia controlada, de información acerca de la materia controlada y de criterios en una auditoría de cumplimiento

En el siguiente cuadro se presentan ejemplos de materia controlada, de la información acerca de los mismos y de los criterios correspondientes. La lista no pretende ser exhaustiva. Cada materia controlada determinado y la información y los criterios correspondientes dependerán de una serie de factores tales como el mandato de la EFS y el objetivo de cada auditoría.

	<b>Materia controlada</b>	<b>Información acerca de la materia controlada</b>	<b>Criterios</b>
1	<p>Gestión financiera y uso de fondos asignados.</p> <p>Puede comportar el examen de la ejecución presupuestaria y la verificación de que los fondos se hayan utilizado según los propósitos y fines establecidos por el poder legislativo. En muchas EFS, este tipo de auditoría de cumplimiento puede estar relacionada con el control de la regularidad y la auditoría de estados financieros.</p> <p>Puede encontrarse orientación más específica sobre este tema en la ISSAI 4200 -Apéndice 1-A.</p>	<p>Información financiera como, por ejemplo, estados financieros.</p>	<p>Leyes presupuestarias aplicables.</p> <p>Presupuesto aprobado.</p>
2	<p>Gestión financiera, por ejemplo, ingresos en concepto de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• fondos destinados a proyectos por organizaciones donantes</li> <li>• fondos de</li> </ul>	<p>Información financiera relativa a los proyectos / contabilidad de los proyectos.</p>	<p>Legislación aplicable a la utilización de fondos por los gobiernos federales (por ejemplo, una “Ley de auditoría única”).</p> <p>Las actividades que constituyen el mandato de la entidad auditada.</p>

	<b>Materia controlada</b>	<b>Información acerca de la materia controlada</b>	<b>Criterios</b>
	<p>gobiernos federales</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• fondos similares y su utilización.</li> </ul>		Las estipulaciones del convenio de financiación.
3	Gestión financiera, por ejemplo, de ingresos recibidos en concepto de subvenciones y su utilización.	Información financiera relativa a la utilización de la subvención.	<p>Las actividades que constituyen el mandato de la entidad auditada.</p> <p>Las estipulaciones del convenio de subvención.</p>
4	Gestión financiera, por ejemplo, de ingresos o gastos relativos a un contrato o convenio de préstamo, y su utilización.	Información financiera relativa al contrato o convenio de préstamo.	Las estipulaciones del contrato o convenio de préstamo.
5	Contratación pública.	Información financiera.	<p>Leyes y reglamentos sobre contratación pública (nacional e internacional).</p> <p>Cláusulas contractuales estipuladas con un proveedor.</p>
6	Gastos.	<p>Información financiera.</p> <p>Declaración de cumplimiento.</p>	<p>Leyes presupuestarias aplicables.</p> <p>Otra legislación aplicable.</p> <p>Órdenes ministeriales, exigencias de política gubernamental y resoluciones del poder legislativo.</p> <p>Cláusulas contractuales.</p>
7	Actividades de los programas.	Indicadores o informes de actividad.	Niveles de rendimiento aprobados como los establecidos en leyes y reglamentos, órdenes ministeriales, metas aprobadas por el poder legislativo o la entidad, tratados internacionales, protocolos, convenios o acuerdos,

	<b>Materia controlada</b>	<b>Información acerca de la materia controlada</b>	<b>Criterios</b>
			<p>acuerdos sobre el nivel del servicio, cláusulas contractuales, normas del sector generalmente aceptadas o expectativas razonables de los ciudadanos.</p> <p>Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Relación entre el número de plazas de guardería y el número de niños con derecho a plaza.</li> <li>• Número de enfermeros y médicos cualificados por número de ciudadanos.</li> <li>• Número de kilómetros de carretera asfaltada.</li> <li>• Número de meses necesarios para tramitar los pagos de prestaciones o las licencias de obras.</li> <li>• Frecuencia y calidad de la información contable que debe facilitar el proveedor del servicio.</li> <li>• Número de inspecciones de obras que deben efectuarse en un plazo determinado.</li> <li>• Medición de los resultados relativos a la calidad del agua, etc.</li> </ul>
8	Prestación de servicios.	<p>Declaración de prestación de servicios.</p> <p>Información comunicada públicamente.</p>	Leyes y directrices aplicables.
9	Probidad de una resolución administrativa pública	<p>Registro de quejas de los ciudadanos.</p> <p>Información comunicada públicamente.</p>	Leyes y directrices aplicables.
10	Responsabilidad social de las empresas (RSE), por ejemplo, control de los proyectos financiados con fondos	Declaración de cumplimiento (o de incumplimiento) de la RSE.	Leyes y directrices aplicables a ámbitos como los derechos humanos y civiles, la igualdad entre sexos, el entorno laboral, el medio ambiente, etc.

	<b>Materia controlada</b>	<b>Información acerca de la materia controlada</b>	<b>Criterios</b>
	públicos en los países en desarrollo.		
11	Conducta / Reputación	<p>Declaración de cumplimiento, por ejemplo una declaración de independencia (capacidad jurídica).</p> <p>En el sector público esta “declaración” puede ser implícita a veces y referirse a los conceptos de probidad y reputación. (véase la sección “Criterios”).</p>	<p>Leyes y directrices aplicables a la conducta de los funcionarios públicos</p> <p>Código deontológico o un código de conducta interno.</p> <p>Valores o principios declarados en materia de liderazgo.</p> <p>Políticas, manuales y directrices de ámbito interno.</p> <p>Las normas, estatutos o disposiciones similares de la organización.</p> <p>Cláusulas contractuales (por ejemplo, normas sobre confidencialidad o aislamiento resultantes de situaciones laborales concretas).</p>
12	Obligaciones derivadas de la pertenencia a una organización.	Declaración de cumplimiento.	Obligaciones de los miembros de una organización.
13	Procesos referidos a seguridad e higiene	<p>Declaración de cumplimiento.</p> <p>Operaciones financieras.</p>	<p>Normativa sobre seguridad e higiene en el trabajo aplicable, por ejemplo, al acceso de personas con minusvalías.</p> <p>Políticas, procesos, manuales, directrices etc.</p>
14	Procesos referidos a la protección del medio ambiente.	<p>Declaración de cumplimiento.</p> <p>Operaciones financieras.</p>	<p>Normativa sobre protección del medio ambiente aplicable, por ejemplo, a la calidad del agua, la eliminación de residuos o las limitaciones a las emisiones de dióxido de carbono.</p> <p>Disposiciones de tratados, protocolos, convenios o</p>

	<b>Materia controlada</b>	<b>Información acerca de la materia controlada</b>	<b>Criterios</b>
			acuerdos internacionales en materia de medio ambiente.  Políticas, procesos, manuales, directrices, etc.
15	Procesos referidos al control interno.	Declaración de cumplimiento.  Operaciones financieras.	Un marco de control interno, por ejemplo COSO, CoCo <sup>1</sup> o similar, o exigencias de control establecidas en la legislación aplicable o aceptadas dentro de un ordenamiento concreto.  Políticas, procesos, manuales, directrices, etc.
16	Procesos específicos referidos a actividades y operaciones de la entidad, como el abono de pensiones o prestaciones sociales, la tramitación de pasaportes o de solicitudes de los ciudadanos y la determinación de sanciones pecuniarias o de penas impuestas en procesos penales.	Declaración de cumplimiento.  Operaciones financieras.	Leyes y directrices aplicables.  Políticas, procesos, manuales, directrices, etc.
17	Características físicas.	Especificaciones técnicas o el propio objeto material.	Código de normas de la construcción (dimensiones, altura, destino, densidad fijada para una zona determinada, etc.).  Estipulaciones de un contrato de construcción o de un contrato de otro tipo.
18	Ingresos imponibles, obligaciones del sujeto pasivo del impuesto u	Declaraciones del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades.	Legislación aplicable o códigos específicos del sector.

<sup>1</sup> COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. CoCo = Criteria of Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

	<b>Materia controlada</b>	<b>Información acerca de la materia controlada</b>	<b>Criterios</b>
	otras obligaciones que implican la comunicación de datos a las autoridades reguladoras.	Otras declaraciones de impuestos presentadas a las autoridades reguladoras (declaraciones de IVA, comunicación de datos por organismos de sectores regulados como la banca y la finanza, la industria farmacéutica, etc.).	Códigos fiscales, sobre ingresos impositivos o similares.

## **Apéndice 2 – Ejemplos de fuentes utilizables para conocer la entidad auditada y determinar de los criterios adecuados**

La lista que figura a continuación ilustra, aunque no de modo exhaustivo, las fuentes a las que pueden recurrir los auditores del sector público para fijar los criterios adecuados de auditoría:

- a) Leyes y reglamentos, incluidas las intenciones y premisas documentadas que se han utilizado para elaborar dicha legislación.
- b) Leyes presupuestarias / presupuestos o créditos aprobados.
- c) Documentos del poder legislativo relacionados con leyes y resoluciones presupuestarias y las premisas o disposiciones especiales para la utilización de créditos autorizados o para operaciones financieras, fondos y balances.
- d) Órdenes ministeriales y parlamentarias.
- e) Información de las autoridades reguladoras.
- f) Actas oficiales de reuniones del poder legislativo, la comisión de cuentas públicas u otra comisión parlamentaria similar o de otros organismos públicos.
- g) Principios de derecho.
- h) Precedentes legales.
- i) Códigos de conducta o de prácticas.
- j) Descripciones internas de políticas y de planes y procedimientos estratégicos y operativos.
- k) Manuales o directrices escritas.
- l) Acuerdos formalizados, como contratos.
- m) Convenios de subvención o de préstamo.
- n) Normas del sector.
- o) Doctrina comúnmente admitida (sobre la que existe un consenso generalizado), que puede obtenerse a partir de información publicada en manuales y metodologías técnicas y revistas especializadas, o bien de la consulta con fuentes fiables como los expertos de un campo de conocimientos determinado).
- p) Normas generalmente aceptadas para un ámbito determinado (en principio, fácilmente identificables, basadas en la legislación y resultantes de prácticas y

precedentes legales establecidos, por ejemplo “los principios contables generalmente aceptados” en un país determinado).

- q) En el caso de las auditorías de reputación, los principios de buena gestión financiera del sector público y de conducta de los funcionarios públicos. Los principios de conducta pueden derivar de las expectativas del poder legislativo o de los ciudadanos en cuanto a la conducta de los funcionarios públicos. A veces, estos principios se han documentado sólo de modo fragmentario y o sólo se pueden definir en caso de infracción.

Otras fuentes a las que pueden recurrir los auditores del sector público para adquirir una comprensión de la entidad auditada, su entorno y los ámbitos temáticos correspondientes pueden ser:

- a) El informe anual de la entidad.
- b) Propuestas legislativas e intervenciones parlamentarias.
- c) Sitios web.
- d) Informes publicados, artículos en periódicos o revistas, otras fuentes mediáticas, etc.
- e) Conocimientos adquiridos en auditorías previas.
- f) Información recopilada en reuniones y otras comunicaciones.
- g) Actas de las reuniones del consejo de administración o de otros órganos directivos.
- h) Informes de la auditoría interna.
- i) Estadísticas oficiales.

## **Apéndice 3 – Ejemplos de factores ligados al análisis de riesgos en una auditoría de cumplimiento**

A continuación se enumeran ejemplos de factores que pueden tenerse en cuenta al analizar los riesgos en una auditoría de cumplimiento. La lista no pretende ser exhaustiva y los factores dependerán de las circunstancias concretas de la auditoría.

### **Objetivo y mandato de la entidad auditada**

1. ¿Han sido establecidos claramente, y son fáciles de conocer, el objetivo, el mandato y la naturaleza jurídica de la entidad auditada?
2. ¿Se han producido cambios recientes en el mandato, los objetivos o los ámbitos temáticos?
3. ¿Resultan fácilmente identificables los ámbitos temáticos o las materias controladas?
4. ¿Se solapan los ámbitos temáticos con los de otras entidades creando un riesgo de duplicación o de fragmentación?

### **Estructura organizativa**

1. ¿Cuál es el fundamento jurídico de la entidad (ministerio, dirección, organismo, etc.) y de dónde emana su autoridad?
2. ¿Tiene fijados claramente la entidad auditada su cometido y sus funciones, así como la autoridad que deriva de ellos?
3. ¿Se dan a conocer y se entienden claramente dentro de la entidad el cometido y las funciones asignados, así como la autoridad que deriva de ellos?
4. ¿Cómo funciona la supervisión de la entidad auditada cuando dicha supervisión corre a cargo de otra entidad al formar parte ambas de una estructura jerárquica?
5. ¿Concede la entidad una atención particular al análisis y a la gestión de riesgos, incluidos los riesgos de incumplimiento, en sus operaciones?
6. ¿Se han producido cambios recientes en la organización?
7. ¿Se han externalizado actividades a otras entidades?
8. ¿Cómo se supervisa el grado de cumplimiento y rendimiento cuando se externalizan las actividades?
9. ¿Hay otros riesgos que pueden acompañar a la externalización de actividades?
10. ¿Tiene el personal el nivel de competencia y de conducta ética exigido?
11. ¿Busca el personal la información necesaria y resulta ésta de fácil acceso?
12. ¿Se comunica la información a tiempo dentro de la entidad?
13. ¿Hay elementos de la estructura organizativa que puedan amplificar el riesgo de fraude?

## **Consideraciones políticas**

1. ¿A qué nivel de la administración pertenece la entidad y qué relaciones mantiene con otros niveles de la administración?
2. ¿Cuáles son las funciones (constitucionales u otras) del ministro competente o de la dirección de la entidad?
3. ¿Cómo son, según la experiencia, las relaciones entre los niveles de dirección política y administrativa de la entidad?
4. ¿Hay consenso político o se expresan libremente las opiniones divergentes?
5. ¿Cómo se percibe el nivel de dirección político?
6. ¿Cuáles son los ámbitos temáticos que centran la atención, la visibilidad y la sensibilidad políticas?
7. ¿Cómo funcionan las relaciones entre los niveles de dirección política y administrativa?
8. ¿Hay ámbitos que revistan un interés público particular?
9. ¿Ha habido experiencias de influencia indebida de una entidad sobre otras situadas en niveles diferentes de la jerarquía del sector público?
10. ¿Existen consideraciones políticas que puedan amplificar el riesgo de fraude?
11. ¿Se establece en leyes y reglamentos la obligación de mantener la neutralidad política en la utilización de fondos y recursos, y cuál ha sido la experiencia al respecto en el pasado?

## **Leyes, reglamentos y otras normas aplicables**

1. ¿Resulta claro qué leyes, reglamentos y normas se aplican a la entidad auditada y a la materia controlada en concreto?
2. ¿Hay solapamiento o falta de coherencia entre las distintas disposiciones legales?
3. ¿Tiene la entidad capacidad normativa y, en caso de tenerla, qué impacto ejerce en los derechos de los particulares?
4. ¿Ha delegado la entidad, en el supuesto de tener capacidad normativa, parte de su autoridad a otras entidades, como autoridades reguladoras o entidades privadas?
5. ¿Es relativamente nueva la legislación aplicable o está bien consolidada?
6. ¿En caso de ser nueva la legislación, tiene una redacción y un contenido claros que permita comprenderla y aplicarla fácilmente?
7. ¿En caso de estar bien consolidada la legislación, hay coherencia en los precedentes legales que permita comprenderla y aplicarla fácilmente?
8. ¿Está sujeto el ámbito temático a un grado de discrecionalidad significativo en su funcionamiento?
9. ¿Se ajusta ese grado de discrecionalidad significativo al espíritu de las leyes y los reglamentos aplicables?
10. ¿Se aplica ese grado de discrecionalidad significativo de modo uniforme?
11. ¿Hay otros organismos que interpreten o complementen la legislación aplicable?
12. ¿Ha cumplido la entidad sus obligaciones sin retrasos y, por tanto, sin comprometer los derechos de los particulares y sin provocar, por su pasividad, consecuencias negativas de orden financiero?
13. ¿Se han empleado adecuadamente los canales a disposición de los afectados para presentar quejas y recursos?

14. ¿Se han visto comprometidos los derechos de particulares y organizaciones a causa de la interpretación y aplicación por la entidad de leyes y reglamentos concretos?
15. ¿Hay elementos de leyes, reglamentos u otras normas que puedan amplificar el riesgo de fraude?

### **Operaciones y hechos significativos**

1. ¿Hay operaciones o hechos significativos que puedan dar lugar a riesgos significativos o riesgos de fraude (por ejemplo, contratos públicos importantes, contratos de construcción a largo plazo, operaciones con instrumentos financieros como contratos de divisas, préstamos por importes considerables o especulación financiera, actividades de privatización, etc.)?
2. ¿Posee la entidad la autoridad y competencia necesarias para acometer operaciones y hechos significativos?
3. ¿Se ha procedido a la contratación de expertos en relación con operaciones y hechos significativos?
4. ¿Qué precauciones se han adoptado al contratar expertos para cerciorarse de su competencia y objetividad?
5. ¿Cómo se lleva a cabo el seguimiento del trabajo de los expertos?

### **La dirección**

1. ¿Es estable el equipo de dirección o ha habido cambios de personas clave?
2. ¿Cómo se contrata a los miembros de la dirección (procesos abiertos y transparentes que garanticen una competencia leal, o procesos que constituyan un puro formulismo)?
3. ¿Interviene activamente y de forma constante la dirección en el análisis de riesgos?
4. ¿Ha analizado la dirección las consecuencias de los cambios en el entorno de la entidad y su impacto en la entidad auditada?
5. ¿Adopta la dirección un enfoque prudente o es más proclive a adoptar riesgos (por ejemplo, el “apetito por el riesgo”)?
6. ¿Qué iniciativas ha adoptado la dirección para identificar y evitar riesgos considerables que podrían tener un impacto desfavorable en la entidad?
7. ¿Se comunican efectivamente a la dirección los análisis de riesgos practicados dentro de la entidad?
8. ¿Supervisa y evalúa la dirección activamente las consecuencias de su actuación y sus decisiones?
9. ¿Se han detectado en auditorías previas actos de incumplimiento, fraude y actos ilícitos, casos de conducta contraria a la ética, comportamientos sesgados por parte de la dirección, etc.?
10. ¿Cómo equilibra la dirección la necesidad de alcanzar los objetivos de los programas con la necesidad de gestionar el riesgo y garantizar la observancia de leyes y reglamentos, etc.?

## Apéndice 4 - Ejemplos de factores de riesgo para una materia controlada en concreto

La adjudicación de contratos públicos es una materia típicamente controlada en las auditorías de cumplimiento. En el cuadro que figura a continuación se muestran algunos ejemplos de factores de riesgo presentes en una auditoría de cumplimiento relativa a una de estas adjudicaciones. La lista no pretende ser exhaustiva. Los riesgos y factores de riesgo podrán variar en su caso en función de la materia controlada y las circunstancias concretas de la auditoría.

<b>Ejemplos de factores de riesgo en una auditoría de adjudicación de contratos públicos</b>	
<b>Riesgo inherente</b>	
1	Ausencia de legislación aplicable a la contratación pública.
2	Modificaciones recientes de la legislación aplicable a la contratación pública (por ejemplo, para adaptarse a la normativa internacional).
3	Legislación compleja, poco clara, o sujeta a interpretación.
4	Importes considerables en juego como es el caso de los contratos públicos en el sector de la defensa.
5	Señalamiento de desviaciones del cumplimiento de la legislación y las directrices aplicables sobre contratación pública en las constataciones de auditoría del año anterior.
6	Sospechas o casos de fraude registrados en el pasado en los que participaron miembros de la dirección y del personal clave.
7	Inspecciones efectuadas por las autoridades reguladoras (por ejemplo, autoridades de vigilancia de la competencia).
8	Denuncias de proveedores potenciales sobre la existencia de prácticas desleales en las licitaciones.
9	Conflictos de intereses potenciales.
<b>Riesgo de control</b>	
1	Falta de directrices internas eficaces, así como de criterios claros y objetivos.
2	Cambios recientes en controles generales o de aplicación relativos a los sistemas informáticos de adjudicación de contratos públicos.
3	Escaso control de calidad o actividades de seguimiento insuficientes en relación con los proveedores.
4	Control insuficiente o inexistente del cumplimiento por los proveedores de las directrices éticas.
5	Seguimiento inexistente o de escasa calidad del cumplimiento de la legislación aplicable.

<b>Riesgo de no detección</b>	
1	Procedimientos de auditoría concebidos de modo ineficaz (por ejemplo, procedimientos que contemplan tan sólo el control de operaciones registradas y no verifican su integridad; entrevistas celebradas únicamente con el personal de los servicios de contratación y no con los encargados de la administración o las instalaciones, los proveedores o las organizaciones que registran las denuncias).
2	Incentivos que pueden llevar a la dirección a retener u ocultar pruebas (por ejemplo, sobornos o regalos de los proveedores).
3	Colusión o elusión de controles por parte de la dirección

## Apéndice 5 - Ejemplos de procedimientos de selección de materias controladas en una auditoría de cumplimiento

El cuadro que figura a continuación recoge ejemplos ilustrativos de procedimientos aplicables en una auditoría de cumplimiento relativa a disposiciones sobre medio ambiente y fondos concedidos a proyectos por organizaciones donantes. La lista no pretende ser exhaustiva. Los procedimientos de auditoría deben concebirse para las circunstancias y los objetivos concretos de la auditoría.

<b>Procedimientos de muestreo de auditoría</b>	
<b>Materia controlada: Legislación medioambiental</b>	
1	Adquirir una visión de conjunto de la legislación medioambiental que la entidad tenga obligación de cumplir.
2	Pedir información a la dirección, y a la auditoría interna cuando sea necesario, sobre los procesos y rutinas establecidos para garantizar el cumplimiento de la legislación medioambiental.
3	Analizar los manuales y las descripciones de sistemas para entender los procesos y controles aplicables. Documentar el proceso e identificar los controles clave. Verificar estos controles clave en la medida necesaria.
4	Realizar una búsqueda en los medios de comunicación y otras bases de datos para identificar actos de incumplimiento anteriores de la entidad.
5	Analizar los informes de inspección, incluidos los de la auditoría interna en su caso. Efectuar el seguimiento de ámbitos que indiquen riesgos significativos de incumplimiento de la legislación medioambiental.
6	Confirmar que la entidad auditada cuenta con los permisos y certificados necesarios. Evaluar los procedimientos para asegurarse de que están actualizados y siguen siendo válidos.
7	Examinar las actas de reunión de los comités de medio ambiente o de seguridad e higiene. Efectuar el seguimiento necesario.
8	Entrevistar a miembros del personal para determinar su grado de comprensión de las políticas y los procedimientos aplicados, incluidos los de formación, así como el modo en que funcionan en la práctica.
9	Preguntar a la dirección, y a los servicios jurídicos cuando corresponda, sobre la existencia de cualquier demanda actual, anterior o previsible por hechos que afecten al medio ambiente. Analizar las causas y consecuencias de esas demandas.
10	Observar los procesos y rutinas en la práctica (por ejemplo, en el caso de

## Procedimientos de muestreo de auditoría

eliminación de residuos, si éstos son almacenados y eliminados correctamente, etc.) y documentar todo debidamente (por ejemplo, en forma de fotos, vídeos, etc.).

### Materia controlada: concesión de fondos a proyectos por una organización donante

1	Adquirir una visión de conjunto del convenio de financiación y de la legislación, directrices, mandatos, etc. que sean aplicables y la entidad tenga la obligación de cumplir.
2	Pedir información a la dirección, y a la auditoría interna cuando sea necesario, sobre si los procesos y rutinas establecidos garantizan el cumplimiento de las estipulaciones del convenio de financiación y de la legislación, las directrices y los mandatos, etc. que sean aplicables. Indagar si las rutinas garantizan el registro y la presentación apropiados de la información contable.
3	Analizar los manuales y la descripción de sistemas para entender los procesos y controles relativos al cumplimiento del convenio de financiación. Documentar los procesos e identificar los controles clave. Verificar dichos controles clave en la medida necesaria.
4	Aplicar procedimientos analíticos para evaluar los riesgos, y procedimientos de confirmación cuando sea necesario. Por ejemplo, comparar los datos financieros, incluida la contabilidad de los proyectos, con el presupuesto establecido y los ejercicios anteriores. Efectuar el seguimiento de presuntas desviaciones cuando las circunstancias lo hagan necesario. Examinar la contabilidad del proyecto con el fin de detectar operaciones significativas o inusuales. Efectuar el seguimiento necesario.
5	Seleccionar una muestra de operaciones referidas a los fondos del proyecto y, para cada operación, verificar el cumplimiento de las estipulaciones del convenio de financiación y la legislación pertinente, por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"><li>• exigencias de utilización de los fondos</li><li>• exigencias de aprobación y autorización</li><li>• exigencias de elaboración de los informes</li><li>• exigencias de registro y presentación de datos contables, incluidas las derivadas de las políticas contables y del registro de operaciones en el período justo, etc.</li></ul>
6	Cuando los fondos del proyecto se hayan utilizado para finalidades específicas, valorar la necesidad de proceder a inspecciones físicas. Efectuar el seguimiento necesario.
7	Examinar la correspondencia, las actas de las reuniones, etc., para identificar cuestiones que puedan ser relevantes. Efectuar el seguimiento necesario.

## Procedimientos de muestreo de auditoría

8	Sopesar la conveniencia de obtener confirmación por escrito de terceros y efectuar el seguimiento necesario.
9	Sopesar la conveniencia de obtener manifestaciones escritas de la dirección respecto del convenio de financiación.
10	Realizar pruebas y verificaciones de cierre al término del ejercicio para asegurarse de que los fondos se contabilizan en el período justo.

## Apéndice 6 - Ejemplos de desviación del cumplimiento

El cuadro que figura a continuación recoge algunos ejemplos de desviación del cumplimiento, así como una serie de consideraciones sobre materialidad y formación de conclusiones, cuyo objetivo no reside en llegar a una conclusión definitiva sobre si el ejemplo constituye o no una desviación del cumplimiento material, sino en poner de manifiesto los hechos relevantes. La determinación de la materialidad dependerá de las circunstancias concretas y del juicio profesional del auditor del sector público.

Ejemplo de desviación del cumplimiento		Consideraciones relativas a la materialidad y la formación de conclusiones
1	Durante el ejercicio, una agencia gubernamental recibe créditos del Ministerio de Educación para subvencionar objetivos de enseñanza nacionales. El gasto de la agencia para el ejercicio incluyó una subvención de \$10 millones a industrias extranjeras de alta tecnología.	Con arreglo a sus normas aplicables, la agencia gubernamental no está facultada para conceder subvenciones a organizaciones extranjeras, con lo cual el incumplimiento puede ser material porque la subvención se abonó a organizaciones extranjeras, contrariamente a lo establecido en las normas aplicables, y se destinó a finalidades distintas a las marcadas por el poder legislativo.
2	Durante el ejercicio, una agencia gubernamental realizó gastos por un importe que excedía en \$100 el total de \$5000 autorizado en el presupuesto aprobado por el poder legislativo.	En este caso, los gastos efectivos rebasaron los créditos autorizados en el presupuesto aprobado, con lo cual el incumplimiento puede ser material porque se han infringido claramente las normas aplicables. Según las circunstancias (como puede ser el tipo de gasto), el incumplimiento puede terminar resultando muy delicado.
3	Un ciudadano tiene derecho a una pensión mensual de \$1000. La agencia gubernamental ha abonado tan sólo \$900 al mes. Los pagos se abonaron además después de la fecha establecida en la legislación.	Aunque los importes no tengan una incidencia material en los estados financieros de la agencia gubernamental, las consecuencias del incumplimiento serán probablemente considerables para el pensionista que vive de ese ingreso fijo. Si este incumplimiento está motivado además por una insuficiencia del sistema puede afectar también a otros muchos ciudadanos por lo que sería material dada su incidencia en dichos ciudadanos y en la sociedad en general.
4	Una madre soltera tiene derecho a una prestación mensual por cada hijo menor de 18 años. La agencia gubernamental ha	Aunque esta desviación del cumplimiento sea favorable al beneficiario, no responde a la letra ni al espíritu de la legislación y puede resultar injusta para otros beneficiarios. Si este incumplimiento

<b>Ejemplo de desviación del cumplimiento</b>	<b>Consideraciones relativas a la materialidad y la formación de conclusiones</b>
	<p>abonado la prestación por un hijo que ha cumplido 19 años.</p> <p>está motivado además por una insuficiencia del sistema puede afectar también a otros muchos ciudadanos por lo que sería material dada su incidencia en dichos ciudadanos y en la sociedad en general.</p>
<p>5</p> <p>Las especificaciones de un código de construcción requieren inspecciones anuales. La agencia gubernamental no ha realizado ninguna inspección en los últimos cinco años.</p>	<p>El incumplimiento puede ser significativo debido a aspectos cualitativos tales como la seguridad. Aun no habiendo importes monetarios en juego, el incumplimiento puede ser material por sus posibles consecuencias para la seguridad de los ocupantes de los edificios y, en caso de catástrofe, creará un riesgo de que las denuncias por daños tengan graves repercusiones financieras para la agencia gubernamental.</p>
<p>6</p> <p>Las estipulaciones de un convenio de financiación establecen que el beneficiario de los fondos debe elaborar estados financieros y remitirlos a la organización donante en una fecha determinada, pero esa fecha no ha sido respetada.</p>	<p>El incumplimiento será o no material según, por ejemplo, si los estados financieros fueron elaborados y remitidos posteriormente o no, o según la extensión y las razones del retraso, las consecuencias que pueden derivarse del incumplimiento, etc.</p>
<p>7</p> <p>Se han detectado insuficiencias significativas de los sistemas en relación con la recaudación de ingresos prevista en el código tributario. Las insuficiencias se deben a una incorrecta interpretación de dicho código por la entidad auditada. Hubo numerosos contribuyentes cuyos ingresos fueron sobrevalorados, y por tanto su obligación tributaria también.</p>	<p>Este tipo de desviación del cumplimiento se refiere a la protección de los derechos de los particulares. Para algunos ciudadanos se sobrestimó su obligación tributaria, mientras que para otros ciudadanos no hubo tal estimación. Según las circunstancias, la desviación puede ser material, también porque implica una insuficiencia del sistema.</p>

## **Apéndice 7 - Ejemplo de un informe “breve” en una auditoría de cumplimiento**

Según se explica en el texto principal de este documento, el formato de los informes de auditorías de cumplimiento puede depender de distintos factores, como el mandato de la EFS, la legislación aplicable, las prácticas seguidas habitualmente para la elaboración de los informes o la complejidad de las cuestiones de que se informa. Sin embargo, cierto grado de armonización en la elaboración de los informes puede ayudar a los destinatarios a entender el trabajo realizado y las conclusiones resultantes, así como a identificar cuando se producen circunstancias inusuales.

El siguiente ejemplo de informe breve tiene carácter ilustrativo exclusivamente. Algunas EFS optarán por un informe extenso en el que las constataciones se describen con más detalle.

### **Informe de auditoría de cumplimiento de la EFS de XXX**

[Destinatario, por ejemplo, Organización donante XYZ]

#### **Informe sobre [el cumplimiento por la agencia gubernamental ABC de las estipulaciones del convenio de financiación celebrado con la organización donante XYZ de fecha xx.xx.20XX]**

Hemos auditado [el cumplimiento por la agencia gubernamental ABC de las estipulaciones del convenio de financiación celebrado con la organización donante XYZ de fecha xx.xx.20XX tal y como se establece en las cuentas del proyecto para el ejercicio que finalizó el 31.12.20XX que muestran gastos por un total de \$ xxxxxx.xx].

#### *Obligaciones de la dirección*

De conformidad con [las estipulaciones del convenio de financiación celebrado con la organización donante XYZ de fecha xx.xx.20XX], la dirección de la agencia gubernamental ABC tiene la obligación de [elaborar las cuentas íntegras del proyecto en cumplimiento de lo estipulado en el convenio de financiación].

#### *Obligaciones del auditor*

Nuestra obligación es expresar con independencia una conclusión sobre [las cuentas del proyecto] basada en nuestra auditoría. Nuestro trabajo se ajustó a lo dispuesto en los [Principios fundamentales de auditoría y Directrices para la auditoría de cumplimiento de la INTOSAI]. Estos principios requieren de nuestra parte la observancia de las exigencias

deontológicas y una planificación y ejecución de la auditoría destinadas a obtener garantías razonables de que [la utilización de los fondos del proyecto resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con lo estipulado en el convenio de financiación de fecha xx.xx.20XX].

Una auditoría implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia suficiente y apropiada que fundamente nuestra conclusión. Los procedimientos aplicados dependerán del juicio profesional del auditor, que podrá consistir también en el análisis del riesgo de incumplimiento significativo, ya sea por fraude o error. Los procedimientos de auditoría aplicados son los que hemos juzgado apropiados según las circunstancias. Opinamos que la evidencia de auditoría obtenida resulta suficiente y apropiada para fundamentar nuestra conclusión.

### *Conclusión*

Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que [la utilización por la agencia gubernamental ABC de los fondos para el proyecto recibidos de la organización donante XYZ] resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con [lo estipulado en el convenio de financiación de fecha xx.xx.20XX].

[Respuestas de la entidad auditada cuando corresponda, por ejemplo de forma resumida en la sección “Respuestas de la entidad auditada “, o en forma de apéndice]

[Recomendaciones cuando corresponda, por ejemplo en la sección “Recomendaciones”, o en forma de apéndice]

[Fecha del informe del auditor]

[Firma del auditor]

## Apéndice 8 - Ejemplo de conclusión con reservas en una auditoría de cumplimiento

En este ejemplo, la materia controlada se refiere a las cláusulas de un contrato de alquiler, y la auditoría puso de manifiesto un caso de incumplimiento que generó gastos adicionales y sanciones a la entidad auditada. La desviación del cumplimiento no tiene una importancia material que justifique la emisión de una conclusión adversa. Las secciones introductorias sobre las obligaciones de la dirección y del auditor y las secciones finales del informe son similares a las del ejemplo que figura en el Apéndice 7.

El siguiente ejemplo de informe breve tiene sólo una finalidad ilustrativa. Algunas EFS pueden utilizar un informe extenso en el que las constataciones se describen con más detalle en el texto principal del mismo.

..... [secciones introductorias pertinentes del informe] .....

[Hemos auditado el cumplimiento por la agencia gubernamental ABC de las cláusulas del contrato de alquiler celebrado con el propietario DEF en fecha xx.xx.20XX.

### *Base para una conclusión con reservas*

Las cláusulas del contrato de alquiler fijan que el alquiler mensual de los locales BBB por un importe de \$xxxxx.xx deberá pagarse por adelantado el primer día de cada mes. Durante el año 20XX, uno de los pagos del alquiler tuvo lugar después de la fecha fijada, por lo que la agencia gubernamental ABC tuvo que pagar intereses de demora y sanciones por dicho año que ascienden a \$xx.xx.

### *Conclusión con reservas*

Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos en nuestra opinión que, salvo en lo que respecta al acto de incumplimiento señalado en el párrafo sobre la base para emitir la conclusión con reservas, la agencia gubernamental ABC ha cumplido, en todos los aspectos significativos, las cláusulas del contrato de alquiler celebrado con el propietario DEF en fecha xx.xx.20XX].

..... [secciones finales pertinentes del informe] .....

## **Apéndice 9 - Ejemplo de conclusión adversa en una auditoría de cumplimiento**

En este ejemplo, la materia controlada se refiere a las cláusulas de un contrato de alquiler, y la auditoría puso de manifiesto que ninguno de los pagos en concepto de alquiler mensuales fue abonado en la fecha señalada, lo que generó gastos adicionales y sanciones a la entidad auditada. La desviación del cumplimiento se consideró material. Las secciones introductorias sobre las obligaciones de la dirección y del auditor y las secciones finales del informe son similares a las del ejemplo que figura en el Apéndice 7.

El siguiente ejemplo de informe tiene sólo una finalidad ilustrativa. Algunas EFS pueden utilizar un informe extenso en el que las constataciones se describen con más detalle en el texto principal del mismo.

..... [secciones introductorias pertinentes del informe] .....

[Hemos auditado el cumplimiento por la agencia gubernamental ABC de las cláusulas del contrato de alquiler celebrado con el propietario DEF en fecha xx.xx.20XX.

### *Base para la conclusión adversa*

Las cláusulas del contrato de alquiler fijan que el alquiler mensual de los locales BBB por un importe de \$xxxxx.xx deberá pagarse por adelantado el primer día de cada mes. Durante el año 20XX, ninguno de los pagos del alquiler tuvo lugar en la fecha fijada, por lo que la agencia gubernamental ABC tuvo que pagar intereses de demora y sanciones por dicho año que ascienden a \$xx.xx.

### *Conclusión adversa*

Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, debido a la importancia de la cuestión señalada en el párrafo sobre la base para emitir una conclusión adversa, la agencia gubernamental ABC no ha cumplido, en todos los aspectos significativos, las cláusulas del contrato de alquiler celebrado con el propietario DEF en fecha xx.xx.20XX].

..... [secciones finales pertinentes del informe] .....

## **Apéndice 10 - Ejemplo de abstención de opinión en una auditoría de cumplimiento**

Se emite una abstención de opinión cuando el auditor del sector público no haya podido llegar a una conclusión.

En este ejemplo, se llevó a cabo una auditoría a la agencia gubernamental ABC para determinar si había cumplido las especificaciones contenidas en el código de construcción CCC. El edificio BBB, que representa el 95% de los locales de ABC, sufrió daños a causa de un terremoto que hacen peligroso el acceso al mismo. Las secciones introductorias sobre las obligaciones de la dirección y del auditor y las secciones finales del informe son similares a las del ejemplo que figura en el Apéndice 7.

El siguiente ejemplo de informe breve tiene sólo una finalidad ilustrativa. Algunas EFS pueden utilizar un informe extenso en el que las constataciones se describen con más detalle en el texto principal del mismo.

..... [*secciones introductorias pertinentes del informe*] .....

[Hemos auditado el cumplimiento por la agencia gubernamental ABC de las especificaciones del código de construcción CCC de fecha xx.xx.20XX.

### *Base para la abstención de opinión*

La evidencia de la que disponemos para determinar si la agencia gubernamental ABC ha cumplido las especificaciones del código de construcción CCC resultó limitada porque no pudimos acceder al edificio BBB, situado en la dirección XYZ, debido a los daños causados por el terremoto. El edificio BBB representa el 95% del total construido del que es responsable la agencia gubernamental ABC. No pudimos aplicar otros procedimientos satisfactorios para determinar si la agencia gubernamental ABC cumplía o no las especificaciones del código de construcción CCC.

### *Abstención de opinión*

Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, debido a la importancia de la cuestión señalada en el párrafo explicativo de la base para emitir una abstención de opinión, no podemos emitir ninguna conclusión sobre el cumplimiento por la agencia gubernamental ABC de las especificaciones del código de construcción CCC de fecha xx.xx.20XX].

..... [*secciones finales pertinentes del informe*] .....

(Cabe señalar que cuando la dirección es responsable de la limitación del alcance, puede plantearse la cuestión fundamental de la integridad de las personas que la componen. En ese tipo de situaciones, conviene plantearse cuidadosamente cómo debe informarse de este hecho y a quién).

## **Apéndice 11 - Ejemplo de párrafo de énfasis y de párrafo sobre otros asuntos**

En ciertas situaciones puede ser necesario dar detalles sobre determinados asuntos que no afectan a la conclusión sobre el cumplimiento, por lo que se utilizan párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos tal y como se muestra en los ejemplos siguientes. Las secciones introductorias sobre las obligaciones de la dirección y del auditor y las secciones finales del informe son similares a las del ejemplo que figura en el Apéndice 7.

..... *[secciones introductorias pertinentes del informe]* .....

### *Conclusión*

Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que [la utilización por la agencia gubernamental ABC de los fondos del proyecto recibidos de la organización donante XYZ] resulta conforme, en todos los aspectos significativos con [las estipulaciones del convenio de financiación de fecha xx.xx.20XX].

### *Párrafo de énfasis*

Llamamos la atención sobre la Nota xx de las cuentas del proyecto que detallan los costes administrativos totales de \$xxxx.xx en relación con la información facilitada por la agencia sobre el cumplimiento de las estipulaciones del convenio de financiación. Nuestra conclusión sobre el asunto no está acompañada de reservas.

### *Párrafo sobre otros asuntos*

Llamamos la atención sobre el hecho de que el presente informe ha sido elaborado para su utilización por la organización donante XYZ y que, por lo tanto, puede no resultar adecuado para otros fines.

..... *[secciones finales pertinentes del informe]* .....

## **Apéndice 12 - Ejemplo de informe de revisión del cumplimiento de fiabilidad limitada**

Según se explica en el texto principal de este documento, el mandato de la EFS puede influir en el trabajo llevado a cabo y el tipo de conclusión emitida. El mandato de algunas EFS puede hacer que el trabajo llevado a cabo para determinar el cumplimiento se limite a una declaración por parte de los auditores de que no han observado, durante la auditoría, actos de incumplimiento de las normas que pudieran tener como consecuencia que la materia controlada no resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con los criterios aplicados.

El siguiente ejemplo de informe de garantía limitada tiene sólo una finalidad ilustrativa. Algunas EFS pueden utilizar un informe extenso en el que las constataciones se describen con más detalle en el texto principal del mismo.

### **Informe de revisión del cumplimiento presentado por la EFS de XXX**

[Destinatario pertinente, por ejemplo, organización donante XYZ]

#### **Informe sobre el [cumplimiento por la agencia gubernamental de lo estipulado en el convenio de financiación celebrado con la organización donante XYZ en fecha xx.xx.20XX]**

Hemos revisado el [cumplimiento por la agencia gubernamental ABC de lo estipulado en el convenio de financiación celebrado con la organización donante XYZ en fecha xx.xx.20XX tal y como se establecen en las cuentas del proyecto correspondientes al ejercicio que finalizó el 31.12.20XX que muestran gastos por un total de \$ xxxxxx.xx].

#### *Obligaciones de la dirección*

De conformidad con [lo estipulado en el convenio de financiación celebrado con la organización donante XYZ en fecha xx.xx.20XX], la dirección de la [agencia gubernamental ABC] tiene la obligación de [elaborar las cuentas íntegras del proyecto en cumplimiento de lo estipulado en el convenio de financiación].

#### *Obligaciones del auditor*

Nuestra obligación es emitir con independencia una conclusión sobre [las cuentas del proyecto] basado en el análisis que hemos llevado a cabo. Nuestro trabajo se ajustó a lo dispuesto en los [Principios fundamentales de auditoría y Directrices para la auditoría de cumplimiento de la INTOSAI]. Estos principios requieren de nuestra parte la observancia de

las exigencias deontológicas y una planificación y ejecución de la revisión destinadas a obtener garantías razonables de que [la utilización de los fondos del proyecto resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con lo estipulado en el convenio de financiación de fecha xx.xx.20XX].

Una revisión se limita básicamente a la aplicación de procedimientos analíticos y actividades de indagación en relación con las cuentas del proyecto, y por lo tanto proporciona menos garantías que una auditoría. No hemos llevado a cabo una auditoría, por lo que nuestra conclusión proporciona sólo garantías limitadas, acordes al el trabajo más limitado que hemos llevado a cabo en el contexto de la presente revisión sobre el cumplimiento.

### *Conclusión*

Sobre la base del trabajo efectuado, nada de lo observado nos hace pensar que [las cuentas del proyecto elaboradas por la agencia gubernamental ABC] no resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con [lo estipulado en el convenio de financiación celebrado con la organización donante XYZ en fecha xx.xx.20XX].

[Respuestas de la entidad auditada cuando corresponda, por ejemplo de forma resumida dentro de la sección “Respuestas de la entidad auditada”, o en forma de apéndice]

[Recomendaciones cuando corresponda, por ejemplo dentro de la sección “Recomendaciones”, o en forma de apéndice]

[Fecha del informe del auditor]

[Firma del auditor]