

ISSAI-ES 400

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA FISCALIZACIÓN DE CUMPLIMIENTO

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

1. La finalidad de las *ISSAI-ES* sobre fiscalización de cumplimiento¹ es proporcionar un conjunto integrado de principios, normas y directrices para llevar a cabo fiscalizaciones de cumplimiento, cualquiera que sea su objeto (cuantitativo o cualitativo) o alcance, pudiendo abordarse a través de diferentes enfoques de auditoría y formatos de informes.

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

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

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

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

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

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

¹ ISSAI 400 e ISSAIs 4000-4999.

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

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

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

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

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

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

MARCO PARA LA FISCALIZACIÓN DE CUMPLIMIENTO

Objetivo de la fiscalización de cumplimiento

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

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

11. La fiscalización de cumplimiento también puede llevar a que las ICEX con funciones jurisdiccionales emitan resoluciones sobre aquellos responsables de la administración de los

² Actualmente ISSAIs 1000 –1810.

fondos públicos. Las ICEX están obligadas a remitir a las autoridades judiciales, información sobre los hechos que puedan ser constitutivos de delito, pudiendo ampliar el objetivo y alcance de la fiscalización si se considera necesario.

Características de la fiscalización de cumplimiento

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

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

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

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

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

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

Diferentes perspectivas de la fiscalización de cumplimiento

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

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

Fiscalización de cumplimiento en relación con la fiscalización de estados financieros

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

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

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

Fiscalización de cumplimiento realizada por separado

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

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

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

ELEMENTOS DE LA FISCALIZACION DE CUMPLIMIENTO

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

Normativa y criterios objetivos

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

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

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

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

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

Ámbito objetivo de la fiscalización o Alcance

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

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

Las tres partes de la fiscalización de cumplimiento

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

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

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

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

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

La seguridad en la fiscalización de cumplimiento

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

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

PRINCIPIOS DE LA FISCALIZACIÓN DE CUMPLIMIENTO

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

Principios generales

Juicio y escepticismo profesional

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

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

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

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

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

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

Control de calidad

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

Competencia profesional del equipo de auditoría

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

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

Riesgo de la auditoría

42. Los auditores deben considerar el riesgo de la fiscalización a lo largo de todo el proceso de la misma con la finalidad de reducirlo a un nivel aceptable. El riesgo de auditoría se refiere al

riesgo de que el auditor exprese una conclusión u opinión sobre el cumplimiento inadecuada dadas las circunstancias de la fiscalización.

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

Umbral de importancia relativa o Materialidad

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

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

Documentación

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

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

Comunicación

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

Principios relacionados con el procedimiento de fiscalización

Planificación de una fiscalización de cumplimiento

Alcance de la fiscalización

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

El alcance de la fiscalización es una manifestación clara de los ámbitos subjetivo, objetivo y temporal de la fiscalización, de los objetivos que se quiera alcanzar y de la amplitud y profundidad de las pruebas de fiscalización a realizar. En la determinación del alcance de la fiscalización se tendrán en cuenta el umbral de importancia relativa y el riesgo de la fiscalización. La planificación de la fiscalización incluye todas las fases de su proceso.

Ámbito material y objetivos de la fiscalización

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

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

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

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

Conocimiento de la entidad

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

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

Conocimiento del sistema de control internos y del entorno de control

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

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

Con el fin de conocer a la entidad o la materia objeto de análisis, el auditor también debe comprender los subsistemas de controles internos. El tipo particular de controles que el auditor analice dependerá de la materia objeto de la fiscalización y de la naturaleza específica y alcance de la auditoría. Como la materia puede ser cualitativa o cuantitativa, el auditor se centrará en los controles internos cuantitativos o cualitativos, o en una combinación de ambos,

dependiendo del alcance de la auditoría. Al verificar los controles internos, el auditor evalúa el riesgo de que dichos controles no puedan evitar o detectar aspectos de incumplimiento. El auditor debe considerar si los controles internos son coherentes con el entorno de control para asegurar el cumplimiento de lo dispuesto en la normativa vigente, en todos los aspectos significativos.

Evaluación de riesgos

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

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

Riesgo de fraude

51. Los auditores deben considerar el riesgo de fraude.

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

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

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

Planificación de la fiscalización

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

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

Evidencia de auditoría

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

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

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

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

Evaluación de la evidencia de auditoría y formulación de conclusiones

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

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

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

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

Elaboración de informes

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

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

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

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

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

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

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

Seguimiento

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

Un proceso de seguimiento facilita la implantación eficaz de la acción correctora y proporciona una retroalimentación valiosa a la entidad fiscalizada, a los destinatarios de los informes y al auditor (para la planificación de fiscalizaciones futuras). La necesidad de hacer un seguimiento a los casos de incumplimiento incluidos en informes anteriores variará de acuerdo a la naturaleza de la materia examinada, el incumplimiento identificado y las circunstancias particulares de la fiscalización. En algunas ICEX el seguimiento puede incluir la emisión de informes. En las auditorías que se llevan a cabo regularmente los procesos de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos para años posteriores.