
Guía práctica de fiscalización de los OCEX

GPF-OCEX 4001: Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad y modelos de informes.

Referencia: ISSAI-ES 200, ISSAI-ES 400 e ISSAI-ES 4000, ISSAI 4100 y 4200

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de la ASOCEX el 18/11/2015 (con corrección errores 17-05-2016)

Aprobado por el Consell de la Sindicatura el 14/12/2015 (actualizado por el GTS el 30/5/2017)

I. Introducción

II. Elementos de la fiscalización de cumplimiento

- II.1 Objetivo de la fiscalización de cumplimiento
- II.2 Características de la fiscalización de cumplimiento
- II.3 Diferentes perspectivas de la fiscalización de cumplimiento

III. Planificación de una fiscalización de cumplimiento

- III.1 Alcance de la fiscalización
- III.2 Ámbito objetivo de la fiscalización, la materia fiscalizada
- III.3 Normativa y criterios objetivos
- III.4 Conocimiento de la entidad auditada y su entorno
- III.5 Comprensión del control interno de la entidad auditada
- III.6 Materialidad
- III.7 Valoración de riesgos
- III.8 Riesgo de fraude
- III.9 Planificación

IV. Ejecución de una fiscalización de cumplimiento y obtención de evidencia

V. Evaluación de la evidencia y formación de conclusiones

VI. Procedimientos cuando hay indicios de fraude y hechos delictivos

VII. Los informes de fiscalización de cumplimiento

- VII.1 Formato y contenido de los informes de las fiscalizaciones de cumplimiento
- VII.2 Informes de seguridad limitada
- VII.3 Seguimiento

ANEXO I Modelos de informe para fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad

- Ejemplo 1 Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con opinión favorable
- Ejemplo 2 Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con salvedades
- Ejemplo 3 Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con opinión desfavorable
- Ejemplo 4 Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con denegación o abstención de opinión
- Ejemplo 5 Informe de cumplimiento de legalidad, con alcance limitado a un área o materia (de seguridad razonable) con opinión/conclusión favorable

ANEXO II Modelos de Informes de fiscalización de cumplimiento asociada a una financiera

- Ejemplo 6 Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) sin salvedades, junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) sin salvedades.
- Ejemplo 7 Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) con salvedades, junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) con salvedades.
- Ejemplo 8 Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) con opinión desfavorable, junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) con opinión desfavorable.
- Ejemplo 9 Informe con denegación o abstención de opinión
- Ejemplo 10 Informe de fiscalización financiera (seguridad razonable) y de cumplimiento (con seguridad limitada) con opinión y conclusión favorable
- Ejemplo 11 Informe de fiscalización financiera (seguridad razonable) con salvedades y de cumplimiento (con seguridad limitada) con salvedades
- Ejemplo 12 Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) sin salvedades, junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) sin salvedades.

I. Introducción

1. La finalidad de esta guía práctica de fiscalización es proporcionar un conjunto de 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. *(ISSAI-ES 400; P1)*
2. Las fiscalizaciones de cumplimiento forman parte de las competencias atribuidas a los OCEX. *(ISSAI-ES 400; P13)*
Dependiendo de las competencias que tengan asignadas y/o del alcance del trabajo, los OCEX pueden realizar fiscalizaciones conjuntas o 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. *(ISSAI-ES 400; P6)*
3. En esta guía práctica se han integrado las disposiciones relevantes de las ISSAI-ES 400 y 4000 y de las ISSAI 4100 y 4200.

II. Elementos de la fiscalización de cumplimiento

II.1 Objetivo de la fiscalización de cumplimiento

4. La fiscalización de cumplimiento es una verificación independiente para determinar si una entidad 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 presupuestarias y financieras, y la información reflejada en los estados financieros cumplen, en todos los aspectos significativos, con las normas que rigen a la entidad auditada. *(ISSAI-ES 400; P9)*
5. El **objetivo** de la fiscalización de cumplimiento realizada por un OCEX es verificar si las actividades de las entidades públicas cumplen con la normativa aplicable, emitiendo como resultado el correspondiente informe. *(ISSAI-ES 400; P10)*

II.2 Características de la fiscalización de cumplimiento

6. 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, no se puede proporcionar una seguridad absoluta sobre el cumplimiento de la legalidad por parte del ente fiscalizado. 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. *(ISSAI-ES 400; P36)*
7. 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 y alcance definidos, los procedimientos de obtención de evidencia y el formato de informe. *(ISSAI-ES 400; P12)*
8. 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. Existen dos niveles de seguridad:
 - la **seguridad razonable**, que indica que, en opinión del auditor, la entidad fiscalizada 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 la entidad no cumple con el marco legal. *(ISSAI-ES 400; P37)*
9. 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 sobre **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). *(ISSAI-ES 400; P10)*

10. 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 que se pronuncien sobre si la gestión de los recursos públicos se ha desarrollado de conformidad con las normas y disposiciones vigentes.

Contribuye 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.

Adicionalmente, la fiscalización de cumplimiento contribuye a mejorar estos principios al valorar el riesgo de fraude y corrupción cuando define los objetivos de la auditoría. (ISSAI-ES 400; P14)

II.3 Diferentes perspectivas de la fiscalización de cumplimiento

11. 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; se puede hablar de: (ISSAI-ES 400; P17)

- fiscalización de cumplimiento independiente de la fiscalización de estados financieros, o
- fiscalización de regularidad que persiga los objetivos de cumplimiento y financiera, o
- fiscalización conjunta de cumplimiento y operativa

12. Las disposiciones normativas que se tendrán en consideración dependerán del objetivo de la fiscalización. (ISSAI-ES 400; P19)

- 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. Es decir, cualquier disposición o normativa relacionada con la materia auditada puede ser significativa para la auditoría.
- 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. Es decir, sólo son relevantes aquellas normas que tienen un efecto directo y significativo sobre los estados financieros.

13. Las fiscalizaciones de cumplimiento podrán planificarse, ejecutarse y recogerse en informes independientes de las fiscalizaciones de estados financieros y operativas.

14. Pueden realizarse de forma regular o ad hoc, constituyendo fiscalizaciones concretas y claramente definidas, cada una de ellas, sobre una materia específica. (ISSAI-ES 400; P21)

III. Planificación de una fiscalización de cumplimiento

15. Los Principios fundamentales de fiscalización (ISSAI-ES 100) establecen que **los auditores deben planificar su trabajo para garantizar que la auditoría se desarrolle de manera eficaz y eficiente.**

16. Los auditores deben planificar y llevar a cabo la auditoría con **escepticismo profesional**¹ y ejercer su **juicio profesional** durante todo su proceso.

III.1 Alcance de la fiscalización

17. El mandato legal de los OCEX exige que el alcance de una fiscalización de cumplimiento en el sector público sea, en general, mucho más amplio que el previsto en la NIA-ES 250. Debido a su potencial gran amplitud, los OCEX deben determinar en la planificación el alcance de la fiscalización de cumplimiento.
18. 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, y se determinará qué normas serán revisadas y con qué amplitud. La planificación de la fiscalización incluirá todos los aspectos previstos en el alcance. (ISSAI-ES 400; P46)

III.2 Ámbito objetivo de la fiscalización, la materia fiscalizada

19. La determinación del ámbito objetivo de la fiscalización de cumplimiento (la materia fiscalizada) y la información acerca de la misma constituye uno de los primeros pasos en la planificación y ejecución de una fiscalización de cumplimiento. (ISSAI-ES 400; P47)

Puede referirse a actividades, operaciones presupuestarias y financieras u otra información que se identifican en el alcance de la fiscalización. (ISSAI-ES 400; P29)

Por ejemplo, puede referirse a la contratación, la gestión de las subvenciones o del personal, etc.

20. El ámbito objetivo de la fiscalización dependerá de las competencias de los OCEX, de la normativa reguladora y de los objetivos de la auditoría, 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 ética). (ISSAI-ES 400; P30)

En algunos casos la materia controlada estará fijada en una disposición legal o en el mandato de auditoría, mientras que en otros casos su elección responde a una decisión estratégica de la OCEX o de los auditores del sector público. En su determinación, el auditor debe aplicar su juicio y escepticismo profesional y considerar el umbral de importancia relativa y el riesgo.

¹ De acuerdo con la ISSAI-ES 400, párrafo 39:

“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.”

21. 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. (ISSAI-ES 400; P47)
22. Cuando la fiscalización se lleva a cabo **conjuntamente** con una auditoría de estados financieros, la materia controlada está constituida generalmente por las decisiones y la gestión financiera en relación con el uso de los fondos asignados y la ejecución del presupuesto.

Dicha fiscalización de cumplimiento incluye la revisión de si las actividades, las operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros (la información acerca de la materia controlada) resultan conformes con las normas aplicables (los criterios).

Véanse también los apartados 20 y 21 de la GPF-OCEX 1730.

III.3 Normativa y criterios objetivos

23. 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. (ISSAI-ES 400; P24)

Pueden incluir normas de rango variado que regulan la buena gestión financiera del sector público y la conducta de los funcionarios públicos. (ISSAI-ES 400; P25)

24. 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. (ISSAI-ES 400; P26)

25. Los **criterios** son los puntos de referencia o parámetros con los que se contrasta el objeto de la fiscalización de manera coherente y razonable. Sin el marco de referencia que proveen los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretación individual y posibles malentendidos. (ISSAI-ES 400; P27)

26. El auditor debe identificar los criterios utilizados para evaluar la evidencia de auditoría basándose en las principales normas aplicables. A partir de dichos criterios formulará los resultados y conclusiones de la fiscalización. (ISSAI-ES 400; P47)

En las auditorías de cumplimiento, la identificación de estos criterios constituye una fase esencial del proceso de planificación.

27. 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 ética) o referirse a expectativas en cuanto a las prácticas consideradas aceptables en lo que se refiere, por ejemplo, a gastos de viaje, invitaciones o gastos de representación a costa del erario público si los límites al respecto no están fijados expresamente. (ISSAI-ES 400; P47)

28. Los criterios se referirán a cuestiones que puedan incidir de modo significativo en el objetivo de una auditoría concreta. (ISSAI 4200; P52)

Por consiguiente, al llevar a cabo una fiscalización de cumplimiento, los auditores del sector público determinarán que los criterios son adecuados y pertinentes con respecto a la materia fiscalizada 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 fiscalización para poder llegar a conclusiones válidas.

29. Para que sean adecuados, los criterios de la fiscalización de cumplimiento deben ser relevantes, independientes, completos, objetivos, comprensibles, comparables, aceptables y accesibles². (ISSAI-ES 400; P27)
30. En el supuesto de que surgieran dudas en torno a la correcta interpretación de las leyes, los reglamentos o las normas aplicables, los auditores podrán consultar a los servicios jurídicos del OCEX y/o tomar en consideración resoluciones judiciales anteriores³. (ISSAI 4200; P55)
31. Sin embargo, cuando la materia fiscalizada sea la ética (ver párrafo 9), los criterios resultarán más difíciles de fijar ya que pueden ser menos formales e incluir las expectativas de los 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, por ejemplo, cuando se identifique un abuso, tal como se define en la GPF-OCEX 1240. (ISSAI 4200; P56)

32. Los auditores del sector público se asegurarán de que los criterios aplicables reflejan convenientemente los aspectos relevantes o significativos de la normativa fiscalizada. (ISSAI 4200; P58)

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.

33. 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. (ISSAI 4200; P59)
34. 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. (ISSAI 4200; P60)

² Según la ISSAI 4100, párrafo 44:

Relevantes	son criterios pertinentes, que responden de forma significativa a las exigencias de información y decisión de los destinatarios del informe de auditoría.
Independientes	son criterios fiables, que dan lugar a conclusiones razonablemente coherentes como las que obtendría otro auditor aplicando los mismos criterios en las mismas circunstancias.
Completos	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.
Objetivos	son criterios neutrales, 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 del cumplimiento resulte muy subjetiva y lleve a otros auditores del sector público a alcanzar una conclusión muy dispar.
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.
Comparables	son criterios coherentes con los empleados en trabajos similares de otros ICEX y los utilizados en anteriores informes del OCEX.
Aceptables	son criterios que en principio pueden admitir expertos independientes, las entidades fiscalizadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y la ciudadanía en general. Por ejemplo la jurisprudencia del Tribunal Supremo.
Accesibles	son criterios a los que pueden acceder los destinatarios para entender la naturaleza del trabajo de fiscalización realizado y el fundamento del informe.

³ Por ejemplo, en una fiscalización de contratación, además de la jurisprudencia, será útil para fijar criterios, las resoluciones del Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales o los informes de las Juntas Consultivas de Contratación.

III.4 Conocimiento de la entidad auditada y su entorno

35. 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. 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 en la valoración del riesgo de la fiscalización. (ISSAI-ES 400; P48)

III.5 Conocimiento del control interno de la entidad auditada

36. Los auditores deben conocer el entorno de control y el sistema de control interno implantado y considerar su grado de fiabilidad. (ISSAI-ES 400; P49)

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.

Conocer el control interno forma parte de la comprensión de la entidad y de la materia controlada. Los Principios fundamentales de auditoría establecen que, al ejecutar una auditoría, los auditores del sector público están obligados a examinar y evaluar el grado de fiabilidad del control interno. En la fiscalización de cumplimiento, esta obligación implica examinar y evaluar los controles que sirven de apoyo a la dirección en el cumplimiento de leyes y reglamentos.

37. Los tipos concretos de control a revisar dependerán del objeto y de la naturaleza y alcance de la fiscalización 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. El sistema de control interno de una entidad puede incluir además controles para corregir los actos de incumplimiento detectados. (ISSAI 4200; P73)
38. 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 seguridad obtenida gracias a la evaluación del control interno ayudará a los auditores a determinar el nivel de confianza y, por consiguiente, la extensión de los procedimientos de auditoría que deben aplicar. (ISSAI 4200; P73)

III.6 Materialidad

39. 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, en función de los objetivos establecidos para la misma. (ISSAI-ES 400; P43)

En la planificación se establecerá, en su caso, 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 incorrecciones que, si bien en su cuantía pueden no ser elevadas, constituyen incumplimientos de la normativa.

40. La materialidad o importancia relativa comprende factores tanto cuantitativos como cualitativos. En una fiscalización de cumplimiento, la materialidad se determinará a efectos de: (ISSAI 4200; P75)
- Planificación
 - Evaluación de la evidencia obtenida y la repercusión de los actos de incumplimiento detectados
 - Presentación de los resultados de la fiscalización.

41. Los auditores del sector público planificarán y ejecutarán la auditoría con el fin de determinar si la información acerca de la materia fiscalizada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con los criterios establecidos. *(ISSAI 4200; P76)*
42. Determinadas cuestiones pueden ser consideradas materiales a un nivel de valor o incidencia que resulte inferior al exigido con carácter general, como por ejemplo, en casos de: *(ISSAI 4200; P80)*
- a) Fraude.
 - b) Incumplimiento o comisión de actos ilícitos de carácter 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.

43. Al evaluar 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 determinados ámbitos temáticos o materias fiscalizadas pueden jugar su papel. Por ejemplo, la importancia concedida a la materia fiscalizada por los destinatarios, una comisión de cuentas públicas u otra comisión parlamentaria similar, 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. *(ISSAI 4200; P82)*

III.7 Valoración de riesgos

44. Los auditores deben considerar el riesgo de auditoría a lo largo de toda la fiscalización, con la finalidad de reducirlo a un nivel aceptable. *(ISSAI-ES 400; P42)*

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.

45. Los auditores deben realizar una valoración de riesgos para identificar los que se refieran a incumplimientos. *(ISSAI-ES 400; P50)*

Teniendo en cuenta el alcance y objetivos de la fiscalización, así como las características de la entidad fiscalizada, el auditor debe realizar una valoración de riesgos para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría a llevar a cabo.

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.

46. Los riesgos y los factores que pueden dar lugar a los mismos variarán según la materia fiscalizada 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 un incumplimiento y las consecuencias que ello podría acarrear se tendrán también en cuenta a la hora de valorar los riesgos. *(ISSAI 4200; P88)*
47. La valoración de riesgos constituye una parte fundamental de una auditoría de seguridad razonable. Debido a sus limitaciones inherentes, la fiscalización de cumplimiento no proporciona seguridad absoluta de que servirá para detectar todos los casos de incumplimiento. *(ISSAI 4200; P86)*

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) Diseño inadecuado o funcionamiento ineficaz de los sistemas.
- d) Elusión de controles.
- e) Ocultación o retención de pruebas.

III.8 Riesgo de fraude

48. Los auditores deben considerar el riesgo de fraude. *(ISSAI-ES 400; P51)*

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.

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.

49. Los auditores de los OCEX identificarán y valorarán el riesgo de fraude y obtendrán evidencia suficiente y apropiada en relación con los riesgos de fraude detectados mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría previstos en la **GPF-OCEX 1240**.

50. Los riesgos de fraude y la evaluación de su 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: *(ISSAI 4200; P90)*

- 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 públicas.

III.9 Planificación

51. 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. *(ISSAI-ES 400; P52)*

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 plan de auditoría de carácter global.

La finalidad de la estrategia de auditoría es determinar una respuesta eficaz a los riesgos de incumplimiento y las respuestas previstas a los riesgos específicos se recogerán en el plan y los programas de auditoría.

Tanto la estrategia como el plan 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 plan de auditoría habrán de actualizarse cuando sea necesario durante todo el proceso.

- 52.** A la hora de formular la estrategia global de una fiscalización de cumplimiento, los auditores del sector público deberán tomar en consideración los siguientes aspectos: *(ISSAI 4200; P68)*
- a) Los objetivos, el alcance y la materia fiscalizada, los criterios y otras características de la fiscalización de cumplimiento, teniendo en cuenta el mandato de la OCEX y los elementos contenidos en la definición de una fiscalización 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 ejecución de la auditoría.
 - d) La materialidad y el análisis de riesgos de la auditoría.
 - e) La experiencia acumulada de auditorías anteriores o relacionadas.
 - 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.
- 53.** Los auditores del sector público formularán un plan de auditoría para la fiscalización de cumplimiento, que se basará esencialmente en la estrategia de auditoría y que consistirá en lo siguiente: *(ISSAI 4200; P69)*
- a) Una descripción de criterios identificados en relación con el alcance y las características de la fiscalización de cumplimiento y con el marco legal, reglamentario o presupuestario.
 - b) Una descripción de la naturaleza, el calendario y la extensión de los procedimientos de análisis de riesgos que resulte suficiente para valorar los riesgos de incumplimiento en relación con los diversos criterios de auditoría.
 - c) Una descripción de la naturaleza, el calendario y la extensión de los procedimientos de auditoría planeados en relación con los diversos criterios y la valoración de riesgos de la fiscalización.
- 54.** Los procedimientos planificados de la fiscalización deben ser tales que respondan a los riesgos de incumplimiento identificados. La naturaleza exacta y el calendario y extensión precisa de los procedimientos de auditoría aplicables varían ampliamente de una fiscalización a otra. *(ISSAI 4200; P94)*

IV. Ejecución de una fiscalización de cumplimiento y obtención de evidencia

- 55.** Los auditores deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión⁴. *(ISSAI-ES 400; P53)*

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

⁴ Según la ISSAI-ES 400:

“53. Los auditores deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión⁴.

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.”

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.

56. Excepcionalmente puede resultar difícil o excesivamente costoso, obtener evidencia suficiente y adecuada 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.

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.

57. 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. *(ISSAI 4200; P102)*

58. La evidencia de auditoría se obtendrá utilizando un abanico de técnicas como las siguientes: *(ISSAI 4200; P104)*

- a) Observación.
- b) Inspección.
- c) Indagación.
- d) Repetición.
- e) Confirmación.
- f) Procedimientos analíticos.

59. Los procedimientos para recopilar pruebas se agrupan normalmente en dos categorías principales: *(ISSAI 4200; P105)*

- a) Pruebas de controles.
- b) Pruebas sustantivas, como procedimientos analíticos o pruebas de detalles.

60. 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.

V. Evaluación de la evidencia y formación de conclusiones

61. Los auditores deben evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y deben formular conclusiones relevantes. *(ISSAI-ES 400; P54)*

Después de completar la auditoría, el auditor debe revisar la evidencia para llegar a una conclusión o emitir un dictamen, 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**⁵.

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.

62. 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 valoración del riesgo y la determinación inicial de importancia relativa (materialidad) fueron adecuadas a la luz de la evidencia recopilada, o si es necesario revisarla. *(ISSAI-ES 400; P54)*

63. 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. *(ISSAI-ES 400; P54)*

64. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, no cabe esperar que los auditores del sector público detecten todos los actos de incumplimiento.

La evaluación realizada por los auditores del sector público sobre 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.

Manifestaciones por escrito

65. Para llevar a cabo la evaluación de la evidencia y la formación de conclusiones, podrán solicitarse **manifestaciones por escrito** de la dirección si se consideran necesarias, en vista de las circunstancias, para sustentar la evidencia de auditoría obtenida por los auditores del sector público.

⁵ Se tendrán en cuenta una serie de factores al emplear el juicio profesional para determinar si el incumplimiento es **significativo**. Entre estos factores cabe citar los siguientes:

- La materialidad cuantitativa del incumplimiento, ya que podría no ser razonable informar de un incumplimiento que se refiere a un importe reducido, salvo que sea recurrente.
- Los importes analizados podrán ser monetarios o medidos de forma cuantitativa como el número de ciudadanos o de entidades afectadas, los niveles de emisión de dióxido de carbono, los retrasos respecto del plazo establecido, etc.
- La jerarquía legal de la norma vulnerada (un incumplimiento de una ley es más grave que el incumplimiento de una resolución administrativa). El incumplimiento de un principio general es más importante que un incumplimiento "ordinario".
- Los objetivos de la fiscalización.
- Las necesidades y expectativas del poder legislativo, los ciudadanos y los demás destinatarios del informe de auditoría.
- La visibilidad y carácter sensible del programa en cuestión (por ejemplo, si es objeto de interés público significativo, si tiene repercusiones en ciudadanos vulnerables, etc.).
- Las circunstancias y la naturaleza del incumplimiento.
- El grado de extensión/intensificación del incumplimiento (no es lo mismo un incumplimiento aislado, que puede deberse a un error, que un incumplimiento sistemático y reiterado).
- Las causas o motivación tras el incumplimiento. Un suceso accidental será tratado de forma diferente que un incumplimiento voluntario y deliberado.
- Los posibles efectos y consecuencias del incumplimiento.
- La claridad de la situación. Por ejemplo, un caso jurídicamente discutible, sobre el que se mantienen posturas jurídicas discrepantes entre la entidad y el auditor o los servicios jurídicos del OCEX.
- También debe distinguirse entre obligaciones claramente establecidas en la ley, de situaciones en las que, no siendo obligatorio determinado comportamiento o procedimiento, resulta recomendable para mejorar la gestión de la entidad.
- Las acciones correctivas que pudiera haber adoptado la entidad para subsanar el incumplimiento detectado o prevenir futuros incumplimientos.

Documentación

66. Los auditores deben preparar la documentación de auditoría suficiente. (ISSAI-ES 400; P44)

La fiscalización debe estar adecuadamente documentada y dirigida a obtener 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 valoración del riesgo realizada y la planificación de la fiscalización, así como la naturaleza, la oportunidad, la extensión 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

67. 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. (ISSAI-ES 400; P45)

Una buena comunicación con la entidad auditada durante todo el proceso de auditoría puede contribuir a que éste resulte más eficaz y constructivo.

VI. Procedimientos cuando haya indicios de fraude o de hechos delictivos

68. Cuando se hayan observado hechos que permitan ser considerados indicios de fraude o de actuaciones delictivas, deberá aplicarse lo previsto en la GPF-OCEX 1240.

VII. Los informes de fiscalización

69. La elaboración de los informes constituye una parte esencial de una fiscalización del sector público e implica la notificación de incorrecciones 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 fiscalización establecen que al final de cada auditoría debe elaborarse un informe por escrito que ponga de manifiesto de forma adecuada los hallazgos de auditoría⁶. (ISSAI 4200; P143)
70. Los auditores deben preparar un informe basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad y sujeto a un procedimiento contradictorio. (ISSAI-ES 400; P55)

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.

⁶ Definición de hallazgo según la ISSAI-ES 200 y la GPF-OCEX 1730:

Hallazgo de auditoría: Los diferentes tipos de deficiencias, desviaciones con respecto a lo que debería ser o esperarse o incorrecciones que pudieran detectarse en relación con la materia o asunto objeto de fiscalización. Puede tratarse de deficiencias en los controles internos; desviaciones de las normas contables y presupuestarias; incumplimiento de las disposiciones legales, normativas, contratos o acuerdos de subvención; fraude o abuso.

Tanto en su forma como en su contenido, el informe de una fiscalización de cumplimiento debe cumplir con todos estos principios.

71. 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. (ISSAI-ES 400; P55)

VII.1 Formato y contenido de los informes de las fiscalizaciones de cumplimiento

72. 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 fiscalización realizado y las conclusiones resultantes, así como a detectar circunstancias inusuales cuando se produzcan. (ISSAI 4200; P145)

73. Los informes de fiscalización de cumplimiento pueden adoptar distintos formatos, como por ejemplo: (ISSAI-ES 4000; P10)

- a) Informes breves o extensos en función de las necesidades de los destinatarios.
- b) Opiniones respecto del cumplimiento, que pueden formar parte del informe del auditor sobre los estados financieros, o tratarse de un informe separado.
- c) Opiniones en las que se declara que las actividades u operaciones que los auditores del Sector Público han observado en la ejecución de otros trabajos de auditoría se llevaron a cabo conforme a las normas.
- d) Informes sobre actos de incumplimiento específicos.
- e) Informes en los que se comunica que los auditores no han observado, durante la fiscalización, actos de incumplimiento.

74. Son numerosos los factores que pueden influir en el formato del informe de una fiscalización de cumplimiento y entre ellos pueden citarse, aunque no de forma exhaustiva, el mandato de la OCEX, las leyes y los reglamentos aplicables, el objetivo de la fiscalización concreta, la práctica seguida habitualmente para la elaboración de los informes y la complejidad de las cuestiones tratadas. (ISSAI 4200; P146)

Asimismo, el formato puede depender de las exigencias de los destinatarios previstos, es decir, de si el informe va a someterse al poder legislativo, a los responsables del gobierno de la entidad (el Pleno de un ayuntamiento por ejemplo) o a otros interesados.

75. En función de los factores expuestos, una OCEX puede juzgar más apropiado preparar un informe breve o un informe extenso. (ISSAI 4200; P147)

Los informes extensos (denominados a veces “informes especiales sobre una fiscalización de cumplimiento”) describen por lo general con detalle los hallazgos 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.

Cuando la fiscalización de cumplimiento se lleva a cabo conjuntamente con una auditoría de estados financieros, la opinión sobre el cumplimiento puede formar parte del informe de auditoría sobre los estados financieros. En esos casos, la opinión sobre el cumplimiento se hace constar separadamente de la opinión sobre los estados financieros; véase GPF-OCEX 1730.

76. 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. (ISSAI-ES 400; P55)

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 de las incorrecciones detectadas.

77. A continuación se facilita más orientación sobre el formato y el contenido de los informes. A los efectos prácticos, los ejemplos incluidos en los anexos a este documento se refieren a informes breves. Debido a la

variedad y longitud de los informes extensos, no se han incluido ejemplos concretos en esta guía. (ISSAI 4200; P148)

- 78.** Los informes de las auditorías de cumplimiento, en general, deben incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden): (ISSAI 4200; P150)
1. Título.
 2. Destinatario.
 3. Introducción.
 4. Objetivos y alcance de la fiscalización, incluido el período de tiempo cubierto.
 5. Identificación o descripción de la normativa aplicable.
 6. Criterios identificados.
 7. Responsabilidad del órgano de dirección / de gobierno de la Entidad en relación con el cumplimiento de la legalidad.
 8. Responsabilidad del Órgano de Control Externo.
 9. Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado.
 10. Resumen del trabajo realizado / fundamento de la opinión.
 11. Opinión / conclusiones.
 12. Recomendaciones (cuando corresponda).
 13. Alegaciones de la entidad auditada.
 14. Fecha del informe.
 15. Firma.
- 79.** Cuando el mandato del OCEX establezca que los informes deben tener un formato distinto al previsto en las presentes directrices, puede ser útil aplicar esta GPF-OCEX 4001 con las necesarias adaptaciones a circunstancias concretas.
- 80.** Seguidamente se facilita más orientación sobre los elementos de un informe de fiscalización de cumplimiento que requieren particular atención por parte de los auditores del sector público.

Criterios identificados

- 81.** Los criterios empleados en la evaluación de la materia fiscalizada se harán constar en el informe del auditor.
- En una fiscalización 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. (ISSAI 4200; P152)
- 82.** 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. (ISSAI 4200; P153)

Opiniones y conclusiones

- 83.** En una auditoría de seguridad razonable, la conclusión se expresará claramente como una declaración de garantías positivas.
- Cuando la fiscalización de cumplimiento se lleve a cabo conjuntamente con una auditoría de estados financieros, la conclusión puede revestir la forma de una opinión (véase la sección "Informes sobre una fiscalización de cumplimiento asociada a una auditoría de estados financieros"). El tipo de redacción puede verse influido por el mandato de la OCEX y el marco jurídico en el que se desarrolla la auditoría. (ISSAI 4200; P154)
- Cuando no se hayan identificado incumplimientos de importancia material, se emite una opinión sin modificaciones o una conclusión sin reservas. Un ejemplo de este tipo de opinión o conclusión (se insertará el texto que corresponda en el espacio entre corchetes) sería: (ISSAI 4200; P155)

"Como resultado del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que la [información acerca de la materia

fiscalizada] resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con [los criterios aplicados]”.

Opinión sobre el cumplimiento modificada

84. Cuando los auditores del sector público llegan a la conclusión de que existen desviaciones de cumplimiento de importancia significativa, o limitaciones al alcance, la opinión o conclusión emitida puede ser de los siguientes tipos: (ISSAI 4200; P156)
- Con salvedades, si las desviaciones de cumplimiento son significativas, pero no generalizadas:
(“Como resultado del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, excepto 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]...”
 - Con salvedades, si los auditores del sector público no pueden obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada y su impacto puede ser significativo aunque no generalizado:
(“Como resultado del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, excepto 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]...”)
 - Desfavorable (si las desviaciones de cumplimiento son significativas y generalizadas).
(“Como resultado del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que la información acerca de la materia controlada no resulta conforme...”)
 - Se emitirá una abstención de opinión sobre el cumplimiento cuando no puedan obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada del respeto de las normas y el impacto pueda ser significativo y generalizado.
(“Como resultado la base del trabajo de auditoría efectuado, no podemos emitir una conclusión...”)
85. 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, denominado “Fundamento de la opinión modificada” (ISSAI 4200; P157)
86. Los auditores del sector público pueden estimar necesario informar más detalladamente sobre cuestiones que no afectan a la opinión o conclusión sobre el cumplimiento, para lo cual utilizarán los instrumentos siguientes: (ISSAI 4200; P158)
- Párrafo de énfasis (cuando la cuestión se ha expuesto en los estados financieros 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).
 - Párrafo sobre otros asuntos (para cuestiones distintas a las expuestas en los estados financieros que no afectan a la opinión o conclusión sobre el cumplimiento, por ejemplo la necesidad de que actúe el poder legislativo en caso de conflicto entre fuentes normativas).

Alegaciones

87. 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 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. (ISSAI 4200; P159)

Recomendaciones

88. 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 4200; P160)

Fecha del informe

89. 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 opinión o conclusión. (ISSAI 4200; P161)

Firma

90. El informe llevará la firma de la persona con la autoridad necesaria para representar el OCEX, que podrá ser su máximo representante o un funcionario habilitado para ello. (ISSAI 4200; P162)

Informes sobre una fiscalización de cumplimiento asociada a una auditoría de estados financieros

91. Cuando se lleve a cabo una fiscalización de cumplimiento asociada a una auditoría de estados financieros, la conclusión sobre el respeto de las normas puede incorporarse como una opinión sobre el cumplimiento al informe de auditoría sobre los estados financieros. En algunos casos podrá elaborarse un informe separado sobre fiscalización de cumplimiento. En los ejemplos 6 a 12 se facilitan modelos de informes que contienen una opinión sobre el cumplimiento asociado a una auditoría financiera.
92. Cuando la opinión sobre el cumplimiento tenga modificaciones, los auditores del sector público sopesarán si ello puede repercutir de forma más amplia en el conjunto de los estados financieros y en la opinión de auditoría sobre ellos.

VII.2 Informes de seguridad limitada (ISSAI 4200; P163-165)

93. La presente Guía Práctica se ha redactado desde la perspectiva de las auditorías de seguridad razonable. Sin embargo, podrá aplicarse con las necesarias adaptaciones a las revisiones de seguridad limitada. La conclusión de una revisión de seguridad 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]”.

94. Las revisiones de seguridad 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 seguridad razonable. No obstante, los auditores del sector público valorarán si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para emitir una conclusión de seguridad limitada.
95. Si se da la circunstancia especial en que el trabajo correspondiente a una auditoría de cumplimiento de seguridad limitada se lleva a cabo como parte de una auditoría de estados financieros de seguridad razonable, el auditor hará constar claramente en su informe las garantías limitadas obtenidas en relación con el cumplimiento, separadamente de su opinión sobre los estados financieros. Los ejemplos 10 y 11 del anexo contienen un modelo de informe de auditoría con una opinión de seguridad razonable sobre los estados financieros y una conclusión de seguridad limitada sobre el cumplimiento.

VII.3 Seguimiento

96. 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 algunos OCEX 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. (ISSAI-ES 400; P56)

ANEXO I Modelos de informe para fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad

ANEXO II. Modelos de Informes de fiscalización de cumplimiento asociada a una financiera

Para su utilización en la Sindicatura de Comptes deben consultarse los modelos incluidos en MFSC 1731. (30/5/2017)