

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

MARCO DE REFERENCIA PARA LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

Mandato

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

La fiscalización del sector público y sus objetivos

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

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

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

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

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

Tipos de fiscalización del sector público

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

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

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

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

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

ELEMENTOS DE LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

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

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

Las tres partes de la fiscalización

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

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

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

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

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

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

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

Tareas de fiscalización

17. Existen dos tipos de tareas de fiscalización.

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

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

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

productos, resultados e impactos), las situaciones existentes (incluyendo las causas y las consecuencias), así como la información financiera o no financiera acerca de cualquiera de estos elementos. El fiscalizador mide o evalúa el asunto o materia para valorar hasta qué punto se ha adecuado o no a los criterios establecidos.

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

Confianza y seguridad en la fiscalización del sector público

La necesidad de confianza y seguridad

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

Formas de proporcionar seguridad

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

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

Niveles de seguridad

21. La seguridad puede ser razonable o limitada.

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

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

espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del fiscalizador, significativo para los destinatarios del informe. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de la seguridad dada.

PRINCIPIOS DE LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

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

Requerimientos organizativos

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

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

Principios generales

Ética e independencia

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

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

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

Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo profesional

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

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

El escepticismo profesional significa mantener la distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante toda la auditoría, reconociendo que es posible que exista una incorrección material debida a fraude o error. También implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos. El juicio profesional conlleva la aplicación del conocimiento, cualificación y experiencia colectivas en el proceso de auditoría. Diligencia debida significa que el auditor debe planificar y dirigir las auditorías de manera cuidadosa. Los auditores deben evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su trabajo.

Control de calidad

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

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

Gestión y habilidades del equipo de auditoría

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

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

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

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

Algunas ICEX utilizan el trabajo de otros auditores a nivel estatal, regional, provincial o local, o de sociedades privadas que han realizado trabajos de auditoría relacionados con el objetivo de la auditoría en cuestión. Se deben establecer acuerdos para garantizar que

cualquiera de dichos trabajos se lleve a cabo de conformidad con las normas de auditoría del sector público.

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

Riesgo de auditoría

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

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

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

Materialidad

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

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

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

Documentación y confidencialidad

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

La documentación de auditoría debe incluir una estrategia y un plan de auditoría. Debe registrar los procedimientos realizados y la evidencia pertinente obtenida, y sustentar los

resultados de la auditoría. La documentación debe elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda la naturaleza, el calendario de ejecución, el alcance y los resultados de los procedimientos realizados, la evidencia obtenida en apoyo a las conclusiones y recomendaciones de auditoría, los razonamientos que sustentan todos los asuntos significativos que requirieron el ejercicio del juicio profesional y las conclusiones alcanzadas.

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

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

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

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

Comunicación

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

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

Principios relacionados con el proceso de auditoría

Planificación de una auditoría

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

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

resultará de la auditoría, el proceso de auditoría, los contactos, así como las funciones y responsabilidades de las diferentes partes relacionadas en el encargo de auditoría.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Operativamente, la planificación implica establecer un cronograma para la realización de la auditoría y definir la naturaleza, calendario de ejecución y extensión de los procedimientos

de auditoría. Durante la planificación, los auditores deben asignar tareas a los miembros de su equipo de manera adecuada e identificar otros recursos que se pueden requerir, como en el caso de expertos en la materia.

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

Realización de una auditoría

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

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

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

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

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

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

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

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

Elaboración de informes y seguimiento

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

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

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

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

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

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

Comprobaciones de información ajena

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

Elaboración de información propia

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

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

Opinión

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

- Opinión con salvedades. Cuando el auditor está en desacuerdo o no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de ciertos elementos de la materia en cuestión, los cuales son o podrían ser importantes pero no generalizados;

- Opinión adversa (o desfavorable). Cuando el auditor, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que las desviaciones o las incorrecciones, sean individuales o en conjunto, son generalizadas y materiales;
- Abstención (o denegación) de opinión. Cuando el auditor es incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una incertidumbre o limitación al alcance de importancia significativa y generalizada.

Cuando el dictamen es modificado, las razones deben situarse en perspectiva explicando claramente, con referencia a los criterios aplicables, la naturaleza y magnitud de las salvedades. Dependiendo del tipo de auditoría, también pueden incluirse en el informe tanto las recomendaciones para emprender acciones correctivas, como las que contribuyan a solventar cualquier deficiencia detectada en los controles internos.

Seguimiento

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