



Normas Técnicas  
de Auditoría Pública (II)  
Auditoría de  
cumplimiento  
de legalidad  
y operativa



economistas

Consejo General

REA auditores

## PONENTE DEL DOCUMENTO

Ignacio Cabeza del Salvador. PATRONO DE LA FUNDACIÓN FIASEP

## COMITÉ DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

PRESIDENTE

Emilio Álvarez Pérez-Bedia

VOCALES

Marta Bausá Crespo

Ignacio Cabeza del Salvador

Miguel Ángel Cabezas Herrera Pérez

José A. Canalejas Couceiro

Joan Claret

Alfredo Ciriaco Fernández

José María Cordero Aparicio

José María Gredilla Bastos

José Antonio López Álvarez

Ramón Madrid Nicolás

Antonio Martos Carrasco

Ana Moreno Artés

Julio Prinetti Márquez



## ÍNDICE

3

1. INTRODUCCIÓN .....	05
2. LAS NORMAS TÉCNICAS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD .....	12
3. LAS NORMAS TÉCNICAS DE LA AUDITORÍA OPERATIVA .....	39
4. BREVE REFERENCIA A LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE LA ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA .....	72
BIBLIOGRAFÍA .....	77





## Introducción

El Cuaderno Técnico nº 4 de Auditores del Sector Público-REA auditores analiza fundamentalmente la adaptación al Sector Público Español de las normas internacionales de auditoría, en concreto las NIA-ES-SP, aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE)<sup>1</sup>. Estas normas regulan la denominada **auditoría financiera o de cuentas**.

Este Cuaderno Técnico nº 5 hace referencia a las normas técnicas relativas a la auditoría de **cumplimiento de legalidad y a las de auditoría operativa**. Estos tipos de auditoría publica están reguladas, principalmente, por las normas aprobadas por la *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (en adelante, INTOSAI), constituyendo su marco de referencia internacional y han sido adaptadas en España por las Instituciones Públicas de Control Externo de España (en adelante, ICEX), denominándose ISSAI-ES y GPF-OCEX.

Igualmente y como complemento, se comenta brevemente las normas técnicas sobre auditoría de las administración electrónica. Estas normas han sido elaboradas y aprobadas por los Órganos Autonómicos de Control Externo de España (en adelante, OCEX).



### 1. LA INTOSAI. LAS ISSAI Y EL MARCO DE PRONUNCIAMIENTOS PROFESIONALES (IFPP)

La INTOSAI es organización no gubernamental con un estatus especial en el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas que proporciona un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas **Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)** en sus respectivos países. El Tribunal de Cuentas es el miembro español en INTOSAI.

1. Resolución de la IGAE de 25 de octubre de 2019.



### INTRODUCCIÓN

6

#### LAS ISSAI O MARCO ISSAI

La INTOSAI adoptó las NIA como marco normativo para el desarrollo práctico de la auditoría pública y ha ido emitiendo los siguientes bloques de normas profesionales:

- a) Normas internacionales de las EFS, denominadas ISSAI.
- b) Directrices para la buena gobernanza, referidas especialmente al control interno y a la contabilidad pública.

*Las International Standards of Supreme Auditing Institutions* (en adelante, ISSAI) y contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las EFS y los requerimientos previos de auditorías de las entidades públicas. Su objetivo es salvaguardar la independencia y la efectividad de la actividad auditora pública, así como apoyar a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo del enfoque profesional en función de sus competencias.

La primera serie completa de estas normas se aprueban en 2010 y estaban jerarquizadas en cuatro niveles:

- **Nivel 1. Principios fundamentales**

ISSAI 1 - Declaración de Lima

- **Nivel 2. Requisitos previos para el funcionamiento de las EFS**

ISSAI 10 - Declaración de México sobre independencia de las EFS

ISSAI 11- Pautas básica y buenas prácticas de la INTOSAI relacionadas con la independencia de las EFS

ISSAI 12 - El valor y beneficio de las EFS- marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos

ISSAI 20 - Principios de transparencia y rendición de cuentas

ISSAI 21 - Principios de transparencia y responsabilidad - principios y buenas prácticas

ISSAI 30 - Código de ética

ISSAI 40 - Control de calidad para las EFS

- **Nivel 3. Principios fundamentales para la realización de la auditoría**

ISSAI 100 - Principios fundamentales de la auditoría del sector público

ISSAI 200 - Principios fundamentales de la auditoría financiera

ISSAI 300 - Principios fundamentales de la auditoría de desempeño

ISSAI 400 - Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento



Estas normas de nivel 3 contienen los pronunciamientos sobre los principios profesionales reconocidos de manera general y que son exigibles en la práctica de fiscalizaciones de entidades del sector público y los principios de las fiscalizaciones financieras, operativa y de cumplimiento de legalidad. Estas cuatro normas de este nivel han sido adaptadas en España por las ICEX.

- **Nivel 4. Directrices de auditoría**

ISSAI 1000 a 2999 de auditoría financiera –38 directrices– >>> **incluyen las NIA**

ISSAI 3000 a 3099 de auditoría de desempeño –2 directrices–

ISSAI 4000 a 4999 de auditoría de cumplimiento –3 directrices–

ISSAI 5000 a 5999 de temas específicos de auditoría –24 directrices–

Las de nivel 4 recogen o traducen los anteriores principios fundamentales de auditoría en pautas o reglas más específicas, detalladas y operativas que pueden ser empleadas de manera cotidiana en las tareas de auditoría; estas directrices hacen referencia a las distintas tipologías de auditoría pública –financiera, desempeño/operativa y cumplimiento– y a otras normas sobre temas específicos de auditoría. Proporcionan una base para las normas y manuales de auditoría del sector público. Se han adaptado en España alguna de estas directrices.

Las normas sobre temas específicos hacen referencia a cuestiones tales como medio ambiente, instituciones internacionales, privatización, deuda pública, tecnología de la información, etc.

En resumen y centrándonos en el objeto de este Cuaderno Técnico, INTOSAI ha emitido las siguientes normas sobre las *auditorías de cumplimiento*:

- ISSAI 400 - Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento.
- ISSAI 4000 - Directrices para la auditoría de cumplimiento. Introducción general.
- ISSAI 4100 - Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros.
- ISSAI 4200 - Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros.

Y sobre la *auditoría de desempeño u operativa*:

- ISSAI 300 - Principios fundamentales de la auditoría de desempeño.
- ISSAI 3000 - Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI.
- ISSAI 3100 - Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave.



### INTRODUCCIÓN

8

#### EL MARCO INTOSAI DE PRONUNCIAMIENTOS PROFESIONALES (IFPP)

Dentro del Plan de Desarrollo Estratégico de INTOSAI para el periodo de 2016-2019, se decidió sustituir el Marco de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) por un nuevo marco denominado **Marco INTOSAI de Pronunciamientos Profesional (IFPP)**. La idea no era cambiar el fondo de los documentos, sino ofrecer más claridad sobre el estatus de los diferentes documentos y hacer que el nuevo marco sea más fácil de usar. El propósito de IFPP es mejorar la credibilidad de los pronunciamientos profesionales de INTOSAI, convirtiéndolos en un marco autorizado para la auditoría del sector público, mejorando también su calidad técnica.

En lugar de los cuatro niveles contemplados en el marco ISSAI, el nuevo marco consta de tres categorías de pronunciamientos profesionales. Éstas se describen brevemente a continuación, centrándonos en sus aspectos básicos.

- **Los Principios de INTOSAI (INTOSAI-P)**

Los Principios de la INTOSAI consisten en principios fundacionales y básicos.

- a) Los *principios fundacionales* tienen un significado histórico y especifican el papel y las funciones, a los que deben aspirar las EFS; estos principios pueden ser informativos para los gobiernos y los parlamentos, así como para las EFS y el público en general, y pueden usarse como referencia para establecer mandatos nacionales para las EFS. (Sus referencias serán INTOSAI-P 1-9)
- b) Los *principios básicos* respaldan los principios fundacionales de una EFS, aclarando el papel de la EFS en la sociedad, así como los requisitos previos de alto nivel para su correcto funcionamiento y conducta profesional. (INTOSAI-P 10-99)

- **Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)**

Las ISSAI son las **normas internacionales sobre auditoría del sector público** y constituyen los requisitos obligatorios a los que una EFS debe estar sujeta en el ejercicio de la auditoría bajo estas normas.

El propósito de las ISSAI es:

- Asegurar la calidad de las auditorías realizadas
- Fortalecer la credibilidad de los informes de auditoría para los usuarios
- Mejorar la transparencia del proceso de auditoría
- Especificar la responsabilidad del auditor en relación con las otras partes involucradas



### INTRODUCCIÓN

- Definir los diferentes tipos de trabajos de auditoría y el conjunto de conceptos relacionados que proporciona un lenguaje común para la auditoría del sector público.

9

El conjunto completo de ISSAI se basa en un conjunto básico de conceptos y principios que definen la auditoría del sector público y los diferentes tipos de compromisos respaldados por las ISSAI. Así se contemplan, entre otras:

- Principios fundamentales de auditoría del sector público (ISSAI 100-129)
  - Requisitos organizativos de las EFS (ISSAI 130-199)
  - Auditoría Financiera: Principios (ISSAI 200-299); Normas (ISSAI 2000-2899)
  - Auditoría de Desempeño: Principios (ISSAI 300-399); Normas (ISSAI 3000-3899)
  - Auditoría de Cumplimiento: Principios (ISSAI 400-499); Normas (ISSAI 4000-4899)
- **La orientación de la INTOSAI (GUID)**

La orientación es desarrollada por INTOSAI para apoyar a la EFS y a los auditores individuales en:

- Cómo aplicar las ISSAI en la práctica en los procesos de auditoría financiera, de desempeño o de cumplimiento
- Cómo aplicar las ISSAI en la práctica en otros compromisos
- Comprender un tema específico y la aplicación de las ISSAI relevantes

Dentro de estas GUID destacamos:

- Orientación suplementaria de auditoría financiera (GUID 2900-2999)
- Orientación suplementaria del desempeño financiero (GUID 3900-3999)
- Orientación suplementaria del cumplimiento financiero (GUID 4900-4999)

Este proceso de migración del marco de las ISSAI al IFPP –previsto para 2019 y 2020–, implica una revisión y actualización de las ISSAI y en tanto los nuevos pronunciamientos profesionales no tengan nuevos códigos, se pueden continuar haciendo referencia a los códigos actuales de las ISSAI.

## 2. LAS INSTITUCIONES PÚBLICAS DE CONTROL EXTERNO (ICEX). LAS ISSAI-ES Y LAS GPF-OCEX

Bajo la denominación de Instituciones Públicas de Control Externo de España (ICEX) se agrupa al Tribunal de Cuentas y los Órganos Autonómicos de Control Externo (OCEX). Actualmente existen un total de 12 órganos autonómicos de control externo: Cámara de Comptos de Na-



### INTRODUCCIÓN

10

varra, Sindicatura de Comptes de Catalunya, Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, Consello de Contas de Galicia, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Cámara de Cuentas de Andalucía, Audiencia de Cuentas de Canarias, Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, Sindicatura de Comptes de les Illes Balears, Consejo de Cuentas de Castilla-León, Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias y Cámara de Cuentas de Aragón.

Ya a finales de la década de los ochenta del siglo pasado se constituyó una *Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español* que, entre sus primeras actuaciones o prioridades, estuvo la de elaborar un documento titulado *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público* (documento que puede verse, por ejemplo, en [www.camadecomptos.navarra.es](http://www.camadecomptos.navarra.es)). Dicho documento, que es de aplicación voluntaria, se estructura en los apartados siguientes: aspectos generales; principios y normas relativos al sujeto auditor; principios y normas sobre la realización del trabajo de auditoría; y finalmente, principios y normas relativos al informe; este documento resultó el primer intento desde las ICEX de dotarse de un marco normativo general para la auditoría externa.

### COMISIÓN DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE LAS ICEX

En 2014 se constituye la **Comisión de normas y procedimientos de las ICEX** con el objetivo de adaptar las normas internacionales de auditoría pública emitidas por INTOSAI a España, es decir, las ISSAI-ES.

Esta Comisión trabajó, a lo largo de 2014, adaptando las cuatro ISSAI de nivel 3 (Ver en [www.asocex.es](http://www.asocex.es)) que contienen los pronunciamientos sobre los principios profesionales reconocidos de manera general y exigibles en la práctica de fiscalizaciones de entidades del sector público y los principios de las fiscalizaciones financieras, operativa y de cumplimiento de legalidad. Estas normas son las siguientes:

- ISSAI-ES 100 Principios fundamentales de fiscalización del sector público
- ISSAI-ES 200 Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera
- ISSAI-ES 300 Principios fundamentales de la fiscalización operativa
- ISSAI-ES 400 Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento

También se adaptaron un total de seis ISSAI de nivel 4 (Ver en [www.asocex.es](http://www.asocex.es)). De estas normas y en relación con el objeto de este Cuaderno Técnico, señalamos las siguientes:

- ISSAI-ES 3000 Normas y directrices para la fiscalización operativa
- ISSAI-ES 3100 Anexo a las directrices para la fiscalización operativa
- ISSAI-ES 4000 Directrices para la fiscalización de cumplimiento



### COMISIÓN TÉCNICA DE NORMAS DE LOS OCEX

11

Desde 2015 hasta la actualidad, los Órganos Autonómicos de Control Externo (OCEX) consideraron estratégico y prioritario continuar con el proceso de adaptación de las normas internacionales de auditoría. A tal fin, constituyeron una **Comisión técnica de normas** con el fin de adaptar las ISSAI y las NIA-ES a las características y peculiaridades de los trabajos a desarrollar por estos órganos de control autonómicos. Además, tal adaptación debía venir acompañada, cuando así fuera aconsejable, de las aclaraciones, ejemplos o modelos que facilitase a los auditores la aplicación de las citadas normas de auditoría.

Las nuevas guías de auditoría resultantes se denominan Guías Prácticas de Fiscalización de los OCEX (en adelante, **GPF-OCEX**). Dentro de estas guías se incluyen las relativas a la fiscalización de cumplimiento y a la fiscalización operativa.



## Normas técnicas sobre auditoría de cumplimiento de legalidad

### 1. DEFINICIÓN DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD Y NORMAS TÉCNICAS QUE LA REGULAN

La auditoría de cumplimiento de legalidad consiste, según la ISSAI-ES 400 “Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento”, en “verificar si las actividades de las entidades públicas cumplen con la normativa aplicable, emitiendo como resultado el correspondiente informe”. Esto es, una revisión de que las actividades, las operaciones y la información reflejadas en los estados financieros de una entidad pública auditada resultan conformes con las normas vigentes y han sido debidamente autorizadas.

En el Glosario de Términos de la IGAE<sup>2</sup>, define a esta tipología de auditoría como aquella cuyo objeto consiste en la verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación.

En España, la Comisión de normas y procedimientos de los ICEX y la Comisión técnica de normas de los OCEX han aprobado las siguientes adaptaciones de las ISSAI relativas a la fiscalización o auditoría de cumplimiento de legalidad:

- ISSAI-ES 400 “Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento”
- ISSAI-ES 4000 “Directrices para la fiscalización de cumplimiento”
- GPF-OCEX 4001 “Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad y modelos de informes”
- GPF-OCEX 4320 “Guía sobre la importancia relativa en las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad”

Las tres primeras de esas normas desarrollan los principios generales de esta tipología de auditoría; la cuarta, hace referencia a la presentación de una guía para la determinación de la importancia relativa en las auditorías de cumplimiento.

2. Incluido en la ya citada Resolución de la IGAE de 25 de octubre de 2019.



## 2. ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS NORMAS TÉCNICAS DE FISCALIZACIÓN/AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD.

Del análisis de las anteriores normas técnicas, destacamos los siguientes aspectos generales:

- El ámbito objetivo de la auditoría de cumplimiento puede referirse a actividades, operaciones financieras u otra información que se identifican en el alcance de la fiscalización.
- La auditoría de cumplimiento puede tratar sobre la legalidad (cumplimiento de la normativa vigente) o con la ética (observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y de los principios éticos y de comportamiento recogidos en el código de conducta de los funcionarios públicos).

En particular, puede abarcar el análisis del nivel de cumplimiento u observancia, por parte de la entidad auditada, de las reglas, las leyes y reglamentos, las resoluciones presupuestarias, las políticas, los códigos establecidos o las condiciones o cláusulas acordadas (por ejemplo, en un contrato o en un convenio de financiación).

- La auditoría de cumplimiento se extiende sobre todos los niveles de la administración (central, autonómico y local) y pueden aplicarse asimismo a las auditorías de entidades privadas que participen en la gestión de bienes o servicios públicos (por ejemplo, mediante acuerdos de asociación, contratos o como beneficiarios de ayudas o subvenciones públicas)
- Las entidades públicas y sus funcionarios son responsables de garantizar los principios de transparencia, rendición de cuentas y buena gestión de los fondos públicos. En este contexto, la auditoría de cumplimiento:
  - Promueve la **transparencia** mediante la presentación de informes independientes sobre si la gestión de los recursos públicos se ha desarrollado de conformidad con las normas y disposiciones vigentes.
  - 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.
- Este tipo de fiscalización o auditoría se puede realizar de forma independiente o conjuntamente con una auditoría financiera e incluso operativa. En definitiva, podemos observar:
  - auditoría de cumplimiento independiente de la auditoría de cuentas.
  - auditoría de regularidad que persiga los objetivos de cumplimiento y financiera.
  - auditoría conjunta de cumplimiento y operativa.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

14

- Las disposiciones normativas son importantes tanto en la auditoría de cumplimiento como en la de estados financieros. Las disposiciones normativas que se apliquen en cada campo dependerán del objetivo de la auditoría; así, mientras que en la auditoría de estados financieros sólo son relevantes aquellas normas que tienen un efecto directo y significativo sobre los estados financieros, en la auditoría de cumplimiento cualquier disposición o normativa relacionada con la materia auditada puede ser significativa para la auditoría.

En la norma ISSAI-ES 400 se señala los **principios generales** relacionados con la auditoría de cumplimiento. Así:

- Juicio y escepticismo profesional. Los auditores deben planificar y llevar a cabo la auditoría con escepticismo profesional y ejercer su juicio profesional durante todo el proceso de la misma.
- Control de calidad o establecimiento de procedimientos de control de calidad que garanticen que las auditorías se llevan a cabo en cumplimiento de las normas legales aplicables y que se alcanzan los objetivos previstos para la fiscalización.
- Competencia profesional del equipo de auditoría. Las personas que conforman el equipo de auditoría deberán disponer en conjunto de la competencia profesional y formación adecuadas para realizar los trabajos de fiscalización encomendados.
- Riesgo de la auditoría. Los auditores deben considerar el riesgo de la fiscalización a lo largo de todo el proceso de la misma con la finalidad de reducirlo a un nivel aceptable. El riesgo de auditoría se refiere al riesgo de que el auditor exprese una conclusión u opinión sobre el cumplimiento inadecuada dadas las circunstancias de la fiscalización y debe considerarse los tres componentes del riesgo de auditoría –riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección– en relación con la materia objeto del análisis y el tipo de informe.
- Umbral de importancia relativa o materialidad. Los auditores deben considerar el umbral de importancia relativa o materialidad durante todo el proceso de la auditoría. Determinar el umbral de importancia relativa, cuantitativa y cualitativamente, es una cuestión de juicio profesional, consistente en la fijación del límite máximo tolerable de incorrecciones que no se consideran relevantes a efectos de los resultados de la auditoría y en función de los objetivos establecidos para la misma.

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



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

- Documentación. Los auditores deben preparar la documentación de auditoría suficiente.
- Comunicación. Los auditores deben mantener una comunicación constante con la entidad revisada en todas las etapas de la auditoría: durante la planificación inicial, durante la ejecución de los trabajos y hasta la presentación del informe. El auditor informará a los responsables de la entidad fiscalizada de los criterios de auditoría utilizados y de los casos de deficiencias importantes e irregularidades detectados.

15

En cuanto los **principios** relacionados con el **procedimiento de la auditoría**, la citada ISSAI-ES 400 y la GPF-OCEX 4001 establecen:

- Alcance o manifestación clara de los ámbitos subjetivo, objetivo y temporal de la fiscalización o auditoría, de los objetivos que se quiera alcanzar y de la amplitud y profundidad de las pruebas de auditoría a realizar. En la determinación del alcance se tendrán en cuenta el umbral de importancia relativa y el riesgo de la auditoría, y se determinará qué normas serán revisadas y con qué amplitud. La planificación incluirá todos los aspectos previstos en el alcance.
- **Ámbito material y objetivos de la auditoría.** La materia objeto de análisis debe ser identificable, evaluable en función de criterios apropiados y ser de tal naturaleza que permita obtener evidencia suficiente y adecuada para respaldar la conclusión, opinión o informe de auditoría. Puede referirse a actividades, operaciones presupuestarias y financieras u otra información que se identifican en el alcance de la auditoría.

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

- Conocimiento de la entidad auditada y de su normativa reguladora. El auditor debe estar familiarizado con la estructura y funcionamiento de la entidad revisada, así como con sus procedimientos. 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. Este conocimiento será utilizado por el auditor para determinar el nivel de importancia relativa y la evaluación del riesgo de la auditoría.
- Conocimiento del sistema de control interno y del entorno de control y considerar si es posible garantizar su funcionamiento.

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 au-



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

16

ditoría, los auditores están obligados a examinar y evaluar el grado de fiabilidad del control interno; en la auditoría de cumplimiento, esta obligación implica examinar y evaluar los controles que sirven de apoyo a la dirección en el cumplimiento de leyes y reglamentos.

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 auditoría de cumplimiento, el entorno de control, que se dirige a lograr el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias es de especial importancia.

- Valoración de riesgos para identificar los que se refieran a incumplimientos. Dentro de estos riesgos se enmarca el del fraude.
- El auditor debe planificar su trabajo con el fin de identificar los objetivos de la auditoría, el alcance y la metodología para alcanzar tales objetivos. La 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.
- A la hora de formular la estrategia global de una auditoría de cumplimiento, los auditores del sector público deberán tomar en consideración los siguientes aspectos:
  - a) Los objetivos, el alcance y la materia fiscalizada, los criterios y otras características de la auditoría de cumplimiento.
  - b) La comunicación de obligaciones y objetivos, así como la fijación del destinatario de estas comunicaciones y del momento y la modalidad en que deben hacerse.
  - c) Factores importantes que pueden influir en la 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.
- Los auditores del sector público formularán un plan de auditoría para la auditoría de cumplimiento, que se basará esencialmente en la estrategia de auditoría y que consistirá en lo siguiente:
  - Una descripción de criterios identificados en relación con el alcance y las características de la auditoría de cumplimiento y con el marco legal, reglamentario o presupuestario.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

- 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.
- 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 auditoría.
- Evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que apoyar su opinión. La evidencia de auditoría se obtendrá utilizando un abanico de técnicas como las siguientes:
  - a) Observación.
  - b) Inspección.
  - c) Indagación.
  - d) Repetición.
  - e) Confirmación.
  - f) Procedimientos analíticos.

Los procedimientos para recopilar pruebas se agrupan normalmente en dos categorías principales:

- Pruebas de controles.
- Pruebas sustantivas, como procedimientos analíticos o pruebas de detalles.
- Evaluación de las evidencias y formulación de conclusiones relevantes.
- Elaboración de informe basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad y sujeto a un procedimiento contradictorio.

### LOS CRITERIOS

Las disposiciones normativas son el elemento más importante de la auditoría 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 auditoría.

Estas normas pueden ser de rango variado y hacer referencia a disposiciones que regulan la buena gestión financiera del sector público y la conducta de los funcionarios públicos.

Los **criterios** son los puntos de referencia o parámetros con los que se contrasta el objeto de la auditoría de manera coherente y razonable. Sin el marco de referencia que proveen los cri-



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

18

terios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretación individual y posibles malentendidos. Los criterios se referirán a cuestiones que puedan incidir de modo significativo en el objetivo de una auditoría concreta.

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 citada auditoría.

La identificación de estos criterios en la auditoría de cumplimiento constituye una fase esencial del proceso de su planificación. Los criterios pueden revestir carácter **formal**, como una ley o un reglamento, una orden ministerial o las cláusulas de un contrato o de convenio; también pueden ser **menos formales**, por ejemplo, un código deontológico o los principios que sustentan la ética o a expectativas relacionadas con prácticas consideradas aceptables (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).

Por tanto, al llevar a cabo una auditoría de cumplimiento, los auditores determinarán que los criterios son adecuados y pertinentes con respecto a la materia revisada y a 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", es decir, a las circunstancias particulares de cada auditoría para poder llegar a conclusiones válidas.

Como características y para que sean adecuados, los criterios de la auditoría de cumplimiento deben ser:

- **Relevantes**, o que responden de forma significativa a las exigencias de información y decisión de los destinatarios del informe de auditoría.
- **Independientes**, que dan lugar a conclusiones razonablemente coherentes como las que obtendría otro auditor aplicando los mismos criterios en las mismas circunstancias.
- **Completo**s o 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** o criterios 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.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

- **Comprensibles** o claros para permitir llegar a conclusiones precisas y fáciles de entender por los destinatarios y que no dan pie a interpretaciones ampliamente divergentes.
- **Comparables** o criterios coherentes con los empleados en trabajos similares por otros auditores o instituciones públicas de control y los utilizados en anteriores informes.
- **Aceptables** o criterios que, en principio, pueden admitir expertos independientes, las entidades auditadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y la ciudadanía en general. Por ejemplo la jurisprudencia del Tribunal Supremo.
- **Accesibles** o a los que pueden acceder los destinatarios para entender la naturaleza del trabajo de auditoría realizado y el fundamento del informe.

19

En el supuesto de que surgieran dudas en torno a la correcta interpretación de las leyes, los reglamentos o las normas aplicables, los auditores deberán consultar sus servicios jurídicos y/o tomar en consideración resoluciones judiciales anteriores.

Sin embargo, cuando la materia revisada sea la ética, los criterios resultarán más difíciles de concretar, 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.

Los auditores del sector público se asegurarán de que los criterios aplicables reflejan convenientemente los aspectos relevantes o significativos de la normativa revisada. 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.

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.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

20

Excepcionalmente, 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.

#### SEGURIDAD RAZONABLE Y SEGURIDAD LIMITADA

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 auditorías o fiscalizaciones, ninguna puede proporcionar una seguridad absoluta sobre el estado del ámbito objetivo.

En la mayoría de los casos, una auditoría de cumplimiento no cubrirá todos los elementos del ámbito objetivo y se apoyará en muestreos cualitativos y/o cuantitativos.

De acuerdo con la ISSAI-ES 400, en las auditorías de cumplimiento, una de las cuestiones claves es determinar el **tipo de seguridad** que se va a proporcionar con el informe: seguridad razonable o seguridad limitada. Lógicamente esta determinación o calificación va a condicionar tanto la planificación como la ejecución del trabajo.

Las auditorías de cumplimiento podrán tener un objeto más o menos amplio y proporcionarán un grado de seguridad razonable o limitado, en función de:

- Los objetivos y alcance definidos
- Los procedimientos de obtención de evidencia
- El formato del informe

En seguridad razonable, el auditor indica que la entidad auditada o la materia objeto de análisis cumple o no, en todos sus aspectos significativos, con el marco legal aplicable y que, en su caso, la información que se proporciona es adecuada según las normas aplicables.

En seguridad limitada, el auditor concluye que nada ha llamado su atención acerca de que la entidad no cumple con el marco legal. El auditor no emitirá una "opinión global" sobre la materia auditada, sino que señalará que, de acuerdo con los procedimientos seguidos, no se ha obtenido evidencia para concluir que la materia revisada no cumple con la normativa aplicable.

La seguridad razonable requiere, en general, una mayor evidencia que la limitada; ello implica la aplicación de procedimientos de auditoría más amplios que permitan obtener una evidencia



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

suficiente y adecuada con el fin de emitir una opinión profesional fundamentada en tal evidencia sobre la materia analizada.

21

Un informe de seguridad limitada debe transmitir o comunicar claramente y de la forma más transparente el carácter de limitado de la seguridad proporcionada.

Tanto en la auditoría financiera como en la de cumplimiento, las normas técnicas de auditoría internacional están diseñadas para su aplicación en las auditorías de seguridad razonable. Cuando se efectúe una auditoría de seguridad limitada, serán aplicables las mismas normas técnicas con las debidas adaptaciones, de acuerdo con las características del trabajo a realizar.

#### EVALUACIÓN DE RIESGOS Y RIESGO DE FRAUDE

La ISSAI-ES 400 señala que el auditor debe realizar una evaluación de riesgos para identificar los que se refieran a incumplimientos que le permita concretar el enfoque de auditoría.

Es decir, teniendo en cuenta el alcance y objetivos de la fiscalización así como las características de la entidad auditada, se debe efectuar una evaluación de riesgos para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar. La identificación de riesgos de incumplimiento y su impacto potencial sobre los procedimientos de auditoría se debe tener presente en todo el proceso de la auditoría.

Los riesgos y los factores que pueden dar lugar a los mismos variarán según la materia revisada 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.

Tal valoración de riesgos se inicia con la identificación de incumplimientos legales y, a continuación, con la revisión de los controles internos y la respuesta de la entidad ante estos riesgos. Todo ello determinará las áreas críticas o áreas más expuestas a riesgos de incumplimientos, concretando el enfoque de auditoría para hacer frente o dar respuesta a tal riesgo.

La valoración de riesgos constituye una parte fundamental de una auditoría de seguridad razonable. Debido a sus limitaciones inherentes, la auditoría de cumplimiento no proporciona seguridad absoluta de que servirá para detectar todos los casos de incumplimiento. Las limitaciones inherentes son por ejemplo:

- a) Discrecionalidad de la dirección a la hora de interpretar leyes y reglamentos.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

22

- b) Comisión de errores humanos.
- c) Diseño inadecuado o funcionamiento ineficaz de los sistemas.
- d) Elusión de controles.
- e) Ocultación o retención de pruebas.

Si bien la detección de fraude no es el principal objetivo de una auditoría de cumplimiento, el auditor debe incluir factores de riesgos de fraude en sus evaluaciones de riesgo y permanecer alerta a las señales de potenciales fraudes que pudieran darse a lo largo de su trabajo. Si el auditor encuentra casos de incumplimiento que pudieran ser indicativos de fraude, ejercerá la debida diligencia profesional para no interferir con cualquier proceso legal o investigador.

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.

Los riesgos de fraude y la evaluación de su materialidad en relación con el mismo han de situarse en el contexto del alcance más amplio que reviste la auditoría o fiscalización del sector público. Como ejemplo de ámbitos y situaciones que pueden generar riesgos de fraude en el sector público cabe citar los siguientes:

- Concesión de subvenciones y beneficios a terceros.
- Adjudicación y ejecución de contratos públicos.
- Atribuciones y actuación de los funcionarios públicos.
- Declaraciones erróneas de resultados o información que tengan carácter intencionado.
- Privatización de entidades públicas.

Si el auditor encuentra casos de incumplimiento que puedan ser indicativos de fraude, debe ejercer la debida diligencia profesional para no interferir con cualquier proceso legal o investigaciones futuras. El auditor no es responsable de "probar" el fraude, sino que esto es tarea de los órganos jurisdiccionales.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

En resumen, y siguiendo a López y Minguillón (2017), en el cuadro siguiente mostramos los posibles enfoques de auditoría como respuesta al riesgo inherente:

RIESGO INHERENTE	RESPUESTA AL RIESGO	ENFOQUE DE AUDITORÍA
Alto	Bajos niveles de control	Pruebas detalladas de mayor extensión y se formularán recomendaciones de mejora del control interno. Mayor atención a los riesgos de fraude
Alto	La evaluación de los controles es positiva	Enfocarse en obtener la seguridad de que los controles siguen operando como deben y de que hay consistencia en la gestión de riesgos.
Bajo	Bajos niveles de control que pueden ser aceptados conscientemente por la dirección	El enfoque de auditoría se basará en pruebas detalladas.
Bajo	Buen nivel de control	Enfocar la respuesta de la auditoría en los aspectos de cumplimiento.

Si el auditor identifica riesgos de incumplimiento de importancia relativa, deberá desarrollar una respuesta general a tales riesgos.

El auditor deberá diseñar procedimientos adicionales de auditoría, incluyendo pruebas de detalle (lo cual puede incluir el examen de las operaciones) para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca del cumplimiento de la entidad con cada uno de los requisitos aplicables en respuesta a los riesgos de incumplimiento.

### 3. LA IMPORTANCIA RELATIVA EN LAS AUDITORÍAS DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

En las auditorías de cumplimiento, la GPF-OCEX 4320 señala que la importancia relativa se determinará en función de:

- Aspectos cualitativos de la materialidad
- No siempre se puede/debe medir en términos monetarios
- Objetivo de la auditoría
- Juicio del auditor
- Mandato legal



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

24

Y para su reflejo en el informe se estará a:

	INCUMPLIMIENTO LEVE O POCO SIGNIFICATIVO	INCUMPLIMIENTO SIGNIFICATIVO	INCUMPLIMIENTO GRAVE O MUY SIGNIFICATIVO
Descripción	<p>Incumplimiento de las normas que no se consideran significativos.</p> <p>Con frecuencia de carácter formal que no inciden negativamente en los principios legales aplicables.</p>	<p>Afecta a los principios generales y/o tiene un efecto negativo y significativo en las cuentas anuales.</p> <p>El incumplimiento es aislado y no tiene carácter generalizado.</p> <p>El incumplimiento puede derivar de una interpretación "controvertida" de la norma.</p>	<p>Los incumplimientos de forma individual o en su conjunto afectan a los principios generales y/o tiene un efecto negativo y significativo sobre las cuentas anuales.</p> <p>Los incumplimientos son causas de nulidad.</p> <p>Los incumplimientos tienen carácter generalizado o sistemático.</p> <p>Derivado de tal incumplimiento, el contrato no se adjudicó al mejor licitador, la subvención no se concedió a quién correspondía, etc.</p>
Efecto en el informe	<p>No afectará a la opinión, que será favorable o no modificada.</p> <p>Los incumplimientos, no significativos, se podrán indicar en un anexo.</p>	<p>La opinión será modificada con salvedades.</p> <p>Los incumplimientos se deberán señalar en el "fundamento de la opinión con salvedades".</p>	<p>La opinión será modificada adversa.</p> <p>Los incumplimientos se deberán indicar en el "fundamento de la opinión adversa".</p>

Hay que resaltar que las normas técnicas de auditoría establecen como elemento fundamental para fijar la importancia relativa el **juicio profesional** del auditor en las auditorías de cumplimiento de legalidad. 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. Podría no ser razonable informar de un incumplimiento que se refiere a un importe reducido, salvo que sea recurrente.
- 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 formal.
- Los objetivos de la auditoría. Un incumplimiento de una norma puede no ser significativo a efectos de una auditoría financiera, pero puede serlo si es una auditoría de cumplimiento centrada en la norma incumplida.
- Los importes analizados podrán ser monetarios o medidos de forma cuantitativa como, por ejemplo, el número de ciudadanos o de entidades afectadas, los retrasos respecto del plazo establecido, etc.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

25

- Las circunstancias y la naturaleza del incumplimiento.
- Los posibles efectos y consecuencias del incumplimiento.
- 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.
- 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, un error, será tratado de forma diferente que un incumplimiento voluntario y deliberado.
- 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.
- 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.

Sin embargo, se considerarán siempre “materiales” los incumplimientos derivados de:

- Fraude
- Incumplimiento o comisión de actos ilícitos de carácter intencionado
- Ocultación de información
- Resistencia intencionada a la colaboración
- Operaciones o actos ejecutados a sabiendas de falta de fundamento jurídico para su realización

Al valorar la importancia relativa de un posible incumplimiento debe aplicarse el **principio de proporcionalidad**, el cual exige que los actos de las administraciones públicas no deben rebasar los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimamente perseguidos por la normativa controvertida.

En general deben distinguirse entre trámites o requisitos formales y otros materiales o esenciales. Los requisitos materiales son estrictos y no admiten flexibilidad. Los requisitos formales, sin embargo, no son tan rigurosos y no son causa para rechazar una determinada actuación.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

26

De acuerdo con el principio de proporcionalidad, el incumplimiento de un requisito o trámite meramente formal podrá considerarse un incumplimiento leve. El incumplimiento de un requisito o trámite material o esencial será considerado bien significativo o bien grave.

En cualquier caso, y sujeto a su mandato legal, el auditor debe hacer uso de su criterio profesional al valorar la importancia relativa de las incidencias detectadas.

En la GPF-OCEX 1230 se definen las incorrecciones claramente insignificantes. Además de lo contemplado en dicha guía, en relación con el cumplimiento de la legalidad, un incumplimiento podrá considerarse **claramente insignificante**, por ejemplo, cuando no afecte a los principios generales, cuando su efecto económico sea claramente insignificante, cuando no tenga efecto en la determinación del adjudicatario de un contrato, en la concesión de una subvención o en la selección de personal, y cuando no se trate de un requisito o trámite esencial o material.

Esta Norma GPF-OCEX 4320 incluye un análisis completo y detalle de los principales incumplimientos en tres áreas relevantes de la gestión pública y sus efectos sobre el informe de auditoría:

#### A) Contratación

El trabajo de fiscalización del área de contratación consiste en comprobar que los contratos seleccionados se han tramitado y ejecutado de acuerdo con la normativa aplicable. Con esta finalidad, en el Anexo 1 de esta GPF-OCEX se ofrece una guía orientativa de los incumplimientos más relevantes a los que debe prestarse más atención en las auditorías.

En las auditorías sobre contratación pueden presentarse situaciones calificables como incumplimientos significativos o muy significativos y que, en función de las circunstancias, pueden conducir a que el auditor opine que la actividad contractual no se ha ajustado a los principios generales de la contratación del sector público:

- Libertad de acceso a las licitaciones,
- Publicidad y transparencia de los procedimientos,
- No discriminación e igualdad de trato entre los candidatos,
- Asegurar, en conexión con el objetivo de estabilidad presupuestaria y control del gasto, una eficiente utilización de los fondos destinados a la realización de obras, la adquisición de bienes y la contratación de servicios mediante la exigencia de la definición previa de las necesidades a satisfacer, la salvaguarda de la libre competencia y la selección de la oferta económicamente más ventajosa.

En líneas generales, cualquier incumplimiento que atente contra estos principios y objetivos generales de la contratación se considerará significativo.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

Su efecto sobre el informe, se plasma en el siguiente cuadro que viene reflejado en la citada GPF-OCEX:

	INCUMPLIMIENTO LEVE O POCO SIGNIFICATIVO	INCUMPLIMIENTO SIGNIFICATIVO	INCUMPLIMIENTO GRAVE O MUY SIGNIFICATIVO
Descripción	<p>Incumplimientos de las normas de contratación que no son considerados significativos.</p> <p>Con frecuencia de carácter formal, que no incide negativamente en el nivel de competencia o en los principios de contratación.</p>	<p>Afecta a los principios generales de contratación y/o tiene un efecto negativo en las cuentas de carácter significativo.</p> <p>El incumplimiento es aislado y no tiene carácter generalizado.</p> <p>El incumplimiento puede ser debido a una interpretación "controvertida" de la norma.</p> <p>Se considera que el contrato se adjudica al mejor licitador.</p>	<p>Los incumplimientos de forma individual o en conjunto afectan a los principios generales de contratación y/o tienen un efecto negativo en las cuentas de carácter significativo.</p> <p>Los incumplimientos son causa de nulidad contractual.</p> <p>Los incumplimientos significativos no son aislados y tienen carácter generalizado o sistemático.</p> <p>A consecuencia de los incumplimientos se obstaculizó la competencia o se considera que el contrato no se asignó al mejor licitador.</p>
Ejemplos	<p>No publicación o publicación fuera de plazo del anuncio de la adjudicación o formalización de los contratos.</p>	<p>Criterios de adjudicación no conformes o aplicados incorrectamente, pero que no inciden en el resultado de la licitación.</p>	<p>Contrato adjudicado sin recurrir a un procedimiento público cuando es exigible.</p> <p>Criterios ilícitos de adjudicación o aplicación incorrecta de los mismos que inciden en el resultado de la licitación.</p>
Efecto en el informe de fiscalización	<p>No afectará a la opinión, que será no modificada.</p> <p>Estos incumplimientos, no significativos, se podrán poner en un anexo.</p>	<p>La opinión será modificada con salvedades.</p> <p>Los incumplimientos se deberán señalar en los fundamentos de la opinión con salvedades.</p>	<p>La opinión será modificada-adversa.</p> <p>Los incumplimientos se deberán señalar en los fundamentos de la opinión adversa.</p>

#### B) Gastos por Subvenciones

El objetivo del trabajo de auditoría de legalidad en la concesión de subvenciones consiste en comprobar que se cumple la normativa aplicable. En la concesión y gestión de subvenciones será de especial relevancia el cumplimiento de los principios siguientes:

- Publicidad.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

28

- Transparencia.
- Concurrencia.
- Objetividad.
- Igualdad y no discriminación.
- Eficacia y eficiencia en los objetivos previstos en la concesión.
- Buena gestión financiera.

En líneas generales, cualquier incumplimiento que atente contra estos principios se considerará significativo. En el Anexo 2 de la precitada GPF-OCEX se incluyen una serie de incumplimientos significativos en materia de subvenciones.

En la evaluación de los incumplimientos en esta materia, la norma técnica distingue entre:

- a) *Incumplimientos cometidos por los beneficiarios.* Como criterio general, se consideraran poco significativo los supuestos que no comporten el deber de reintegro. Todos los supuestos de reintegro contemplados en el artículo 37 de la Ley General de Subvenciones (en adelante, LGS) deben considerarse como incumplimientos graves o muy graves. Si la administración concedente ya hubiera exigido el reintegro de la subvención, no se pondrá una salvedad en el informe de fiscalización.
- b) *Incumplimientos cometidos por los gestores públicos de las subvenciones.* Se tendrán en cuenta los siguientes factores:
  - Relación existente entre el incumplimiento cometido por el gestor y la causa de reintegro que se haya producido. Por ejemplo, la falta de control ha permitido que el beneficiario reciba una subvención o su pago indebidamente. Si esta relación existe, debe tener la misma calificación que merece la conducta del beneficiario.
  - Principios y normas esenciales que regulan la preparación, otorgamiento, justificación y control de las subvenciones. Se pueden considerar incumplimientos poco significativos aquellos que por tener una relevancia fundamentalmente formal no afectan al buen fin de la preparación, de la gestión, de la justificación o del control.

A partir de ahí, todos los incumplimientos deben considerarse significativos o muy significativos, en función de que perjudiquen en menor o mayor medida el cumplimiento de los objetivos que persiguen legalmente cada una de las fases apuntadas.

Así, será significativo aquel incumplimiento que perjudica en alguna medida pero no hace difícil la realización del propósito legal, en cuyo caso el incumplimiento será muy significativo.

El auditor también deberá prestar especial atención a los siguientes aspectos:

- Interés público que se persigue con la concesión de la subvención.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

- Calidad de la justificación presentada por el beneficiario.
- Tareas de revisión que, sobre la anterior justificación, han realizado los servicios públicos afectados.
- La financiación pública aportada no supere el coste de la actividad subvencionada.
- Grado de consecución de los objetivos perseguidos y su eficiencia.

29

De acuerdo con todo lo anterior se puede establecer de forma orientativa una clasificación de los incumplimientos que se hayan observado en la auditoría de las subvenciones y sus efectos en los informes de la siguiente forma (*ver cuadro página siguiente*).

#### C) Gastos de personal

El objetivo del trabajo de auditoría de cumplimiento de la legalidad en el área de personal consiste en comprobar que se cumple la normativa aplicable. Así, para el acceso al empleo público será de especial relevancia el cumplimiento de los principios constitucionales de:

- Igualdad,
- Mérito y
- Capacidad

Además, el artículo 55 del RD Ley 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público establece los siguientes principios rectores que deben regir en el acceso al empleo público:

- Publicidad de las convocatorias y de sus bases.
- Transparencia.
- Imparcialidad y profesionalidad de los miembros de los órganos de selección.
- Independencia y discrecionalidad técnica en la actuación de los órganos de selección.
- Adecuación entre el contenido de los procesos selectivos y las funciones o tareas a desarrollar.
- Agilidad, sin perjuicio de la objetividad, en los procesos de selección.

Con carácter general, cualquier incumplimiento que atente contra estos principios se considerará significativo. En el Anexo 3 de esta GPF-OCEX se incluyen una serie de incumplimientos significativos en materia de subvenciones.

En relación con las retribuciones, uno de los aspectos claves de la auditoría es la comprobación de que los importes efectivamente pagados y las variaciones que experimenten son conformes con la normativa aplicable, entre otra, las leyes anuales de presupuestos.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

30

	INCUMPLIMIENTO LEVE O POCO SIGNIFICATIVO	INCUMPLIMIENTO SIGNIFICATIVO	INCUMPLIMIENTO GRAVE O MUY SIGNIFICATIVO
Descripción	<p>Incumplimientos de las normas que no son considerados significativos.</p> <p>Con frecuencia de carácter formal, que no incide negativamente en los principios generales.</p> <p>Las infracciones leves del artículo 56 de la LGS, salvo que sean causa de reintegro.</p>	<p>Afecta a los principios generales y/o tiene un efecto negativo en las cuentas de carácter significativo.</p> <p>El incumplimiento es aislado y no tiene carácter generalizado.</p> <p>El incumplimiento puede ser debido a una interpretación "controvertida" de la norma.</p> <p>Las infracciones graves del artículo 57 de la LGS</p> <p>Incumplimientos del beneficiario que sean causa de reintegro y este no se hubiera exigido.</p>	<p>Los incumplimientos de forma individual o en conjunto afectan a los principios generales y/o tienen un efecto negativo en las cuentas de carácter significativo.</p> <p>Los incumplimientos significativos no son aislados y tienen carácter generalizado o sistemático.</p> <p>La no aplicación, en todo o en parte, de las cantidades recibidas a los fines para los que la subvención fue concedida.</p> <p>La obtención de una subvención falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido o limitado.</p> <p>Las infracciones muy graves del artículo 58 de la LGS.</p>
Ejemplos	<p>No presentación del presupuesto de la actividad a subvencionar.</p> <p>No constan las solicitudes desestimadas y el motivo de desestimación.</p> <p>Documentos de gastos que no reúnen los requisitos de factura de acuerdo con la normativa que regula las obligaciones de facturación. Las facturas justificativas son copias no compulsadas.</p>	<p>Bases reguladoras incompletas en el contenido previsto en el artículo 17 LGS.</p> <p>Bases reguladoras aprobadas por órgano no competente (artículo 17 LGS).</p> <p>No publicación de las bases reguladoras en el diario oficial.</p> <p>Justificación insuficiente de los gastos subvencionados y/o que éstos no cumplan los requisitos (art. 31 LGS) de subvencionalidad, entre ellos:</p> <p>a) no guarden relación directa con el objeto de la subvención</p> <p>b) el coste de adquisición de los gastos subvencionados es superior al valor de mercado (también art. 33 LGS).</p> <p>c) Incluir gastos de inversión cuando la subvención concedida está destinada a gastos corrientes.</p>	<p>Inexistencia de un plan estratégico de subvenciones.</p> <p>Inexistencia de bases reguladoras o bien estas no tienen el contenido mínimo exigido por la LGS.</p> <p>Uso irregular de la concesión directa de subvenciones (subvenciones nominativas), sin justificar el carácter singular de la subvención y las razones que acrediten el interés público, social, económico o humanitario u otras que justifiquen la dificultad o impedimento de realizar una convocatoria pública.</p> <p>Confluencia de las causas de nulidad de la resolución de concesión según el art. 36 LGS.</p> <p>Concesión de nuevas subvenciones nominativas cuando el beneficiario tiene pendiente de justificación o no ha justificado correctamente la subvención concedida en los años anteriores y lleva aparejada causa de prohibición para ser beneficiario de subvenciones.</p> <p>No justificación.</p> <p>No se ha acordado el reintegro exigido por los artículos 17 y 37 LGS, cuando procede según los incumplimientos en la justificación.</p>
Efecto en el informe de fiscalización	<p>No afectará a la opinión, que será no modificada.</p> <p>Estos incumplimientos se podrán poner en un anexo.</p>	<p>La opinión será modificada con salvedades.</p> <p>Los incumplimientos se deberán señalar en los fundamentos de la opinión con salvedades.</p>	<p>La opinión será modificada-adversa.</p> <p>Los incumplimientos se deberán señalar en los fundamentos de la opinión adversa.</p>



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

Otras consideraciones sobre la gestión de personal a tener en cuenta en las auditorías:

- El tratamiento informático de la gestión de personal que, con carácter general, exigirá un análisis detallado del mismo.
- La comprobación de que la entidad auditada está cumpliendo con sus obligaciones con la Seguridad Social y la Hacienda Pública.
- Suele resultar una de las áreas área que presenta mayor litigiosidad o conflictividad. El auditor, en su trabajo, prestará especial atención a las causas existentes, la normativa presuntamente incumplida y sus posibles efectos económicos, en su caso, para la entidad.

Al igual que en las áreas anteriores, en el cuadro siguiente se establece de forma orientativa una clasificación de los incumplimientos que se hayan observado en la auditoría de los gastos de personal y sus efectos en los informes de la siguiente forma:

	INCUMPLIMIENTO LEVE O POCO SIGNIFICATIVO	INCUMPLIMIENTO SIGNIFICATIVO	INCUMPLIMIENTO GRAVE O MUY SIGNIFICATIVO
Descripción	<p>Incumplimientos de las normas que no son considerados significativos.</p> <p>Con frecuencia de carácter formal, que no incide negativamente en los principios generales.</p>	<p>Afecta a los principios generales y/o tiene un efecto negativo en las cuentas de carácter significativo.</p> <p>El incumplimiento es aislado y no tiene carácter generalizado.</p> <p>El incumplimiento puede ser debido a una interpretación "controvertida" de la norma.</p>	<p>Los incumplimientos de forma individual o en conjunto afectan a los principios generales y/o tienen un efecto negativo en las cuentas de carácter significativo.</p> <p>Los incumplimientos significativos no son aislados y tienen carácter generalizado o sistemático.</p> <p>Cesión ilegal de trabajadores.</p> <p>Pago de cantidades por encima de las legalmente permitidas.</p>
Ejemplos	<p>No actualizar las tablas de retención de IRPF.</p> <p>No mantener al día los expedientes administrativos de cada empleado.</p>	<p>Retribuciones fuera de nómina y/o sin retenciones de IRPF ni cotizaciones a la Seguridad Social.</p> <p>Complementos de "productividad" no vinculados con objetivos medibles.</p> <p>Dar con retraso el alta al empleado en la Seguridad Social.</p>	<p>Accesos sin respetar los procedimientos legalmente previstos.</p> <p>Incrementos salariales no autorizados.</p>
Efecto en el informe de fiscalización	<p>No afectará a la opinión, que será no modificada.</p> <p>Estos incumplimientos, no significativos, se podrán poner en un anexo.</p>	<p>La opinión será modificada con salvedades.</p> <p>Los incumplimientos se deberán señalar en los fundamentos de la opinión con salvedades.</p>	<p>La opinión será modificada-adversa.</p> <p>Los incumplimientos se deberán señalar en los fundamentos de la opinión adversa.</p>



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

32

Finalmente indicamos que la GPF-OCEX 1560 “Hechos posteriores” (apartado 7) señala que en una *“auditoría de cumplimiento, los auditores del sector público tendrán que considerar los hechos posteriores que aporten evidencia complementaria de las operaciones señaladas en el informe. Cuando se tuviera conocimiento de hechos, o fuesen aprobadas normas de cualquier rango, que afectaran a las evidencias o conclusiones reflejadas en el informe, se dejará constancia en el apartado de hechos posteriores del informe de dichas circunstancias, señalándose en qué medida afectan a tales conclusiones o a los fundamentos de la opinión o si se ha realizado algún trabajo específico al respecto”*.

#### 4. EL INFORME DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

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

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

Según la ISSAI-ES 4000, los informes de auditoría o fiscalización de cumplimiento pueden adoptar distintos formatos, como por ejemplo:

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

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



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

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.

33

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. 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.

El modelo de informe de la auditoría de cumplimiento de legalidad que refleja la GPF-OCEX 4001<sup>3</sup> para trabajos de seguridad razonable es, esquemáticamente, el siguiente:

- Título o identificación del informe
- Destinatarios
- Objetivos y alcance de la auditoría, incluyendo el periodo de tiempo cubierto.
- Identificación de la materia objeto de análisis
- Responsabilidad del órgano de dirección
- Responsabilidad del auditor
- Fundamento de la opinión
- Opinión
- Párrafo de énfasis y de otras cuestiones o asuntos
- Recomendaciones
- Fecha del informe
- Firma
- Alegaciones

La **opinión** de cumplimiento de legalidad mantiene la misma estructura que la de auditoría de cuentas, es decir:

- No modificada o favorable
- Modificada
  - Con salvedades
  - Adversa
  - Abstención

3. Esta GPF-OCEX sobre el informe de cumplimiento de legalidad no se ha adaptado, en estructura y presentación, al esquema de informe que contienen las NIA-ES Revisadas y las NIA-ES-SP.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

34

Y para determinar tal opinión, el esquema utilizado en las auditorías de cumplimiento con seguridad razonable es:

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre el cumplimiento de la legalidad	
	Significativos pero no generalizados	Significativos y generalizados
Existen desviaciones de cumplimiento	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable o adversa
No se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada	Opinión con salvedades	Denegación o abstención de opinión

Como modelo de opinión en una auditoría de cumplimiento, indicamos:

**No modificada o favorable:** *En nuestra opinión, las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en los estados financieros correspondientes al ejercicio 20XX resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.*

**Modificada con salvedades:** *En nuestra opinión, excepto por los incumplimientos descritos en el párrafo “Fundamento de la opinión de cumplimiento con salvedades”, las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en los estados financieros del ejercicio 20XX resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.*

**Modificada desfavorable:** *Debido a la importancia de los incumplimientos descritos en el párrafo “Fundamento de la opinión de cumplimiento desfavorable”, las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en sus estados financieros del ejercicio 20XX no resultan conformes con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.*

**Abstención de opinión:** *Debido a la importancia de los incumplimientos descritos en el párrafo “Fundamento de la abstención de opinión de cumplimiento”, no podemos expresar una opinión sobre si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en las cuentas anuales del ejercicio 20XX resultan conformes con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.*



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

35

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. La **conclusión** de una revisión de seguridad limitada normalmente se expresará:

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]*.

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:

- a) **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.
- b) **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.

Los principios fundamentales de auditoría pública 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.

Por otra parte, la incorporación de las respuestas de la entidad auditada para recoger el punto de vista de la misma, dentro del principio contradictorio, que constituye un rasgo exclusivo e importante de la fiscalización del sector público. Este principio hace referencia a la presentación en el informe de insuficiencias o constataciones críticas que demandan la adopción de medidas correctoras de 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 al informe las respuestas de la entidad auditada a las cuestiones suscitadas en su integridad o de forma resumida.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

36

En la GPF-OCEX 4001 se establece un modelo de **informe de auditoría financiera asociado a informe de fiscalización de cumplimiento**<sup>4</sup> que básicamente es:

- Título o identificación del informe
- Destinatarios
- Introducción
- Objetivos y alcance de la auditoría
- Responsabilidad del órgano de gobierno de la entidad en relación con los estados financieros y con el cumplimiento de legalidad:

*... Además de las obligaciones de elaboración y presentación de los estados financieros descritas anteriormente, la dirección deberá garantizar que las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros resultan conformes con las normas aplicables.*

- Responsabilidad del auditor:

*... Además de la obligación de emitir una opinión sobre los estados financieros descrita anteriormente, nuestras responsabilidades incluyen la obligación de emitir una opinión sobre si las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros resultan, en todos los aspectos significativos, conformes con las normas aplicables.*

*Esta obligación implica aplicar procedimientos para obtener evidencia de auditoría con vistas a determinar si los ingresos y gastos de la entidad se han ajustado a la finalidad marcada por el poder legislativo. Dichos procedimientos incluyen el análisis de los riesgos de incumplimiento significativo.*

- Informe de auditoría financiera
  - Fundamento de la opinión
  - Opinión de auditoría financiera
  - Cuestiones claves de la auditoría
  - Párrafo de énfasis y de otras cuestiones
- Informe de auditoría de cumplimiento de legalidad
  - Fundamento de la opinión

4. Esta GPF-OCEX sobre el informe de auditoría financiera asociado a informe de cumplimiento de legalidad no se ha adaptado al esquema y estructura de informe que contienen las NIA-ES Revisadas y las NIA-ES-SP.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

- Opinión de auditoría de cumplimiento de legalidad
- Párrafo de énfasis y de otras cuestiones

37

- Recomendaciones
- Firma
- Fecha

Sobre el contenido y el orden de los anexos y su inclusión en el informe se determinarán en cada caso en función de las circunstancias y de la normativa de cada entidad fiscalizadora. En unos casos determinada materia podrá ir en un anexo, en otros en un capítulo del informe, y en otros quizás no sea necesaria cualquiera de las anteriores opciones. Así, por ejemplo, se puede elaborar un informe con:

Anexo 1. Observaciones y hallazgos que no afectan a la opinión de auditoría financiera.

Anexo 2. Revisión de la contratación/ subvenciones/... Se utilizará este anexo cuando en el alcance del trabajo se incluya la fiscalización específica del cumplimiento de determinadas áreas como contratación, subvenciones etc. Se creará un anexo para cada una de las áreas fiscalizadas. También este apartado podrá ponerse como un capítulo del informe.

Anexo 3. Recomendaciones.

Anexo 4. Cuentas anuales del ejercicio. Si las normas de los organismos fiscalizadores lo requieren, podrá ponerse un resumen de las cuentas anuales, aunque en este caso deberá ponerse un enlace o una referencia al sitio donde puedan consultarse las cuentas anuales completas.

Anexo 5. Alegaciones e informe sobre las mismas

En el supuesto 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.

Finalmente, la GPF-OCEX 4001 se acompaña de dos anexos:

- **Anexo I. Modelos de informe para fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad, con cinco ejemplos:**
  - Ejemplo 1. Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con opinión favorable.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

38

- 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, con siete ejemplos:**
  - Ejemplo 6. Informe de auditoría financiera sin salvedades, junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) sin salvedades.
  - Ejemplo 7. Informe de auditoría financiera con salvedades, junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) con salvedades.
  - Ejemplo 8. Informe de auditoría financiera 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 y de cumplimiento (con seguridad limitada) con opinión y conclusión favorable.
  - Ejemplo 11. Informe de fiscalización financiera con salvedades y de cumplimiento (con seguridad limitada) con salvedades.
  - Ejemplo 12. Informe de auditoría financiera sin salvedades, junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) sin salvedades.

Solo remarcar, como ya se ha comentado previamente, que la citada GPF-OCEX 4001 no se ha adaptado en materia de informes a las NIA-ES revisadas ni, lógicamente, a las NIA-ES-SP.



## Normas técnicas sobre auditoría operativa

### 1. DEFINICIÓN DE AUDITORÍA OPERATIVA Y NORMAS TÉCNICAS QUE LA REGULAN

La auditoría operativa<sup>5</sup> surge como consecuencia de que, si bien es condición necesaria que la actividad económica-financiera de una entidad pública esté correctamente reflejada en sus estados financieros y que dicha actividad se haya sometido al principio de legalidad, no es suficiente para explicar a los ciudadanos el uso que se ha hecho de los recursos que han aportado vía impuestos y si los mismos se ha gestionada razonablemente.

Por otra parte, así como en el ámbito privado el resultado es un buen indicador de la gestión realizada, el carácter no lucrativo de la actividad de una entidad pública y su forma de financiación –generalmente vía tributos– invalidan la medida del resultado como indicador de rentabilidad.

La fiscalización o auditoría operativa, de acuerdo con la ISSAI-ES 300 “Principios fundamentales de la fiscalización operativa”, es *“una revisión independiente, objetiva y fiable acerca de si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones de la entidad fiscalizada cumplen con los principios de economía, eficiencia y eficacia”*. A su vez, el Glosario de Términos de la IGAE<sup>6</sup> la define como el *“examen sistemático y operativo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas”*.

Los principios de economía, eficiencia y eficacia pueden definirse de la siguiente manera:

- **Economía:** principio de la gestión económico-financiera consistente en alcanzar los objetivos fijados en una organización, programa, proyecto, actividad o función minimizando el coste de los recursos utilizados.

5. También denominada auditoría de gestión o de desempeño.

6. Resolución de la IGAE de 25 de octubre de 2019 de aprobación de las NIA-ES-SP



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

40

- **Eficiencia:** principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos empleados para conseguir aquellos.
- **Eficacia:** principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función.

Además de los principios citados, se han ido añadiendo otra serie de principios no menos relevantes, tales como el de equidad o la ecología, que derivan en auditoría de igualdad de género, socioeconómica o medioambiental.

En función de su alcance, podemos denominar a estas auditorías como de:

- Economía y eficiencia
- Eficacia
- Programas y/o proyectos
- Procedimientos y sistemas
- Informáticas
- Equidad
- Medioambiental

En el cuadro de la página siguiente se resumen algunas de las principales diferencias entre una auditoría financiera y de cumplimiento de legalidad y una fiscalización o auditoría operativa (ISSAI-ES 3100 y Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo).

La Comisión de normas y procedimientos de los ICEX aprobó las siguientes adaptaciones de las ISSAI relativas a la fiscalización o auditoría operativa:

- **ISSAI-ES 300 “Principios fundamentales de la fiscalización operativa”**
- **ISSAI-ES 3000 “Normas y directrices para la fiscalización operativa”**
- **ISSAI-ES 3100 “Anexo a las directrices para la fiscalización operativa”**

A continuación se expone un resumen de estas tres normas junto con los comentarios y requerimientos incluidos en diversos Manuales de auditoría de operativa (básicamente, Tribunal de Cuentas Europeo, Tribunal de Cuentas y Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana).



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

	AUDITORÍA OPERATIVA	AUDITORÍA FINANCIERA Y DE CUMPLIMIENTO
Objetivos	Evaluar si los recursos públicos y las actuaciones de los organismos fiscalizados se han realizado/utilizado de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia.	Evaluar si las operaciones financieras se han realizado de acuerdo con la legislación vigente y si las cuentas y estados financieros reflejan la imagen fiel de la situación económico-financiera y patrimonial de la entidad.
Ámbito de actuación	Políticas públicas, programas, organizaciones, actividades y sistemas de gestión.	Operaciones financieras, contabilidad y procedimientos de control claves.
Base académica y experiencia relevante	Economía, ciencia política, sociología, experiencia en investigaciones o evaluaciones profesionales, etc.	Contabilidad y derecho. Conocimientos propios de un profesional de la auditoría.
Métodos	Varían en función de cada fiscalización.	Formato estándar.
Criterios de auditoría	Más abierto al juicio profesional de los auditores.	Menos abierto al juicio de los auditores.  Criterios normalizados establecidos por la legislación y la reglamentación aplicables a todas las fiscalizaciones...
Informes	Informes cuya estructura, contenido y ámbito temporal pueden ser muy variables dependiendo de los objetivos previstos para cada fiscalización.	Informes estandarizados y generalmente anuales.

## 2. ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA OPERATIVA

El objetivo principal de la fiscalización operativa es contribuir, de manera constructiva, a la realización de una gestión sujeta a los principios de economía, eficacia y eficiencia. También coadyuva a promover, tanto la transparencia, como la responsabilidad en la gestión.

Por tanto, contribuye a mejorar la conciencia de responsabilidad en la gestión, en la medida en que los informes en los que se plasma, pueden evaluar si las normas jurídicas y las disposiciones reglamentarias son elaboradas y aplicadas eficaz y eficientemente, contribuyendo a prestar el debido servicio a la ciudadanía. La fiscalización operativa no cuestiona las decisiones políticas; pero sí examina si han existido deficiencias técnicas en las leyes y los reglamentos, o si su forma de aplicación ha limitado o evitado la consecución de los objetivos propuestos.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

42

Las **preguntas básicas** a las que debe responder una auditoría o fiscalización operativa son:

- ¿Se están consiguiendo los objetivos previstos?
- Si la respuesta es positiva, ¿se están consiguiendo de la manera adecuada?
- Si la respuesta es negativa, ¿cuáles son las causas?

La fiscalización o auditoría de economía puede aportar respuestas a preguntas como las siguientes:

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

Por su parte, la fiscalización o auditoría de la eficiencia responde a preguntas como las siguientes:

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

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

Al fiscalizar o auditar la eficacia, generalmente también hay que tratar de determinar en qué grado los instrumentos utilizados han contribuido de hecho al logro de los objetivos. La fiscalización de la eficacia exige pruebas de los resultados conseguidos por la acción realizada. Por ejemplo, si el objetivo es reducir el desempleo, la observación de una reducción en la cantidad de desempleados, ¿es consecuencia de las actividades de la entidad fiscalizada, o es consecuencia de una mejora general en el entorno económico, sobre el cual la entidad fiscalizada



no ha tenido influencia? En este caso el diseño de la fiscalización debe afrontar el problema de excluir eficazmente las variables intermedias externas.

43

El objeto de una auditoría operativa no tiene que estar limitado a programas, entidades o fondos específicos, puede también referirse a actividades o situaciones existentes (incluyendo sus causas y consecuencias). Algunos ejemplos podrían ser la prestación de servicios o los efectos de las políticas y regulaciones sobre la administración, los destinatarios y la sociedad. La materia en cuestión se define por el objetivo y se concreta en el alcance de la fiscalización.

La auditoría operativa se centrará en áreas de actuación en las que existe mayor posibilidad de efectuar propuestas de mejora para que los responsables de los entes fiscalizados tomen las medidas apropiadas. Los criterios generales de elección serían los siguientes:

- **Valor añadido:** cuanto mejores sean las perspectivas de realizar una auditoría útil de calidad elevada, y cuanto menos haya sido objeto de evaluación el campo o el tema en cuestión, mayor será el valor añadido correspondiente. Añadir valor significa proporcionar nuevos conocimientos y perspectivas.
- **Problemas o áreas de problemas importantes:** Cuanto mayor sea el riesgo de que surjan consecuencias desde el punto de vista de la economía, la eficiencia y la eficacia, o la confianza pública, más importantes tienden a ser los problemas. Puede considerarse que un problema es importante o de relevancia si es probable que los conocimientos existentes acerca de él influyan sobre el usuario del informe de fiscalización operativa. Una supervisión activa y orientada a problemas facilita la identificación de áreas de auditoría.
- **Riesgos o incertidumbres:** La planificación puede basarse en el análisis de riesgos, o —con un carácter menos teórico— en el análisis de los indicios de problemas reales o potenciales. Cuanto mayor sea el interés público implicado, cuando existan motivos para sospechar de ineficiencias, mayores serán los riesgos, y cuanto menor sea el conocimiento, mayor será la incertidumbre. La acumulación de estos indicios o factores vinculados con una entidad o un programa de la Administración puede representar una señal importante para planificar actuaciones cuyo alcance y ámbito dependerán de los indicios detectados. Entre los factores que podrían indicar un mayor riesgo (o incertidumbre) se citan, por ejemplo, los siguientes:
  - Los importes financieros y/o presupuestarias son de gran volumen, o se han producido cambios importantes en dichas cuantías.
  - Están implicadas áreas tradicionalmente proclives al riesgo (adquisiciones, alta tecnología, cuestiones ecológicas, sanidad, etc.) o áreas de riesgo imposible de aceptar.
  - Están implicadas actividades nuevas o urgentes, o se han modificado de forma significativa sus condiciones o requisitos o exigencias.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

44

- Las estructuras de gestión son complejas, y podría producirse cierta confusión en torno a las responsabilidades.
- No existe información fiable, independiente y actualizada sobre la eficiencia o la eficacia de un programa de la Administración.

Las fiscalizaciones operativas dan lugar a diversos pasos o etapas hasta la emisión del informe, como por ejemplo:

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

Al igual que en todas las auditorías, los destinatarios de estos informes desean confiar en sus resultados o conclusiones para tomar sus decisiones. Por lo tanto, se esperan informes que generen confianza y cuyas conclusiones estén basadas en las evidencias obtenidas; en consecuencia, en este tipo de fiscalizaciones se deben proporcionar observaciones, en todos los casos, basadas en evidencias suficientes y adecuadas. Sin embargo, normalmente no se espera que las fiscalizaciones operativas emitan una opinión general sobre economía, eficiencia y eficacia, comparable a la opinión de las auditorías de estados financieros.

El resultado de la fiscalización operativa debe ser trasladado al informe de manera transparente. Las conclusiones relativas a la economía, eficiencia y eficacia pueden ser incluidas en el informe de diferentes formas, a saber:

- A través de una conclusión general sobre la economía, eficiencia y eficacia, cuando lo permitan los objetivos de la fiscalización, su alcance, la evidencia obtenida y las observaciones realizadas.
- Proporcionando información específica en una serie de puntos, entre ellos, los objetivos de la fiscalización, el alcance, las pruebas realizadas, los criterios utilizados, los resultados alcanzados y las conclusiones específicas.



### PRINCIPIOS DE LA FISCALIZACIÓN O AUDITORÍA OPERATIVA

45

#### Objetivo

Se debe establecer un objetivo de fiscalización **claramente definido** que se relacione con los principios de economía, eficiencia y eficacia.

El objetivo de la fiscalización determina la orientación y el diseño del trabajo. Los auditores deben considerar a qué se refiere la fiscalización, qué organizaciones y organismos están involucrados y para quién podrían ser relevantes las conclusiones finales. Los objetivos de la fiscalización se pueden referir a una sola entidad o a un grupo identificable de las mismas, programas o actividades.

Muchos objetivos de la fiscalización se pueden enmarcar en un objetivo general de fiscalización, que se puede dividir en otros más precisos. Deben estar relacionados temáticamente, ser complementarios, y ser exhaustivos de manera conjunta al abordar el objetivo general de fiscalización. Todos los objetivos deben estar claramente definidos.

La formulación de objetivos es un proceso en el que se especifican y definen de manera reiterada, teniendo en cuenta la información relevante sobre el tema así como su viabilidad.

Por tanto, los objetivos básicos de una auditoría operativa los podemos sintetizar en:

- Proporcionar al destinatario y resto de usuarios del informe una garantía independiente sobre la ejecución económica, eficiente y/o eficaz de la política revisada.
- Proporcionar al destinatario y resto de usuarios del informe una garantía independiente sobre la fiabilidad de los indicadores o declaraciones que sobre su funcionamiento publica la entidad auditada.
- Identificar ámbitos en los que la gestión es deficiente contribuyendo así a que la entidad auditada mejore su economía, eficiencia y/o eficacia.
- Encontrar ejemplos de "mejores prácticas" y comunicarlos a la entidad auditada.

En el caso de las auditorías operativas, conviene establecer los objetivos en forma de preguntas a las que la auditoría deberá dar respuesta, las cuales se denominan "**preguntas de auditoría**".

El análisis de riesgos previo contribuirá a definir tanto las posibles preguntas como el alcance de la auditoría. En la fase de planificación de la fiscalización, podrán sopesarse diversas preguntas de auditoría. El auditor entrevistará a las personas con un conocimiento especial del tema en cuestión y examinará documentos de base y otras obras pertinentes.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

46

El auditor deberá definir entonces cuáles de estas preguntas pueden tener respuesta. Ello se realizará analizando si las preguntas definidas son auditables, es decir, si existen criterios de auditoría o pueden definirse, si existen pruebas o pueden crearse y si resultan accesibles para el auditor, y si las metodologías de auditoría pueden emplearse con éxito para recabar y analizar estas pruebas.

La pregunta de auditoría pueden desglosarse en preguntas secundarias que, su vez, se dividan en otras preguntas subordinadas. Según el Tribunal de Cuentas Europeo, por lo general, existen cuatro niveles, desde la pregunta de auditoría (nivel 1) hasta las preguntas detalladas que obtienen respuesta mediante la realización de procedimientos específicos de auditoría (nivel 4); este último nivel constituye la base de la fuente de las pruebas.

En resumen, las preguntas de auditoría responden a:

- Altas dosis de creatividad-imaginación
- Deben mostrar claramente el objetivo
- Deben tener respuesta
- Por lo general, centrarse en un solo tema
- Pueden desglosarse en subpreguntas

### Enfoque de fiscalización

Los auditores deben escoger un objetivo orientado al resultado, al problema o al sistema, o bien a una combinación de estos, para facilitar un buen diseño de la fiscalización.

La definición del objetivo general de fiscalización es un elemento central. Determina la naturaleza del tipo de examen a realizar. También define el conocimiento, la información y los datos necesarios, así como los procedimientos de fiscalización requeridos para obtenerlos y analizarlos.

La fiscalización operativa generalmente sigue uno de estos tres objetivos:

- Un enfoque orientado al **sistema**, que examina el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión, por ejemplo los sistemas de administración financiera.
- Un enfoque orientado a **resultados**, que evalúa si los objetivos en términos de resultados o productos han sido alcanzados como se deseaba, o si los programas y servicios se realizan como se esperaba.



- Un enfoque orientado al **problema**, que examina, verifica y analiza las causas de los problemas particulares o desviaciones de los criterios establecidos.

47

Los tres enfoques pueden alcanzarse desde una perspectiva de arriba hacia abajo o de abajo hacia arriba.

- Las fiscalizaciones con una perspectiva de **arriba hacia abajo** se centran principalmente en las exigencias, intenciones, objetivos y expectativas de los gestores.
- Una perspectiva de **abajo hacia arriba** se centra en problemas de importancia real para los ciudadanos y para la sociedad

### Criterios de auditoría

Los criterios de auditoría son normas en las que basar la comparación o la evaluación de la actuación real (el carácter adecuado de los sistemas y las prácticas, así como la economía, eficiencia y eficacia de las actividades) y son necesarios para evaluar las condiciones existentes y elaborar los resultados de auditoría (comparar la situación real con lo que debería ser). Es importante que los criterios de auditoría sean lo más objetivos posible, de manera que el margen de interpretación subjetiva sea mínimo.

En definitiva, los criterios de auditoría son unidades de medida que sirven para evaluar la gestión de la actividad auditada mediante la comparación entre la situación real y la que debiera ser.

Como los conceptos generales de economía, eficiencia y eficacia deben interpretarse en relación con el tema examinado, los criterios de auditoría variarán de una auditoría de gestión a otra y serán elegidos de manera relativamente libre por el auditor. No obstante, los criterios de auditoría deberán definirse partiendo de fuentes reconocidas, siendo **transparentes** en su elección. Los criterios deben ser **relevantes** y **comprensibles** para los destinatarios, además de **completos, objetivos, adecuados y alcanzables** dentro de los fines de la fiscalización.

Los auditores deben establecer los criterios adecuados, que se correspondan con los objetivos y preguntas de la fiscalización y se relacionen con los principios de economía, eficiencia y eficacia. Los criterios deben ser discutidos con las entidades fiscalizadas/auditada; no obstante, la selección de los más adecuados es responsabilidad del auditor.

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

- Las leyes y reglamentos que rigen el funcionamiento de la entidad fiscalizada



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

48

- Las decisiones tomadas por el poder legislativo y/o el poder ejecutivo
- Las referencias a comparaciones históricas y con las mejores prácticas
- Las normas, las experiencias y los valores profesionales
- Los indicadores clave del rendimiento establecidos por la entidad fiscalizada o por la Administración
- El asesoramiento y el conocimiento de expertos independientes
- Los conocimientos científicos nuevos o ya consolidados, y otras informaciones fiables
- Los criterios utilizados previamente en fiscalizaciones similares
- El estudio de las organizaciones que lleven a cabo actividades semejantes o tengan programas similares
- Las normas de rendimiento o investigaciones anteriores efectuadas por el poder legislativo
- La bibliografía sobre la materia en cuestión.

Las fuentes de los criterios de auditoría determinan el esfuerzo que se necesita para garantizar su carácter adecuado:

- Los criterios basados en la legislación, los reglamentos o las normas profesionales reconocidas se encuentran entre los menos controvertidos. Los criterios generalmente aceptados pueden obtenerse también de otras fuentes como asociaciones profesionales, entidades profesionales de expertos y publicaciones universitarias.
- Las demás fuentes principales de criterios para las auditorías de gestión son las normas, las medidas y los compromisos contraídos por la entidad auditada en materia de resultados, incluidos los objetivos específicos o los requisitos establecidos en el contexto presupuestario.
- Si no se cuenta con unos criterios basados en las fuentes mencionadas, el auditor puede centrarse en los logros alcanzados en organizaciones similares, en las mejoras prácticas determinadas mediante puntos de referencia o en las normas desarrolladas por el propio auditor a través de un análisis de las actividades.

En los casos en los que la entidad haya adoptado medidas útiles y específicas para evaluar su propia gestión, deberán examinarse las que resulten pertinentes para la auditoría, a efectos de asegurar que son razonables y completas.

Si los criterios no son obvios y pueden ser cuestionados por los responsables de la entidad controlada, en la medida de lo posible, deberán pactarse atendiendo a su pertinencia y aceptabilidad. Este enfoque demuestra que la auditoría no consiste simplemente en buscar defi-



ciencias sobre las que informar. Si no se pueden determinar criterios adecuados, habrá que reconsiderar la pregunta de auditoría detallada. De persistir el desacuerdo, será preciso explicar en el informe de auditoría los criterios utilizados. En ningún caso podrá realizarse una auditoría recurriendo a criterios que puedan conducir a unos resultados sesgados o engañosos.

### Riesgo de fiscalización

Los auditores deben gestionar activamente el riesgo de fiscalización, que es el riesgo de obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindando información desequilibrada o sin dar valor añadido a los destinatarios.

Muchos temas en la fiscalización o auditoría operativa son complejos y políticamente sensibles. Si bien evitando dichos temas se puede reducir el riesgo de imprecisión y de parcialidad, también se podría limitar la posibilidad de añadir valor.

El riesgo de que una fiscalización no añada valor varía desde no ser capaz de proporcionar nueva información o perspectivas, hasta descuidar factores importantes y, como consecuencia, no ser capaz de proporcionar a los destinatarios del informe de fiscalización el conocimiento o recomendaciones útiles que puedan hacer una contribución real para mejorar la gestión.

Algunos aspectos importantes del riesgo consisten en no poseer la competencia para llevar a cabo análisis suficientemente amplios o profundos, carecer de acceso a información de calidad, obtener información incorrecta (por ejemplo, debido a un fraude o a prácticas irregulares), no ser capaz de poner todas las observaciones en perspectiva y no recopilar o no abordar los argumentos más relevantes.

Tratar con el riesgo de fiscalización es parte integral de todo el proceso y metodología de la fiscalización operativa. Los documentos de planificación de la fiscalización deben indicar los riesgos posibles o conocidos del trabajo de fiscalización previsto y mostrar cómo se deben manejar.

### Comunicación

Los auditores deben mantener una comunicación eficaz y apropiada con las entidades fiscalizadas y las partes interesadas relevantes durante todo el proceso de fiscalización y definir el contenido, el proceso y los destinatarios de la comunicación para cada fiscalización.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

50

Existen diversas razones por las que la planificación de la comunicación con las entidades fiscalizadas y las partes interesadas es de particular importancia en las fiscalizaciones operativas:

- Dado que las fiscalizaciones operativas no se realizan normalmente con una periodicidad regular (por ejemplo, de manera anual) en las mismas entidades fiscalizadas, los canales de comunicación podrían no existir. Puede haber contactos con el poder legislativo y órganos de gobierno, así como con otros grupos (tales como comunidades académicas y de negocios, u organizaciones de la sociedad civil) con los que no se ha colaborado con anterioridad.
- Con frecuencia, no hay criterios predefinidos (como un marco de emisión de información financiera), y por lo tanto, en ocasiones, puede ser conveniente un intercambio de opiniones con la entidad fiscalizada.
- La necesidad de contar con informes objetivos implica un esfuerzo activo por obtener los puntos de vista de las distintas partes interesadas.

Los auditores deben identificar a las partes responsables y a otras partes interesadas clave y tomar la iniciativa para establecer una comunicación eficaz en ambas direcciones. Con una buena comunicación, los auditores pueden mejorar el acceso a fuentes de información, datos y opiniones de la entidad fiscalizada. Utilizar canales de comunicación para explicar el propósito de la fiscalización operativa a las partes interesadas también aumenta la probabilidad de que las recomendaciones de la fiscalización se pongan en práctica. Por lo tanto, los auditores deben tratar de mantener buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas, promover un flujo libre y abierto de información en la medida en que así lo permitan los requisitos de confidencialidad y llevar a cabo las discusiones en un ambiente de respeto mutuo y entendimiento de las respectivas funciones y responsabilidades. Sin embargo, se debe vigilar que la comunicación con las partes interesadas no ponga en peligro su independencia e imparcialidad.

Los auditores deben informar a las entidades revisadas de los aspectos clave de la fiscalización, incluyendo los objetivos y alcance. Por lo general, se comunicará a la entidad el acuerdo de inicio de las actuaciones. Los auditores deben mantener la comunicación con las entidades durante todo el proceso de fiscalización a medida que se evalúan las diferentes observaciones, argumentaciones y perspectivas.

### Competencias, juicio y escepticismo profesional

El equipo auditor debe tener la competencia profesional necesaria para llevar a cabo la fiscalización. Ello incluye un buen conocimiento de la fiscalización, del diseño de pruebas, de los métodos aplicados en las ciencias sociales, y de las técnicas de investigación o de evaluación.



En la fiscalización operativa se pueden requerir conocimientos específicos (técnicas y métodos de evaluación aplicados en las ciencias sociales, capacidad analítica, creatividad y receptividad). Los auditores deben tener un buen conocimiento de las entidades fiscalizadas, programas y funciones. Ello asegura que sean seleccionadas las áreas correctas para la fiscalización y que los auditores puedan llevar a cabo con eficacia revisiones de los programas y actividades de los entes fiscalizados.

Para cada fiscalización operativa los auditores deben tener pleno conocimiento de las medidas que constituyen el objeto de la auditoría, así como de las causas de fondo relevantes y de las posibles consecuencias. Este conocimiento, con frecuencia, debe ser adquirido o desarrollado específicamente para el trabajo de fiscalización.

Las fiscalizaciones operativas a menudo implican un proceso de aprendizaje y de desarrollo de la metodología como parte de la propia auditoría; así, el aprendizaje y la formación en el trabajo deben ser posibles para los auditores, quienes deben estar sometidos a un proceso de formación profesional continua.

En ocasiones, se pueden contratar expertos externos para complementar el conocimiento del equipo de fiscalización. Los auditores deben evaluar si, y en qué áreas, se requiere de un experto externo y tomar las medidas necesarias.

Los auditores deben ejercer el escepticismo profesional, ser críticos, receptivos y estar dispuestos a innovar.

- Es esencial que los auditores ejerzan el escepticismo profesional, sean críticos, manteniendo una distancia objetiva con la información proporcionada. Se espera que los auditores realicen evaluaciones racionales y eviten juicios subjetivos propios y ajenos.
- Al mismo tiempo, deben ser receptivos a las opiniones y argumentos de la entidad fiscalizada para evitar errores.
- Los auditores deben examinar las cuestiones desde diversas perspectivas y mantener una actitud objetiva y abierta a diferentes puntos de vista y argumentos. Si no lo hacen así, pueden ignorar importantes argumentos o evidencias relevantes.
- Se debe mantener un alto nivel de profesionalidad durante todo el proceso de fiscalización, desde la selección del tema y planificación de la fiscalización, hasta la presentación de informes. Es importante que los auditores trabajen sistemáticamente, con la debida profesionalidad y objetividad, y con la supervisión adecuada.



### Control de calidad

Los auditores deben aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad, garantizando que se cumplan los requisitos aplicables y poniendo el énfasis en informes apropiados, objetivos y justos, que añadan valor y respondan a los objetivos de la fiscalización.

La fiscalización operativa es un proceso en el que el equipo de revisión reúne una gran cantidad de información y ejerce un alto grado de valoración sobre los temas analizados. La creación de un ambiente de trabajo de confianza mutua y responsabilidad, y de prestar apoyo a los equipos de fiscalización, constituye parte de la gestión de la calidad. Ello puede implicar la aplicación de procedimientos de control de calidad que sean relevantes y fáciles de gestionar, y garantizar que los auditores estén abiertos a los resultados recibidos del control de calidad. Si existe una diferencia de opinión entre los supervisores y el equipo de fiscalización, se deben tomar las medidas adecuadas para asegurar que se preste la atención necesaria a la perspectiva del equipo de fiscalización y que los criterios generales sean consistentes.

### Materialidad

Los auditores deben considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de fiscalización. Se deben tener en cuenta no solo los aspectos financieros, sino también los aspectos sociales y de oportunidad de la materia fiscalizada.

La materialidad puede ser entendida como la importancia relativa de un tema en el contexto en el que está siendo considerado. Debe tenerse en cuenta si las deficiencias halladas en un área determinada pueden influir en otras actividades dentro de la entidad fiscalizada. Un asunto se estimará material cuando sea considerado de particular importancia y cuando las propuestas de mejora tengan una relevancia significativa.

En la fiscalización operativa, la materialidad en valor monetario puede ser, aunque no necesariamente, una preocupación primordial. Al definir la materialidad, el auditor debe considerar también lo que es socialmente significativo, y tener en cuenta que esta apreciación puede variar con el tiempo.

La materialidad afecta a todos los aspectos de las fiscalizaciones operativas, tales como la selección de los temas, la definición de los criterios, la evaluación de la evidencia y la documentación y la gestión de los riesgos de emitir conclusiones de poca relevancia.



### PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA

53

La fiscalización operativa comprende las siguientes etapas principales:

- a) Planificación: selección de temas, estudio preliminar y diseño de la fiscalización.
- b) Ejecución de trabajo: recabar y analizar datos e información.
- c) Elaboración del informe: presentar los resultados de la fiscalización, esto es: las respuestas a las preguntas, las observaciones, las conclusiones y las recomendaciones a los destinatarios.
- d) Seguimiento, es decir, comprobar si las recomendaciones realizadas han sido adoptadas por las entidades sometidas a control y se han solventado las incidencias puestas de manifiesto en la fiscalización.

Estas fases pueden ser reiterativas. Por ejemplo, nuevas perspectivas de las etapas del proceso fiscalizador pueden requerir cambios en la planificación y en elementos importantes de la elaboración de los informes (por ejemplo, la formulación de conclusiones), pueden ser diseñados e incluso completados durante las etapas del proceso.

#### A. Planificación

##### *Estudio previo*

Por lo general, en la fiscalización operativa se hace indispensable un plan bien meditado. Antes de iniciar su ejecución material es importante definir los objetivos de fiscalización, su ámbito y la metodología requerida para lograr los objetivos. Esto se lleva a cabo a menudo en forma de estudio previo.

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

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



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

54

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

- Definir el tema específico que va a estudiarse y los objetivos de la fiscalización.
- Desarrollar el ámbito y el diseño de la fiscalización.
- Determinar la calidad, el calendario y los recursos.

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

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

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

Esta fase implica responder a estas dos preguntas:



¿Qué?

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



¿Por qué?

¿Cuáles son los objetivos de la fiscalización?

El enunciado de la cuestión básica de la fiscalización constituye un aspecto de fundamental importancia dentro del proceso de examen: se trata de un factor decisivo para los resultados de la fiscalización. La cuestión básica de la fiscalización puede considerarse como la cuestión fundamental que va a investigarse dentro de un programa de la Administración y a la que los auditores se proponen dar respuesta. Por lo tanto, es importante que se base en consideraciones racionales y objetivas.

Los objetivos de la fiscalización están relacionados con los motivos que justifican la realización de la misma y deben establecerse al principio del proceso de ejecución para ayudar a identificar las materias que van a fiscalizarse y sobre las que va a informarse. Los objetivos y el ámbito de la fiscalización están relacionados entre sí y es preciso tomarlos en consideración en conjunto. Es una práctica adecuada de gestión el debatir el ámbito de la fiscali-



zación con las entidades fiscalizadas en la primera oportunidad de que se disponga. Al definir los objetivos de fiscalización, un criterio podría consistir en optimizar la contribución efectuada por misma. Una posible herramienta para determinar esta contribución es exponer las conclusiones previstas. Si se lleva a cabo una fiscalización a instancias de un órgano legitimado para ello, los objetivos de fiscalización pueden estar más o menos determinados o ser más o menos obvios.

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

### b) Definir el ámbito y el diseño de la fiscalización

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

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

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



¿Qué?

¿Qué preguntas o hipótesis específicas van a examinarse?

¿Qué clase de estudio parece adecuado?



¿Quién?

¿Quiénes son los protagonistas clave y la(s) entidad(es) que se fiscalizan/auditan?



¿Dónde?

¿Hay limitaciones en el número de centros de trabajo que se abarcan?



¿Cuándo?

¿Hay limitaciones en el tiempo previsto para su realización?



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

56

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

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

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

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

- El carácter del programa de la entidad que se audita, (papel y función, actividades y procesos en general, tendencias de desarrollo, etc.).
- La legislación y los objetivos generales de los programas y del rendimiento.
- La estructura organizativa y las relaciones de rendición de cuentas.



- El entorno interno y externo de la entidad fiscalizada y de los interesados.
- Las limitaciones externas que afectan la realización del programa.
- Las investigaciones previas en el campo correspondiente.
- Los procesos y los recursos de dirección.

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

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

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

- Estudios realizados por grupos industriales, profesionales o de intereses especiales.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

58

- Investigaciones o revisiones anteriores realizadas por el poder legislativo.
- Información en poder de organismos públicos de coordinación o comités de la Administración pública.
- Trabajos realizados por otras Administraciones públicas.
- Información periodística.

#### *Selección de temas*

Los auditores deben seleccionar los temas objeto de la fiscalización mediante el análisis de temas potenciales y la realización de comprobaciones para identificar los riesgos y problemas.

El proceso de selección de los temas debe tratar de maximizar el impacto esperado de la fiscalización, teniendo en cuenta las capacidades de fiscalización (por ejemplo, recursos humanos y habilidades profesionales).

Las técnicas formales para preparar el proceso de planificación estratégica, como el análisis de riesgos o las evaluaciones de problemas, pueden ayudar a estructurar el mismo, pero necesitan ser complementadas por el juicio profesional para evitar evaluaciones unilaterales o parciales.

En definitiva, el tema elegido y su informe correspondiente serán **útiles** por su:

- Impacto económico
- Impacto social
- Riesgo cualitativo

Y el trabajo será **viable** por:

- Competencias del equipo
- Información disponible
- Colaboración del fiscalizado
- Colaboración externa

#### *Diseño de la fiscalización*

Los auditores deben planificar la fiscalización de manera que contribuya a que esta sea de alta calidad, y que se lleve a cabo de una forma económica, eficiente, eficaz, de manera oportuna y de acuerdo con los principios de buena gestión.



Al planificar la fiscalización es importante considerar:

- El conocimiento previo y la información requerida de las entidades fiscalizadas, de manera que permita realizar una evaluación del problema y del riesgo, así como las posibles fuentes de evidencia, la viabilidad y la importancia del área considerada para la fiscalización;
- Los objetivos, preguntas, criterios, temas y metodología (incluyendo las técnicas para la obtención de evidencia y para la realización del análisis de la fiscalización).
- Las actuaciones necesarias, las necesidades de personal y habilidades (incluyendo la independencia del equipo de fiscalización, los recursos humanos y la cualificación que deben poseer los auditores externos), el coste estimado de la fiscalización, los plazos e hitos clave del proyecto y los principales puntos de control de la fiscalización.

En resumen, se precisará:

a) Conocimiento de la materia fiscalizada

Para asegurar una adecuada planificación, los auditores deben adquirir el suficiente conocimiento de la materia en cuestión. La fiscalización operativa requiere, por lo general, que el conocimiento específico, sustantivo y metodológico de la fiscalización se adquiera antes de la realización de la misma (fundamentalmente en el "estudio previo").

b) Diseño de los procedimientos de fiscalización

Al planificar la fiscalización, el auditor debe diseñar los procedimientos que se utilizarán para recabar evidencia suficiente y apropiada. Esta actuación puede ser abordada en diversas fases: definir el diseño general de la fiscalización (qué preguntas hacer, por ejemplo, en un proceso explicativo/descriptivo/evaluativo); determinar el nivel de observación (por ejemplo, examinar un proceso o archivos individuales); metodología (por ejemplo, análisis completo o de una muestra); técnicas de obtención de datos específicos (por ejemplo, entrevista o grupo de enfoque). Los métodos de obtención de datos y las técnicas de muestreo deben ser elegidos cuidadosamente. La fase de planificación también debe incluir el trabajo de análisis preliminar dirigido a la obtención de información previa, simulando varios diseños de fiscalización y verificando si los datos necesarios están disponibles. Ello hace que sea más fácil seleccionar el método más apropiado.

c) Conocimiento por la dirección del diseño y alcance de la fiscalización

Los directores de los trabajos, así como el equipo de fiscalización, deben ser plenamente conscientes del diseño general de la misma y lo que este implica.

d) Flexibilidad en la planificación



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

60

La planificación debe ser lo suficientemente flexible para que los auditores se puedan beneficiar de los distintos puntos de vista obtenidos durante el curso de la fiscalización. Los métodos escogidos deben ser aquellos que permitan obtener los datos de manera eficaz y eficiente. Mientras el objetivo de los auditores es adoptar las mejores prácticas, razones de oportunidad, como la disponibilidad de los datos, pueden limitar la elección de métodos. Por esta razón, los procedimientos de fiscalización operativa no deben estar excesivamente normalizados. Un excesivo nivel de detalle puede afectar a la flexibilidad, al juicio profesional y a los altos niveles de capacitación analítica requeridos en una fiscalización operativa. En aquellos casos donde, por ejemplo, la fiscalización requiera que los datos se recopilen de muy diferentes ámbitos o áreas, o en que la misma se lleve a cabo por un gran número de auditores, puede ser necesario contar con un plan de fiscalización más detallado, en el que las preguntas y los procedimientos de fiscalización se determinen de forma explícita.

#### e) Evaluación del riesgo de fraude

Al planificar una fiscalización, los auditores deben evaluar el riesgo de existencia de fraudes. Si este es de importancia significativa dentro del contexto de los objetivos de la misma, los auditores han de comprobar los sistemas relevantes de control interno y examinar si hay signos de irregularidades que dificulten la gestión. También deben determinar si las entidades fiscalizadas han realizado las actuaciones necesarias para implementar las recomendaciones de fiscalizaciones previas u otras revisiones que sean de relevancia para los objetivos de la misma.

#### f) Contacto con los interesados

Por último, los auditores deben buscar tener contacto con las partes interesadas, incluyendo peritos u otros expertos en el campo, con el fin de obtener el conocimiento adecuado en relación, por ejemplo, con buenas o mejores prácticas. El objetivo general en la fase de planificación es decidir, mediante la adquisición de conocimiento, y teniendo en cuenta una variedad de estrategias, cómo llevar a cabo la fiscalización de la mejor forma posible.

### B. Ejecución del trabajo

#### *Evidencias, observaciones y conclusiones*

Los auditores deben obtener evidencias que sean suficientes y adecuadas para establecer las observaciones, formular conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de fiscalización, y emitir recomendaciones.



Todos los resultados y las conclusiones de la fiscalización deben estar sustentados por evidencias suficientes y adecuadas. Todos los argumentos pertinentes, las ventajas y desventajas, y diferentes perspectivas deben ser considerados antes de elaborar conclusiones.

En la fiscalización operativa de enfoque la naturaleza de la evidencia necesaria para llegar a las conclusiones es determinada por el tema, el objetivo y las preguntas.

El auditor debe evaluar la evidencia con el fin de obtener las observaciones pertinentes y debe aplicar su juicio profesional para llegar a una conclusión. Las observaciones y conclusiones son el resultado del análisis en respuesta a los objetivos de la fiscalización. Estos deben dar respuesta a las preguntas formuladas.

Las conclusiones pueden estar basadas en evidencias cuantitativas obtenidas al usar métodos científicos o técnicas de muestreo. La formulación de las conclusiones puede necesitar de importantes razonamientos e interpretaciones con el fin de responder a las preguntas, debido al hecho de que la evidencia puede basarse en alguna inferencia (“lleva a la conclusión de que...”) en vez de concluyente (“correcto/incorrecto”).

La fiscalización/auditoría operativa implica una serie de procesos de análisis que evolucionan gradualmente a través de la interacción mutua, dando pie a las preguntas y métodos empleados para desarrollar el trabajo en profundidad y con la debida calidad. Ello puede implicar la combinación y comparación de datos de diferentes fuentes, la formulación de conclusiones preliminares y la compilación de hallazgos con el fin de construir hipótesis que se puedan contrastar, si es necesario, con datos adicionales. Todo el procedimiento fiscalizador está estrechamente vinculado con el proceso de elaboración del informe, el cual puede contemplarse como una parte esencial del proceso analítico que culmina en las respuestas a las preguntas.

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

Como métodos de obtención de datos, el Tribunal de Cuentas Europeo señala los siguientes:

- Entrevistas
- Estudios de casos
- Encuestas



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

62

- Revisión documental
- Grupos focales
- Evaluación comparativa
- Inspección
- Observación Investigación

Y como métodos de análisis de datos:

- Análisis de ratios
- Cálculo de la frecuencia
- Análisis de regresión
- Análisis comparativo
- Abstracción y codificación
- Análisis de la varianza
- Análisis de las tendencias

La evidencia debe ser suficiente y adecuada. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría y bastará para persuadir a una persona conocedora de que los resultados son razonables. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su validez, relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La evaluación del auditor sobre la evidencia debe ser objetiva, sin sesgo y equilibrada. Los resultados preliminares deben comunicarse y tratarse con la entidad fiscalizada para confirmar su validez.

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

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



análisis de evidencias, desarrollar resultados y presentar recomendaciones para solucionar las deficiencias observadas, se resume en el siguiente cuadro:

63



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

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

### C. Elaboración de Informes

Los auditores deben esforzarse por proporcionar informes de fiscalización que sean completos, convincentes, fiables, oportunos, de fácil lectura e imparciales y tan claros y concisos como lo permita la materia.

Por otra parte, conviene destacar que, generalmente, los trabajos de auditoría operativa son especialmente extensos en su duración temporal. Así, por ejemplo, el Tribunal de Cuentas Europeo ha establecido como norma que la duración de estos trabajos, desde su inicio hasta la emisión del informe, no debe exceder de **trece meses**.

### D. Recapitulación

En definitiva, y según la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, el proceso de una auditoría operativa lo podemos resumir en las siguientes etapas:

1. Definir el proceso de la fiscalización.
2. Usos y metodología adecuadas para recabar un conjunto de datos.
3. Objetivos de auditoría de los que se puedan extraer conclusiones.
4. Análisis de los riesgos asociados a la elaboración del informe.
5. Obtención de evidencias.
6. Transparencia respecto al ente auditado.
7. Esquema de informe.



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

64

Resultado de los trabajos preliminares y de la planificación realizada, se debe ser capaz de responder a las siguientes preguntas:

- Qué se va a auditar.
- Es viable o factible auditar este tema ahora.
- Se han analizado suficientemente los riesgos.
- Tendrá impacto la auditoría.
- Se dispone de objetivos/preguntas coherentes.
- Se dispone de competencias y medios necesarios.
- Qué procedimientos de auditoría se van a aplicar.
- Qué duración se estima.
- Cuál será la estructura del informe.
- Se ha informado a la entidad.
- Ámbito temporal.
- Calendario.

### 3. LOS INFORMES DE LA AUDITORÍA OPERATIVA

El informe debe ser completo, es decir, debe incluir toda la información necesaria para la consecución de un objetivo, siendo lo suficientemente detallado para proporcionar una comprensión de la materia en cuestión y las observaciones y conclusiones. Esto exige, por ejemplo, que el informe contenga todos los argumentos e informaciones necesarios para cumplir los objetivos de fiscalización, promover una comprensión adecuada y correcta de las materias y condiciones sobre las que se informa, y cumplir los requisitos de contenido del informe. Es decisivo que en el informe final se hagan constar los puntos de partida de la fiscalización y los procedimientos empleados, así como las fuentes de información más importantes de los trabajos realizados y las conclusiones. Es preciso que la relación entre los objetivos, los criterios, los resultados y las conclusiones sea verificable y completa, y se exprese con claridad. Si se efectúan recomendaciones, es preciso que exista un vínculo claro entre el análisis o las conclusiones y las recomendaciones.

Los auditores, dentro de los objetivos de la fiscalización, deberán comunicar todos los casos significativos de incumplimiento y los abusos significativos que se hayan encontrado durante la fiscalización o en relación con ésta que, por ejemplo, hayan impedido obtener información correcta o y/o completa.



Para ser convincente, debe estar estructurado lógicamente y presentar una clara relación entre el objetivo, los criterios, las observaciones, las conclusiones y las recomendaciones. Deben recogerse todos los argumentos relevantes.

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

El informe tiene que ser **fiable**. En él deben figurar los objetivos y el alcance de la fiscalización, así como la metodología y las fuentes empleadas, los resultados, las conclusiones y las recomendaciones. Hay que hacer constar cualesquiera limitaciones en el ámbito del trabajo y sus causas. El lector tiene que comprender con facilidad los propósitos de la fiscalización e interpretar adecuadamente sus resultados.

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

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

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



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

66

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

Los informes de fiscalización operativa deben ser valiosos para los interesados en la cuestión y cumplir los objetivos fijados. Tienen que aportar información accesible, concisa y actualizada, que la Administración, el órgano legislativo, la entidad revisada y otros interesados puedan emplear para mejorar la economía, la eficiencia y la eficacia del sector público; es decir, el informe debe contribuir a un mejor conocimiento y a establecer las mejoras apropiadas.

Los informes tienen que basarse en los intereses del lector, estar estructurados lógicamente y su lenguaje no debe ser ambiguo. Deben exponer los resultados de un modo objetivo y equilibrado y esto exige que:

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

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

a) Importancia, pertinencia y objetividad

- Los temas tratados deben ser relevantes.
- La información ofrecida debe ser pertinente para el tema, la cuestión que se revisa o el problema analizado.
- La objetividad puede definirse como imparcialidad, equilibrio y neutralidad.

Al tomar decisiones sobre el alcance, las pruebas de la fiscalización, la importancia de las observaciones y las conclusiones, el auditor deberá adoptar un punto de vista imparcial y una actitud objetiva. El diseño de la fiscalización debe garantizar que la selección de hechos que se investiguen y que se expongan en el informe sea equilibrada y carente de prejuicios. Los resultados tienen que estar determinados por las pruebas obtenidas y estructuradas de



conformidad con las normas de fiscalización aplicables. El auditor no debe exagerar las deficiencias de carácter secundario. Se deben buscar explicaciones a las deficiencias, sobre todo las que pudiera aportar la entidad fiscalizada, y evaluarlas críticamente.

b) Fiabilidad, validez y coherencia

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

c) Transparencia, utilidad y oportunidad o puntualidad

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

### ESTRUCTURA DEL INFORME

En una fiscalización operativa los auditores informan sobre sus observaciones respecto a la economía y eficiencia con la que los recursos son adquiridos y usados, y la eficacia con la que los objetivos se cumplen. Los informes pueden variar considerablemente en alcance y naturaleza, por ejemplo, evaluando si los recursos se aplican de manera adecuada, valorando el impacto de los programas y políticas públicas, y recomendando cambios para obtener mejoras.

El informe debe incluir información acerca del objetivo de la fiscalización, las preguntas y sus respuestas, temas, criterios, metodología, fuentes de información, algunas limitaciones de los datos utilizados, y las observaciones realizadas.

El informe debe recoger los resultados de las preguntas planteadas durante la fiscalización o dar cumplida cuenta de por qué no fueron contestadas adecuadamente. Como alternativa, los auditores deben considerar la posibilidad de reformular las preguntas para ajustarse a la evidencia obtenida. Las observaciones deben ser puestas en perspectiva, debiendo garantizarse la congruencia entre los objetivos, las preguntas, los resultados y las conclusiones. El informe



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

68

debe explicar por qué y cómo los problemas señalados en las observaciones afectan a la gestión, con el fin de alentar a la entidad fiscalizada o informar a los destinatarios para que, los legitimados para ello, pongan en marcha medidas correctoras. Debe, en su caso, incluir recomendaciones para mejorar la gestión.

El informe debe ser tan claro y conciso como lo permita la materia en cuestión y ser redactado en un lenguaje claro. En general, debe ser constructivo y contribuir a un mejor conocimiento, destacando cualquier mejora necesaria.

Finalmente, la auditoría operativa por su alcance y naturaleza no presenta un modelo de informe estandarizado. No obstante, el Tribunal de Cuentas Europeo, en su Manual de Auditoría de Gestión, señala el siguiente esquema general para los informes de esta naturaleza:

1. **Resumen.** El resumen deberá reflejar de forma exacta y completa el contenido del informe, y orientar al lector sobre el significado de las preguntas de auditoría y de las correspondientes respuestas.
2. **Introducción.** La introducción expone el contexto de la fiscalización, ayudando al lector a entenderla así como sus observaciones. Se describirá el ámbito del trabajo, haciendo mención a:
  - Los objetivos
  - La normativa que regula la actividad
  - Las disposiciones presupuestarias y su impacto
  - Los principales sistemas y procesos
  - La descripción de los proyectos o programas
3. **Alcance, enfoque y metodología de la fiscalización.** El alcance y enfoque de la fiscalización resultan claves para que el lector sepa de qué tipo de informe se trata, y, por tanto, cómo pueden explotarse los resultados y conclusiones, así como el grado de fiabilidad que se les puede conceder. Por tanto, la parte principal del texto deberá ofrecer, de manera concisa, los siguientes elementos:
  - El objeto de la auditoría
  - El motivo de la auditoría
  - Las preguntas de auditoría que deben ser contestadas
  - El alcance de la auditoría



- Los criterios de auditoría
  - La metodología y el enfoque de auditoría
  - Las fuentes de datos y las limitaciones de los datos utilizados.
4. **Observaciones.** La sección correspondiente a las observaciones constituye la parte principal del informe, y engloba las constataciones y las pruebas de auditoría. Las observaciones deberán organizarse - en la medida de lo posible - centrándose en las preguntas de auditoría, ya que éstas sirven de punto de referencia para la fiscalización y sus conclusiones. Este enfoque permite al lector tener presente el propósito de la fiscalización, y hacerse una idea realista del informe, así como encuadrar las observaciones, conclusiones y recomendaciones en un contexto adecuado. Así debe presentarse claramente al lector:
- Las normas o base que ha servido de referencia para juzgar la situación real (normativa, prácticas habituales, normas internas...).
  - Los trabajos realizados o qué se ha examinado y por qué: alcance y ámbito de las verificaciones.
  - Los hechos o situación constatada (sus causas e importancia relativa) presentando claramente la fuente y ámbito de las pruebas.
  - Impacto y consecuencias, esto es, significado de la constatación y sus consecuencias para el presupuesto y por qué es importante.
5. **Conclusiones y recomendaciones.** El principal propósito de esta sección es proporcionar respuestas claras (conclusiones) a las preguntas de auditoría y formular las correspondientes recomendaciones para mejorar la situación. Por consiguiente, las conclusiones, basadas en las observaciones significativas, deberán referirse a las preguntas de auditoría y deberán responder a las preguntas planteadas, en lugar de limitarse a resumir las observaciones. El informe deberá formular recomendaciones sobre cambios que pueden realizarse para solventar graves deficiencias constatadas siempre que las observaciones de auditoría demuestren la posibilidad de mejorar significativamente las actividades y la gestión.

Por su parte, la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, dentro de su Manual de Fiscalización (2019) y en su sección 3200 "Guía de fiscalización operativa", establece el siguiente esquema de informe:

1. **Resumen general-conclusiones.** El resumen general constituye uno de los elementos más importantes de un informe ya que será probablemente lo parte del informe de mayor difusión. Así pues, deberá reflejar de forma exacta y completa el contenido del informe y las



### NORMAS TÉCNICAS SOBRE AUDITORÍA OPERATIVA

70

principales conclusiones. Estas últimas no deben limitarse a resumir las evidencias significativas obtenidas, sino que deberán ponerse en relación con los objetivos de la fiscalización.

2. **Introducción.** La introducción es la exposición, de forma sucinta, del contexto de la fiscalización. Es una descripción del ámbito de fiscalización con especial mención de los aspectos siguientes:
  - Los objetivos generales de la fiscalización y principales características del ente auditado.
  - Las principales disposiciones legales, reglamentarias o presupuestarias relacionadas con la entidad.
  - Los principales sistemas y procedimientos existentes.
  - La descripción de actividades o áreas (ámbito) sujetas a la fiscalización.
3. **Objetivos y alcance de la fiscalización.** Enfoque metodológico. El alcance y los objetivos de la fiscalización son claves para que los destinatarios entiendan tanto el tipo de informe que se presenta como el objetivo del trabajo realizado. Se deberán exponer de forma concisa tanto la materia objeto de la fiscalización, sus motivos y los objetivos de fiscalización, como el alcance de la fiscalización y la metodología seguida.
4. **Aspectos generales/Observaciones.** Constituye la parte principal del informe y engloba las pruebas realizadas y las evidencias obtenidas. Todo ello debe realizarse teniendo en cuenta los objetivos de la fiscalización que son el punto de referencia. En las observaciones a realizar se deben contemplar:
  - Los criterios de fiscalización que sirvieron de base para evaluar la situación real.
  - La descripción de los trabajos realizados, magnitud y alcance de las verificaciones.
  - Las evidencias obtenidas, con mención tanto de sus causas como de su importancia relativa.
  - El impacto y las consecuencias en razón de su importancia.
5. **Recomendaciones.** Estas recomendaciones deben derivarse de las conclusiones obtenidas e indicar los responsables o áreas a las que corresponde su implantación.

### RECOMENDACIONES

En caso de considerarse procedente, los auditores deben tratar de proporcionar recomendaciones constructivas que puedan contribuir significativamente a solventar las debilidades o deficiencias constatadas por la fiscalización.



Las recomendaciones han de estar bien fundamentadas y deben añadir valor. Asimismo, deben abordar las causas de las deficiencias y de las debilidades. Han de ser redactadas de tal manera que eviten obviedades o que se modifiquen las conclusiones de la fiscalización; y no deben inmiscuirse en las competencias propias de la entidad fiscalizada. Debe estar claro qué se plantea en cada recomendación y quién es el responsable de tomar cualquier iniciativa. Las recomendaciones tienen que ser prácticas y estar dirigidas a las entidades que tengan la responsabilidad y la competencia de aplicarlas.

Las recomendaciones deben ser claras y ser presentadas de una manera lógica y racional. Deben estar vinculadas a los objetivos, las observaciones y las conclusiones de la fiscalización. Junto con el texto completo del informe, deben convencer al lector de que mejoran significativamente la gestión de las actuaciones y programas, por ejemplo, mediante la reducción de costes, la simplificación en la administración de los servicios, el incremento de la calidad y el volumen de los mismos, o la mejora de la eficacia y los beneficios para la ciudadanía.

El seguimiento de las recomendaciones sirve para los siguientes objetivos principales:

- Aumentar la eficacia de los informes de fiscalización; la razón primordial para hacer un seguimiento de los informes es aumentar la probabilidad de que se pongan en práctica las recomendaciones
- Ayudar a la Administración pública y al poder legislativo: el seguimiento tiene que ser útil para orientar las medidas de éste
- Crear incentivos para el aprendizaje y el desarrollo; las actividades de seguimiento pueden contribuir a un mejor conocimiento y a una mejor práctica.



BREVE REFERENCIA A LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA

72



## Breve referencia a las normas de auditoría de la administración electrónica

Dentro de las fiscalizaciones o auditorías financieras y operativas, se incluyen de forma creciente aspectos relativos a actuaciones sobre entornos de la administración electrónica.

Además, también en las auditorías de cumplimiento se está incidiendo en estas cuestiones; así, y tal como afirman Benítez y Vaz (2019), *“El aumento exponencial de los ataques informáticos sufridos por las administraciones públicas españolas, y muy especialmente por las entidades locales, supone un sólido argumento para incorporar la fiscalización de cumplimiento de legalidad en materia de ciberseguridad en los planes de los OCEX”*.

Igualmente afirman que la auditoría de sistemas de TI debe estar presente de manera más o menos intensa, en cualquier tipo de auditoría que realicen los OCEX, ya que la tecnología de la información debe formar parte del análisis del conocimiento general de la entidad auditada y de su control interno. Así, por ejemplo, la GPF-OCEX 1316, *“El conocimiento requerido de control interno de la entidad”*, identifica, en su apartado 2.3, una serie de riesgos específicos derivados del uso de las tecnologías de la información, tales como: procesamiento de datos de forma inexacta, accesos no autorizados, accesos autorizados de un número excesivo de usuarios, accesos autorizados con capacidades superiores a las necesarias, cambios no autorizados, cambios no soportados documentalmente, cambios necesarios pero no realizados, intervención manual inadecuada, pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos del modo requerido.

Por tanto, atendiendo a esta cada vez mayor demanda de actuaciones sobre esta materia, la Comisión técnica de normas de los OCEX ha elaborado y publicado las siguientes normas técnicas:

- GPF-OCEX 5300 Directrices de auditoría de tecnologías de la información.
- GPF-OCEX 5311 Ciberseguridad, seguridad de la información y auditoría externa.
- GPF-OCEX 5312 Glosario de Ciberseguridad.
- GPF-OCEX 5313 Revisión de los controles básicos de ciberseguridad.
- GPF-OCEX 5330 Revisión de los controles generales de tecnologías de información en un entorno de administración electrónica.
- GPF-OCEX 5340 Controles de aplicación.
- GPF-OCEX 5370 Guía para la realización de prueba de datos.



### BREVE REFERENCIA A LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA

Estas normas, según Minguillón (2019), reúnen las siguientes **características**:

73

- Están elaboradas de acuerdo con el enfoque de análisis de riesgos.
- Son necesarias para el ejercicio de la fiscalización en un entorno informatizado.
- Resultan innovadoras en el ámbito de la auditoría pública.
- Son el resultado de la experiencia práctica de los OCEX.
- Recogen la metodología más actual en estas materias.
- Contienen programas de trabajo y orientaciones muy prácticas.
- Resultan de gran ayuda para los auditores público.s
- Están alineadas y presentan la máxima coherencia con los postulados del Esquema Nacional de Seguridad (ENS).

Todas ellas enmarcadas en el principio de que el **riesgo de auditoría es creciente conforme se incrementa la complejidad del entorno informatizado**.

La GPF-OCEX 5300 “Directrices de auditoría de tecnologías de la información” define en su apartado 3.1 las auditorías de la tecnología de la información como *“un examen y revisión de los sistemas de TI y controles relacionados que busca obtener seguridad o identificar violaciones a los principios de legalidad, eficiencia, economía y eficacia del sistema TI y sus controles relacionados”*.

Tal como sigue indicando en su apartado 3.2 *“la auditoría de TI es por lo tanto, un término amplio que abarca las auditorías financieras (para evaluar la exactitud y el cumplimiento de las manifestaciones realizadas en los estados financieros de una organización), las auditorías de cumplimiento (evaluación de los controles internos), y las auditorías operativas (para evaluar si los sistemas de TI satisfacen las necesidades de los usuarios y no someten a la entidad a riesgos innecesarios). Sin embargo, puede haber casos en que algunas auditorías sólo se destinen a evaluar un determinado componente TI de un sistema.”*

En la GPF-OCEX 5311 “Ciberseguridad, seguridad de la información y auditoría externa”, se destaca el interés creciente que las cuestiones relacionadas con la ciberseguridad están adquiriendo en la gestión de las administraciones públicas y, en consecuencia, el interés atención creciente que los auditores públicos deben conceder a dicha materia. En la medida en que cada vez un mayor número de servicios públicos se presta on-line y la conectividad por internet se ha convertido en una característica de todos los sistemas de información (contables, sanitarios, educativos, etc.) los auditores deben prestar cada vez mayor atención a las cuestiones relacionadas con la ciberseguridad.



### BREVE REFERENCIA A LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA

74

También se mencionan en la citada guía los distintos enfoques que se pueden adoptar a la hora de abordar una auditoría o una revisión de la ciberseguridad de los entes públicos:

- Auditoría de ciberseguridad consistente en un análisis a fondo de la cuestión en un determinado ente: auditoría de seguridad de las requeridas por el ENS o una auditoría siguiendo la metodología de ISACA.
- Revisión de una serie de controles básicos de ciberseguridad: permitirá formar una idea general en esta materia de la situación en la entidad revisada y no requerirá la dedicación de excesivos recursos especializados >>> regulada en la GPF-OCEX 5313
- Revisión de aspectos directamente relacionados con las áreas significativas en una auditoría financiera: revisión de los controles generales de tecnologías de la información (CGTI) relacionados únicamente con las áreas significativas para los fines de la auditoría financiera del ente auditado >>> regulada en la GPF-OCEX 5330

Sobre los **controles básicos** de ciberseguridad, la guía CPF-OCEX 5313 señala un número total de ocho:

- Inventario y control de dispositivos físicos
- Inventario y control de software autorizado y no autorizado
- Proceso continuo de identificación y remediación de vulnerabilidades
- Uso controlado de privilegios administrativos
- Configuraciones seguras del software y hardware de dispositivos móviles, portátiles, equipos de sobremesa y servidores
- Registro de la actividad de usuarios
- Copias de seguridad de datos y sistemas
- Cumplimientos de legalidad: ENS/ Normativa de protección de datos personales/Registro contable de facturas

El objetivo de auditoría será la evaluación sobre el diseño y la eficacia operativa de los controles básicos de ciberseguridad mediante:

- Identificación de deficiencias de control interno que puedan afectar negativamente a la integridad, disponibilidad, autenticidad, confidencialidad y trazabilidad de los datos, la información y los activos de la entidad.
- Identificación de incumplimientos normativos relacionados con la ciberseguridad, teniendo en cuenta:
  - El carácter limitado de la revisión



### BREVE REFERENCIA A LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA

- El objetivo no es emitir una opinión de seguridad razonable sobre la confianza que merece el sistema auditado/nivel de ciberseguridad.

75

La auditoría proporcionará información relevante sobre el grado de ciberseguridad y ciber-resiliencia de la entidad y acciones de mejora.

La GPF-OCEX 5330 define los **controles generales** como las políticas y procedimientos que se aplican a la totalidad o a gran parte de los sistemas de información de una entidad, incluyendo la infraestructura y plataformas TI de la organización auditada y ayudan a asegurar su correcto funcionamiento. Los 24 controles principales que se reflejan en la norma técnica se agrupan en:

- A. **Marco organizativo** (Estrategia de seguridad, cumplimiento de normas legales, organización y personal de TI y marco procedimental de seguridad).
- B. **Gestión de cambios en aplicaciones y sistemas** (adquisición de aplicaciones y sistemas, desarrollo de aplicaciones y gestión de cambios).
- C. **Operaciones de los sistemas de información** (inventario, gestión de vulnerabilidades, configuraciones seguras, registro de actividad de usuarios, servicios externos, protección, gestión de incidentes y monitorización).
- D. **Controles de acceso a datos y programas** (uso controlado de privilegios, mecanismos de identificación y autenticación, gestión de derechos de acceso, gestión de usuarios y protección de redes y comunicaciones).
- E. **Continuidad del servicio** (copias de seguridad de datos y sistemas, plan de continuidad y alta disponibilidad).

Tal como se señala en la guía, el objetivo de la auditoría de los CGTI será, partiendo del análisis de riesgos sobre los sistemas de información en que se apoya la gestión de la entidad, verificar si el sistema de control interno proporciona una seguridad razonable sobre la confidencialidad, integridad, autenticidad, disponibilidad, y trazabilidad de los datos, la información y los activos de los sistemas de información.

En un entorno informatizado de complejidad media o alta, la revisión de los controles generales de tecnologías de la información (CGTI) requerirá, normalmente, la colaboración de un experto en auditoría de sistemas de información y la aplicación de una metodología específica.

Los **controles de aplicación**, según la GPF-OCEX 5340, son los procedimientos manuales o automatizados que operan a nivel de procesos de gestión y que se aplican al procesamiento de las transacciones mediante aplicaciones informáticas específicas. Son, en consecuencia, controles específicos y únicos para cada aplicación informática y su revisión proporciona confianza únicamente sobre las operaciones procesadas por cada aplicación.



### BREVE REFERENCIA A LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA

76

Esta revisión de controles de aplicación y sobre los controles de las interfaces persigue, según la citada guía, la finalidad de:

- Adquirir un conocimiento adecuado de los procesos de gestión revisados, de los riesgos existentes en las aplicaciones informáticas que los soportan y en las interfaces relacionadas.
- Identificar, analizar y comprobar el adecuado funcionamiento de los controles sobre procesos, aplicaciones de gestión e interfaces.
- Determinar la extensión de las pruebas sustantivas.
- Reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

En consecuencia, el objetivo de auditoría será obtener una seguridad razonable de que el sistema de control interno garantiza la integridad, exactitud, validez y legalidad de las transacciones y datos registrados en la aplicación de gestión revisada y su posterior contabilización, mitigando el riesgo de errores e irregulares.

Según la GPF-OCEX 5370, las técnicas de auditoría asistidas por computador (CAAT) y el análisis de datos de auditoría (ADA) son herramientas de TI que ayudan a un auditor en la realización de diversas pruebas automatizadas para evaluar un sistema de TI o los datos utilizados como evidencia de auditoría. Son útiles:

- Ante un volumen importante de datos de una entidad auditada que están disponibles en formato electrónico.
- Para las pruebas de los controles y las pruebas sustantivas en la auditoría financiera, la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa

De su aplicación derivan las siguientes ventajas:

- Las pruebas sustantivas y el análisis de grandes volúmenes de datos se pueden hacer en un corto espacio de tiempo y con menos esfuerzo.
- Las pruebas se pueden repetir fácilmente en diferentes archivos/datos/entidades.
- Las pruebas flexibles y complejas se pueden hacer con un cambio en los parámetros.
- Documentación automatizada de pruebas y resultados de auditoría.
- Distribución más eficiente de los recursos de auditoría.
- Análisis del **100 por cien** de los datos.

Algunas de las pruebas de auditoría se realizan tradicionalmente sobre una muestra seleccionada aleatoriamente o mediante muestreo estadístico; actualmente, si se dispone de herramientas ADA, puede hacerse un planteamiento diferente y ejecutar la comprobación sobre el 100 por cien de la población, aumentando el grado de seguridad que el auditor puede alcanzar. La finalidad de la guía es proporcionar orientaciones generales para realizar pruebas de datos con herramientas ADA, tales como ACL o IDEA.



## BIBLIOGRAFÍA

- Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos (ASOCEX). *Las ISSAI-ES y las Guías Prácticas de Fiscalización de los OCEX (GPF-OCEX)* en <http://asocex.es/normativa-de-auditoria>.
- Bausá Crespo, M (2019). *Ámbito de actuación de los auditores en el Sector Público Local*, Cuaderno Técnico nº 1. Comité de Auditoría del Sector Público del REA Auditores-CGE, Madrid.
- Benítez Palma, E. y Vaz Calderón, C. (2019). *La ciberseguridad en las entidades locales: cómo enfocar una fiscalización externa de cumplimiento de legalidad*, "Revista Auditoría Pública" nº 74, pp.33-44
- Cabeza del Salvador, Ignacio (2019). *Las GPF-OCEX*. Material técnico, XIII Encuentros Técnicos de los OCEX, Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, Valencia.
- \_\_\_\_\_ (2020). *Las Normas Técnicas de Auditoría Pública (I)*. *Las NIA-ES-SP*, Cuaderno Técnico nº 4. Comité de Auditoría del Sector Público del REA Auditores-CGE, Madrid.
- FIASEP (2020). *Manual de auditoría de las entidades públicas administrativas (auditoría financiera y de cumplimiento de legalidad)*, Ed. Fundación FIASEP, Madrid, 2020
- González Díaz, B., García Fernández, R. y Cabeza del Salvador, I. (2019). *Curso: Introducción a la auditoría operativa*. Material técnico, Fundación FIASEP, Madrid.
- International Organization of Supreme Audit Institution (INTOSAI) (2019). *Pronunciamientos profesionales* en [www.issai.org/professional-pronouncements](http://www.issai.org/professional-pronouncements)
- Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (2019). *Las normas internacionales de auditoría para su aplicación al sector público español (NIAS-ES-SP)*. Resolución del 25 de octubre de 2019 (BOE nº 266, de 5 de noviembre de 2019)
- \_\_\_\_\_ *Normas Técnicas de Auditoría* ([www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/](http://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/))
- LEFEBVRE (2020). *Memento Práctico de Auditoría de Cuentas. Normas de auditoría del Sector Público*. (Parte II, capítulo 1, sección 4ª). Ed. Francis Lefebvre, Madrid.



### BIBLIOGRAFÍA

78

- López Hernández, Antonio M. (2013). *Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría*. "Revista Auditoría Pública" nº 61, pp.9-24
- López Hernández, A.M. y Minguillón Roy, A. (2017). *Las fiscalizaciones de cumplimiento realizadas por los OCEX: normas técnicas, ejecución e informes*. "Revista Española de Control Externo", nº 56, pp.15-42.
- Minguillón Roy, Antonio (2019). *Las nuevas guías prácticas de fiscalización de los OCEX, unas guías de auditoría de la administración electrónica para el siglo XXI*. "Revista Auditoría Pública" nº 73, pp. 53-58
- Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana (2019). *Manual de Fiscalización* en [www.sindicom.gva.es/](http://www.sindicom.gva.es/)
- Tribunal de Cuentas (2015). *Manual de fiscalización operativa* en [www.tcu.es](http://www.tcu.es)
- Tribunal de Cuentas Europeo (2017). *Manual de auditoría de gestión* en [www.eca.europa.eu/es](http://www.eca.europa.eu/es)

Edición: abril de 2020

© REA Auditores del Consejo General de Economistas de España

Diseño y maquetación: desdecero estudio gráfico

Impresión: Gráficas Menagui

Este documento debe utilizarse únicamente con fines de estudio, investigación o docencia, sin que pueda utilizarse por terceros para fines comerciales o similares. Se prohíbe su copia, distribución, reproducción, total o parcial de este material por cualquier medio sin la autorización expresa del REA Auditores del Consejo General de Economistas de España.



Normas Técnicas  
de Auditoría Pública (II)  
Auditoría de  
cumplimiento  
de legalidad  
y operativa



**economistas**

Consejo General

REA **auditores**

Nicasio Gallego, 8

28010 Madrid

Tel: 91 432 26 70

[www.rea.economistas.es](http://www.rea.economistas.es)