



Contraloría General de Cuentas

GUATEMALA, C.A.

NORMAS INTERNACIONALES DE LAS
ENTIDADES FISCALIZADORAS
SUPERIORES ADAPTADAS A GUATEMALA
-ISSAI.GT-

GUATEMALA, SEPTIEMBRE 2017

Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras
Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-

-ISSAI.GT- 1240

Directriz de Auditoría Financiera

Obligaciones del auditor en
relación con el fraude en
una auditoría de estados
financieros

Base de la adaptación

De conformidad con las disposiciones legales establecidas en los artículos 1, 2, 5 y 6 del Decreto número 31-2002 y sus reformas, del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas; y los artículos 30 literal n), 43 y 53 del Acuerdo Gubernativo número 9-2017, Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, se emite la presente Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI.GT- 1240 “Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de Estados Financieros”, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 1240 la cual corresponde al Nivel 4 Directrices de Auditoría, autorizada y aprobada en el año 2010 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

Contenido

Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros	1
Fundamentos	1
Introducción a la NIA.....	1
Contenido de la nota de práctica	1
Aplicabilidad de la NIA en la auditoría del sector público	2
Consideraciones generales	2
Definiciones	4
Escepticismo profesional.....	4
Debate en el seno del equipo auditor.....	5
Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades conexas	6
Identificación y evaluación de riesgos de incorrecciones materiales por causa de fraude ..	7
Respuestas a los riesgos evaluados de incorrecciones materiales por causa de fraude	7
Valoración de la evidencia de auditoría	8
Imposibilidad del auditor de proseguir con el trabajo de auditoría	8
Comunicaciones con la dirección y los encargados de la gobernanza	8
Comunicaciones con órganos reguladores y judiciales.	9

Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros

Fundamentos

Esta nota de práctica proporciona orientaciones adicionales sobre la NIA 240, “Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros”, y debe leerse conjuntamente con ella. La NIA 240 entra en vigor para las auditorías de estados financieros correspondientes a los períodos que comiencen a partir de 15 de diciembre de 2009. Esta nota de práctica será efectiva en la misma fecha que la NIA.

Introducción a la NIA

La NIA 240 establece las obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, y en concreto detalla cómo deben aplicarse la NIA 315 y la NIA 330 para responder a los riesgos de incorrecciones materiales por causa de fraude.

Contenido de la nota de práctica

- P1. La nota de práctica proporciona orientaciones adicionales para los auditores del sector público en relación con los aspectos siguientes:
- a) Consideraciones generales.
 - b) Definiciones.
 - c) Escepticismo profesional.
 - d) Debate en el seno del equipo auditor.
 - e) Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades conexas.
 - f) Identificación y evaluación de riesgos de incorrecciones materiales por causa de fraude.
 - g) Respuestas a los riesgos evaluados de incorrecciones materiales por causa de fraude.
 - h) Valoración de la evidencia de auditoría.

- i) Imposibilidad del auditor de proseguir con el nombramiento de auditoría.
- j) Comunicaciones con la entidad y los encargados de la gobernanza.
- k) Comunicaciones con órganos reguladores y judiciales.

Aplicabilidad de la Nia en la auditoría del sector público

- P2. La NIA 240 es aplicable a los auditores de las entidades del sector público en el desempeño de su función de auditores de los estados financieros.
Orientaciones adicionales sobre cuestiones ligadas al sector público
- P3. La NIA 240 contiene disposiciones de aplicación y otras disposiciones explicativas con consideraciones específicas a las entidades del sector público en los párrafos A6, A57 y A67.

Consideraciones generales

- P4. El nombramiento de auditoría derivado de leyes, reglamentos, órdenes ministeriales, exigencias de política pública o resoluciones del poder legislativo puede contener objetivos adicionales, entre ellos obligaciones de auditoría o de información, cuando los auditores del sector público hayan detectado falta de conformidad con las normas en cuestiones presupuestarias o de rendición de cuentas, o informen sobre la eficacia del control interno. Sin embargo, aun no existiendo objetivos adicionales, los ciudadanos pueden esperar de los auditores del sector público que notifiquen cualquier caso de falta de conformidad con las normas que hayan detectado durante la auditoría o informen sobre la eficacia del control interno. Los auditores del sector público han de tomar en consideración estas obligaciones suplementarias, y los riesgos de fraude conexos, al planificar y ejecutar la auditoría.
- P5. Los párrafos 2 y 3 de la NIA abordan las características del fraude. Tres condiciones concurren normalmente cuando se produce un fraude y pueden

encontrarse con frecuencia en el sector público bajo formas diversas, a saber:

- Incentivos o presiones (de forma real o percibida) a los encargados de la Entidad o a los empleados que proporcionen a estos un motivo para cometer el fraude. Los empleados del sector público se ven a menudo apremiados a prestar servicios de gran calidad con recursos escasos y a atenerse al presupuesto, particularmente cuando las circunstancias económicas son adversas y existe presión para mantener los gravámenes impuestos a los usuarios y los tipos impositivos, con lo cual existe un incentivo para sobrestimar ingresos y subestimar gastos. También puede haber incentivos para gastar el presupuesto disponible al término del ejercicio.
- Oportunidad (características o circunstancias de una entidad que permiten la perpetración del fraude). En el sector público pueden darse con más frecuencia dificultades para contratar a nuevos empleados o falta de personal con las necesarias cualificaciones. Estas situaciones suelen dar lugar a insuficiencias de control interno que crean oportunidades de fraude. El uso extendido de operaciones de efectivo de gran volumen y valor reducido en algunas entidades del sector público, puede constituir un factor de riesgo añadido. Aunque el valor en juego sea reducido en términos monetarios, estas situaciones pueden llevar a un quebrantamiento de la confianza y de las expectativas de los ciudadanos, así como del control democrático.
- Racionalización o actitud (conducta, carácter o valores éticos que sirven a los individuos para justificar la comisión de un fraude). Los sueldos generalmente más bajos del sector público, en comparación con el sector privado, pueden hacer pensar a los empleados que gozan de justificación para hacer un uso indebido de los fondos. Al igual que se indicaba anteriormente, esta actitud puede llevar a un quebrantamiento de la

confianza y de las expectativas de los ciudadanos, así como del control democrático.

Definiciones

P6. Tal y como se declara en el artículo 1 de la parte de generalidades de la declaración de Lima de INTOSAI. La institución del control es inmanente a la economía financiera pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro. Los auditores del sector público se mantendrán en alerta durante toda la auditoría para detectar posibles casos de abuso. En este contexto, la Nota de Práctica añade una definición complementaria:

- Se entiende por abuso toda conducta deficiente o impropia en comparación con la que una persona prudente consideraría razonable y necesaria en una actividad comercial atendiendo a las circunstancias. El concepto también engloba los casos de utilización ilegítima de la autoridad o del cargo para favorecer intereses económicos personales o de familiares o socios comerciales.

Escepticismo profesional

P7. La obligación que tiene el auditor de mantener una actitud de escepticismo profesional durante la auditoría, contemplada en la NIA, se recoge en la

Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT-1200.

P8. En el sector público el mantenimiento de una actitud de escepticismo profesional durante la auditoría puede verse amenazado, según se describe en los párrafos 12 a 14 de la NIA, por las siguientes causas:

- El carácter de las relaciones personales o profesionales como consecuencia del proceso o del entorno político.
- El carácter exclusivo del nombramiento recibido por el órgano fiscalizador del sector público que anula la competencia representada por otros auditores.
- La falta de un imperativo de rotación periódica de los auditores que se produce en algunos entornos.

De ello se deduce que los auditores del sector público adoptarán las medidas necesarias para contrarrestar estas amenazas, como pueden ser las salvaguardas contempladas en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 1220.

P9. Cuando obtengan información acerca de la existencia de presuntos abusos, los auditores del sector público examinarán si éstos pueden llegar a afectar significativamente a los estados financieros. El examen debe realizarse con una doble perspectiva, cualitativa y cuantitativa. Los auditores del sector público no facilitan garantías razonables en cuanto a la detección del abuso, pero sopesarán la necesidad de informar de esos casos si lo estiman conveniente.

Debate en el seno del equipo auditor

P10. El párrafo 15 de la NIA establece la necesidad de debate en el seno del equipo auditor y de que el responsable de la auditoría decida qué cuestiones

deben comunicarse a los miembros del equipo auditor que no participan en el debate. En el sector público, el debate puede abarcar además los objetivos adicionales y los riesgos conexos de incorrecciones materiales que se describen en el párrafo P4. Los auditores del sector público pueden incluir también en el debate a auditores encargados de ejecutar auditorías de rendimiento o desempeño, y de otro tipo, de la entidad.

Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades conexas

- P11. Al remitirse a las exigencias contenidas en el subpárrafo 17 c) de la NIA, los auditores del sector público pueden informarse, asimismo, si lo estiman conveniente, de la comunicación mantenida por la los encargados de la entidad con otros órganos públicos.
- P12. Al remitirse a la exigencia de indagar acerca de los encargados de la gobernanza que se establece en el párrafo 21 de la NIA, los auditores del sector público podrán también incluir a los funcionarios de un ministerio, por ejemplo, o a consejeros o miembros de las comisiones legislativas pertinentes.
- P13. El auditor evaluará si las relaciones inusuales o inesperadas que hayan sido detectadas al aplicar procedimientos analíticos, en relación por ejemplo con las cuentas de ingresos, apuntan a riesgos de incorrecciones materiales debido a la existencia de fraude. En el sector público, puede haber otros ámbitos, además de las cuentas de ingresos, con relevancia para los procedimientos analíticos según sea la naturaleza de las operaciones de la entidad. En muchas entidades del sector público, algunos ámbitos como los de adjudicación de contratos o concesión de subvenciones pueden tener más trascendencia en este aspecto que las cuentas de ingresos. Al aplicar procedimientos analíticos, los auditores del sector público tendrán presente

los especiales problemas que plantean la posibilidad consiguiente de manipulación de la información financiera.

P14. Al evaluar los factores de riesgo de fraude que se señalan en el párrafo 24, los auditores del sector público tendrán presente, que dicho sector puede comportar factores de riesgo añadidos.

Identificación y evaluación de riesgos de incorrecciones materiales por causa de fraude

P15. En el sector público, el reconocimiento de ingresos no siempre es el ámbito en que presumiblemente hay más riesgos de fraude como se expone en el párrafo 26 de la NIA. Dicho reconocimiento puede revestir gran trascendencia para las autoridades tributarias u otras entidades que recaudan derechos por los servicios prestados o reciben fondos de donantes. Ahora bien, en muchas entidades del sector público, la atención se centra principalmente en los gastos y en ámbitos como la adjudicación de contratos y el pago de subvenciones, por lo cual los auditores del sector público tendrán presente otros ámbitos, además del reconocimiento de ingresos, al establecer presunciones sobre los riesgos de fraude.

Respuestas a los riesgos evaluados de incorrecciones materiales por causa de fraude

P16. Al concebir y aplicar procedimientos de auditoría adicionales, cuyo alcance, naturaleza, oportunidad respondan a los riesgos evaluados de incorrecciones materiales debido a la existencia de fraude en una cuenta o partida, según se señala en el párrafo 30 de la NIA, los auditores del sector público tendrán en cuenta que en dicho sector pueden ser pertinentes otros procedimientos de auditoría.

P17. El subpárrafo 32 c) de la NIA 240 aborda la cuestión de operaciones importantes que no se corresponden con las operaciones y actividades corrientes de la entidad auditada, como las que se citan a continuación:

- Incentivos económicos al desarrollo.
- Disposiciones inmoderadas en acuerdos sindicales.
- Adquisición o venta de inmuebles.
- Intercambio de tierras.
- Concesión de derechos de servidumbre.
- Asociaciones público - privadas.
- Privatización de servicios públicos.
- Extinción anticipada de deudas.

Valoración de la evidencia de auditoría

P18. Según se dispone en el párrafo 35 de la NIA, cuando detecte una incorrección el auditor debe valorar si es indicativa de la existencia de fraude y, en ese caso, analizar sus posibles repercusiones.

Imposibilidad del auditor de proseguir con el trabajo de auditoría

P19. Los auditores del sector público carecen por lo general de la facultad de abandonar un trabajo de auditoría, tal y como se describe en el subpárrafo 38 c) de la NIA, por lo que deberán sopesar el efecto que puede tener en la opinión de auditoría y la necesidad de recurrir a otras formas de comunicación, como informar separadamente al poder legislativo.

Comunicaciones con la dirección y los encargados de la gobernanza

P20. Los auditores del sector público pueden tener la obligación, o tomar la decisión, de comunicar las cuestiones contempladas en el párrafo 41 de la NIA no sólo a los encargados de la entidad sino también a otras partes interesadas como el poder legislativo.

Comunicaciones con órganos reguladores y judiciales.

P21. La obligación de notificar el fraude en el sector público puede estar regulada de forma específica en el nombramiento de auditoría o en las leyes y los reglamentos aplicables, con arreglo al párrafo 43 de la NIA que trata de las comunicaciones con terceros ajenos a la entidad que pueden ser también los órganos reguladores y judiciales. En algunos entornos hay a veces la obligación de remitir los indicios de fraude a órganos de investigación e incluso de cooperar con ellos para determinar si efectivamente se ha producido fraude o abuso. En otros entornos, los auditores del sector público tienen que informar de las circunstancias que pueden ser indicativas de fraude a los órganos pertinentes de los poderes del Estado, como el Ministerio Público. Los auditores del sector público procurarán no interferir con otras investigaciones o actuaciones legales, habrán de estar familiarizados con la legislación y reglamentación aplicable a la notificación y documentación de indicios o sospechas de fraude y tendrán que sopesar la necesidad de recabar asesoramiento jurídico en la materia.

Licenciado Carlos Enrique Mencos Morales
Contralor General de Cuentas

Licenciado Felipe Fernando Fernández Chavarría
Subcontralor de Probidad

Licenciado César Armando Elías Ajcá
Subcontralor de Calidad de Gasto Público

Licenciada Sandra Patricia Esteban Cambrán
Subcontralora Administrativa a.i.