



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- 4000

## Norma para las auditorías de cumplimiento

## 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 adaptada a Guatemala -ISSAI.GT- 4000 “Norma para las auditorías de cumplimiento”, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 4000 la cual corresponde al nivel 4 Directrices de Auditoría, autorizada y aprobada en el año 2016 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

## Contenido

INTRODUCCIÓN.....	i
LAS TRES PARTES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO.....	1
Auditorías de cumplimiento efectuadas por la EFS .....	2
OBJETIVO DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO .....	3
Características de un encargo de seguridad .....	4
Seguridad razonable .....	5
Seguridad limitada.....	5
Encargo de elaboración de un informe directo .....	6
Encargo de atestiguamiento.....	7
Identificación de la materia controlada y el alcance.....	7
EXIGENCIAS GENERALES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO .....	8
Objetividad y ética.....	8
Riesgo de auditoría.....	9
Riesgo de fraude.....	11
Selección de los ámbitos significativos para el usuario o los usuarios previstos.....	12
Juicio y escepticismo profesional .....	14
Control de calidad .....	16
Documentación .....	19
Comunicación .....	21
EXIGENCIAS RELATIVAS AL PROCESO DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO .....	22
Identificación del usuario o los usuarios previstos y la parte responsable .....	22
Definición de la materia controlada y los criterios de auditoría correspondientes .....	24
Determinación del nivel de seguridad.....	27
Determinación de la materialidad .....	28
Conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno.....	30
Estrategia y planificación de la auditoría .....	31
EXIGENCIAS RELATIVAS A LA APLICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA LA OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA.....	33
Evidencia de auditoría suficiente y apropiada.....	33

Muestreo de auditoría .....	41
EXIGENCIAS RELATIVAS A LA EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA Y LA FORMULACIÓN DE CONCLUSIONES.....	42
EXIGENCIAS RELATIVAS A LA ELABORACIÓN DE INFORMES .....	45
Estructura del informe: encargo de elaboración de un informe directo .....	50
Estructura del informe: encargo de atestiguamiento.....	52
Estructura adicional del informe .....	53
Consideraciones sobre la denuncia de presuntos actos ilícitos .....	55
EXIGENCIAS RELATIVAS AL SEGUIMIENTO .....	56

## INTRODUCCIÓN

1. Las normas y directrices profesionales son esenciales para la credibilidad, la transparencia, la calidad y la profesionalidad de la fiscalización del sector público. La norma internacional de las entidades fiscalizadoras superiores para la auditoría de cumplimiento (ISSAI 4000) desarrollada por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés) tiene por objetivo promover una auditoría eficaz e independiente, así como apoyar a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo de su propio enfoque profesional de conformidad con las leyes y reglamentos nacionales.
2. La norma internacional de las entidades fiscalizadoras superiores adaptada a Guatemala -ISSAI.GT- 4000 está basada en la ISSAI para la auditoría de cumplimiento 4000. La norma se basa en los principios fundamentales de la ISSAI.GT 100 y la ISSAI.GT 400.
3. La norma tiene un propósito doble: proporcionar un parámetro de referencia para la fiscalización del sector público y reforzar la confianza de los actores interesados en las conclusiones de los informes.
4. La auditoría de cumplimiento es una rama diferenciada de las auditorías. Sin embargo, algunos de sus principios están influidos en cierta medida por los que rigen las auditorías financiera y de gestión o son iguales a ellos.
5. La ISSAI.GT 4000 contiene exigencias obligatorias y explicaciones. Las exigencias indican el mínimo necesario para llevar a cabo una auditoría de gran calidad y se presentan como declaraciones de obligación («deber») marcadas en negrita, mientras que las explicaciones ofrecen los detalles de estas exigencias.

6. La ISSAI.GT 4000 sigue en gran medida la estructura de la ISSAI.GT 400 y se compone de cuatro secciones:
  - a) La primera sección determina el ámbito de aplicación de la norma para la auditoría de cumplimiento y el modo en que la entidad fiscalizadora superior (EFS) pueden hacer referencia a ella en sus informes de auditoría;
  - b) La segunda sección define la auditoría de cumplimiento y sus objetivos, así como los principios subyacentes al concepto de cumplimiento;
  - c) La tercera sección aborda las exigencias generales para la auditoría de cumplimiento, que se han de tener en cuenta antes de iniciar la auditoría y durante el transcurso de la misma;
  - d) La cuarta sección contiene exigencias relacionadas con las principales fases del proceso de auditoría propiamente dicho

## ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA PRESENTE ISSAI.GT

7. La ISSAI.GT 4000 de ninguna manera invalida leyes y reglamentos, ni impide tampoco que la EFS lleven a cabo investigaciones u otros encargos que no estén específicamente cubiertos.
8. En el caso de las auditorías combinadas, el auditor evaluará la norma que se debe aplicar. Si una auditoría de cumplimiento se combina con una auditoría financiera, la conclusión o el dictamen sobre el aspecto del cumplimiento debe estar claramente diferenciado del dictamen sobre los estados financieros. Las leyes y los reglamentos aplicables identificados deben comprender todas las leyes y los reglamentos que puedan influir en los resultados (esto es, los importes) de las operaciones financieras que sean (o deban ser) tenidas en cuenta en los estados financieros.
9. Las exigencias y las explicaciones de esta norma se aplican tanto a las auditorías de cumplimiento realizadas independientes como a las que constituyen un componente de una auditoría financiera o de gestión.
10. En función de la ley, la EFS también podrá ejecutar auditorías no consideradas como encargos de seguridad. La presente norma no abarca estas tareas y, por tanto, se tendrá que hacer referencia a otras normas o exigencias en relación con el trabajo efectuado.

## LAS TRES PARTES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

11. Las auditorías del sector público conciernen a tres partes diferentes: la parte responsable, el auditor y el usuario o los usuarios previstos.



- a) La parte responsable es el poder ejecutivo del gobierno central o local y/o la jerarquía subyacente de funcionarios públicos y entidades responsables de la administración de los fondos públicos y/o del ejercicio de la autoridad legal bajo control de la legislatura. La parte responsable en una auditoría de cumplimiento es responsable de la materia controlada o la información acerca de la materia controlada de la auditoría.
- b) El objetivo del auditor es obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada a fin de poder llegar a una conclusión que permita mejorar el grado de confianza del usuario o los usuarios previstos, diferentes de la parte responsable, sobre la medición o evaluación de la materia controlada con respecto a los criterios.
- c) El usuario o los usuarios previstos son las personas para quienes el auditor elabora el informe de la auditoría de cumplimiento. El usuario o los usuarios previstos pueden ser órganos legislativos o de vigilancia o supervisión, órganos con facultades de gobernanza, la fiscalía o el público en general. Aunque el informe de auditoría no se dirige a la parte responsable, el resultado puede serle útil para mejorar su gestión.

### **Auditorías de cumplimiento efectuadas por la EFS**

- 12. La EFS debe establecer los encargados de la administración de los fondos y los activos públicos y determinar la responsabilidad de la pérdida, el uso indebido o el despilfarro de los fondos o los activos públicos, así también tiene la autoridad para aplicar las sanciones respectivas. Está obligada a remitir a los órganos judiciales los hechos que puedan estar sujetos a enjuiciamiento penal. Puede haber exigencias nacionales adicionales a las exigencias de la presente norma.
- 13. La EFS sigue el proceso de auditoría según se describe en la presente norma.

No obstante, una vez completadas las fases de planificación, ejecución y recopilación de pruebas, pueden subsistir problemas específicos y adicionales que desencadenen un procedimiento judicial y la emisión de un fallo oficial sobre la falta de conformidad. Estas cuestiones no están contempladas en la presente.

## OBJETIVO DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

14. El objetivo principal de la auditoría de cumplimiento es proporcionar al usuario o los usuarios previstos información sobre si los entes públicos están siguiendo las leyes, actos legislativos, políticas, códigos establecidos o estipulaciones acordadas. Todo ello constituye el conjunto de normas pertinentes que rigen la materia controlada o la entidad objeto de la auditoría. Las normas son las fuentes de los criterios de auditoría.
15. La auditoría de cumplimiento incluye aspectos relativos a la regularidad (cumplimiento de los criterios formales, tales como leyes, regulaciones y convenios aplicables) y la observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera. El auditor llevará a cabo la auditoría y elaborará una conclusión con el nivel de seguridad escogido, de conformidad con las exigencias de esta norma.
16. Los criterios de auditoría pueden estar ya definidos por la legislación nacional y/o el de la entidad auditada. En tales casos, la EFS no siempre tendrá la capacidad de influir en el alcance del trabajo de auditoría.
17. La EFS promueve la buena gobernanza identificando y notificando las desviaciones con respecto a los criterios para que puedan adoptarse medidas correctivas y exigirse responsabilidades a quienes estén obligados a asumirlas por su actuación. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las

actividades, las operaciones financieras y la información cumplen, en todos sus aspectos significativos, las normas que rigen a la entidad auditada. El fraude es un acto intencionado de declaración errónea y constituye un elemento que se contrapone a la transparencia, la rendición de cuentas y la buena administración.

18. Por lo general, la auditoría de cumplimiento se lleva a cabo de una de las siguientes maneras:
  - a) Como una auditoría de cumplimiento independiente,
  - b) En relación con la auditoría de estados financieros,
  - c) En combinación con la auditoría de gestión.
19. La ISSAI.GT 4000 no ofrece explicaciones detalladas sobre cómo efectuar las auditorías combinadas.
20. El informe de auditoría proporciona información importante que sirve de base para la toma de decisiones en el sector público. Las auditorías ofrecen esta información sobre la base de una evidencia de auditoría suficiente y apropiada. En cada auditoría se tienen en cuenta las necesidades del usuario o los usuarios previstos a la hora de decidir el nivel de seguridad y, por consiguiente, el nivel para que la evidencia sea considerada suficiente y apropiada. El auditor determina si la auditoría proporcionará un nivel de seguridad razonable o limitado.

### **Características de un encargo de seguridad**

21. Toda auditoría de cumplimiento constituye un encargo de seguridad. El auditor decidirá el nivel de seguridad en función de las necesidades del usuario o los usuarios previstos. Así pues, el informe de auditoría ofrecerá una seguridad razonable o una seguridad limitada.

22. Todo encargo de seguridad constituye un encargo de atestiguamiento o bien un encargo de elaboración de un informe directo. El encargo de elaboración de un informe directo y el encargo de atestiguamiento difieren según quién elabore y mida o evalúe la materia controlada. La materia controlada puede estar definida en la norma constitucional o ser escogida por la EFS.
23. Con independencia de las características del encargo, los criterios de auditoría deben incluir la regularidad.

### **Seguridad razonable**

24. La seguridad razonable es alta, pero no absoluta. La conclusión de auditoría se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del auditor, la materia controlada cumple o no en todos sus aspectos significativos o, cuando sea relevante, que la información de la materia controlada proporciona una imagen razonable y verdadera de conformidad con los criterios aplicables.
25. Normalmente la seguridad razonable requiere una mayor evidencia de auditoría que la seguridad limitada, lo que a menudo implica unos procedimientos de auditoría más amplios que incluyan, por ejemplo, la evaluación del riesgo, una comprensión más profunda del contexto de la entidad, la evaluación del diseño del sistema de control interno, etc.

### **Seguridad limitada**

26. Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión de auditoría señala que, sobre la base de los procedimientos realizados, nada ha llamado la atención del auditor para considerar que la materia controlada no cumple los criterios

aplicables. Sin embargo, si el auditor considera que la materia controlada no cumple los criterios, deberá llevar a cabo unos procedimientos limitados para concluir si esto es o no.

27. Los procedimientos realizados en una auditoría de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del auditor, significativo para el usuario o los usuarios previstos. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de la seguridad dada.

### **Encargo de elaboración de un informe directo**

28. En el encargo de elaboración de un informe directo, el auditor es quien mide o evalúa la evidencia de la materia controlada de acuerdo con los criterios. El auditor es el responsable de obtener la información acerca de la materia controlada y de seleccionar la materia y los criterios, tomando en consideración el riesgo y la materialidad. Al evaluar la materia controlada de acuerdo con los criterios, el auditor es capaz de formular una conclusión, que se expresa en forma de hallazgos, respuestas a preguntas de auditoría concretas, recomendaciones o un dictamen.
29. En un encargo de elaboración de un informe directo con una seguridad razonable, la conclusión de auditoría indica si en opinión del auditor la materia controlada cumple o no, en todos sus aspectos significativos, los criterios aplicables.
30. Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión señala que nada ha llamado la atención del auditor para considerar que la materia controlada no cumple con los criterios establecidos. Si el auditor es consciente de la existencia de actos de incumplimiento, debe reflejarlo en la conclusión.

### **Encargo de atestiguamiento**

31. En un encargo de atestiguamiento, la parte responsable mide la materia controlada de acuerdo con los criterios y presenta la información de la materia, sobre la cual el auditor procede a reunir una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para contar con una base razonable que le permita formular una conclusión. La conclusión se expresa en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o un dictamen.
32. En un encargo de atestiguamiento con una seguridad razonable, la conclusión del auditor indica su opinión con respecto a si la información de la materia controlada cumple o no los criterios aplicables.
33. En un encargo de atestiguamiento con una seguridad limitada, el auditor señala si, sobre la base de los procedimientos realizados, nada ha llamado su atención para creer que la materia controlada no cumple, en todos sus aspectos significativos, los criterios aplicables. Los procedimientos efectuados son limitados en comparación con los procedimientos necesarios para obtener una seguridad razonable.

### **Identificación de la materia controlada y el alcance**

34. La EFS tiene la facultad de decidir la cobertura de las auditorías de cumplimiento. La forma de seleccionar la materia controlada tiene repercusiones en el enfoque de la auditoría en lo referente a la evidencia y los recursos.

35. El alcance define la materia controlada y depende de las necesidades del usuario o los usuarios previstos, el nivel de seguridad elegido, el riesgo que se haya determinado y la competencia y los recursos de la EFS.

## EXIGENCIAS GENERALES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

### Objetividad y ética

#### Exigencia

- 36. El auditor debe actuar de conformidad con los procedimientos pertinentes en relación con la objetividad y la ética, que a su vez deben ser conformes a las normas de auditoría correspondientes en materia de objetividad y ética.**

#### Explicación

37. El auditor debe actuar con profesionalidad e integridad, ser objetivo, poseer la competencia profesional requerida y proceder con diligencia. Asimismo, debe mantener una independencia real y aparente y la confidencialidad con respecto a todas las cuestiones de auditoría.
38. El auditor tiene a su disposición una serie de directrices adicionales en las normas ISSAI.GT 10, 11 y 30.

#### Exigencia

- 39. El auditor debe velar por mantener la objetividad para que los hallazgos y las conclusiones sean imparciales y considerados como tales por terceros.**

### Explicación

40. El auditor mostrará su objetividad al escoger los objetivos de auditoría e identificar los criterios. Asimismo, debe garantizar que la comunicación con los actores interesados no comprometa la objetividad de la EFS.
41. La materia controlada y los criterios de auditoría pueden estar ya definidos por la legislación nacional y/o las leyes de la entidad auditada. En tales casos, la EFS no siempre tendrá la capacidad de influir en el alcance del trabajo de auditoría, pero esta restricción no afectará a la objetividad del auditor.
42. El auditor debe evitar que cualquier actor interesado le influya de manera indebida a la hora de elaborar un informe equilibrado y mantener la objetividad para que su trabajo y su informe sean considerados imparciales por terceros razonables e informados.

### **Riesgo de auditoría**

#### Exigencia

- 43. El auditor debe aplicar los procedimientos necesarios para reducir a un mínimo aceptable el riesgo de formular conclusiones incorrectas.**

#### Explicación

44. La reducción de los riesgos de auditoría incluye los siguientes aspectos: anticipar los riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto y sus consecuencias, desarrollar procedimientos para abordar estos riesgos durante la auditoría y documentar qué riesgos serán abordados y de qué manera. El auditor debe



evaluar si el alcance del trabajo efectuado es suficiente. Además, en el momento de formular la conclusión, el auditor determinará, sobre la base del nivel de riesgo identificado, si dispone de una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para evaluar la materia controlada a la luz de los criterios a fin de formular una o más conclusiones.

45. En un encargo de atestiguamiento, el riesgo de auditoría está compuesto por tres elementos:
- a) el riesgo inherente (RI) a la materia controlada,
  - b) el riesgo de control (RC), esto es, el riesgo de que los controles internos pertinentes relacionados con los riesgos inherentes sean inapropiados o no funcionen correctamente,
  - c) el riesgo de detección (RD), esto es, el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor conduzcan a una conclusión o un dictamen incorrecto.

Estos tres elementos (RI, RC y RD) se contemplarán conjuntamente al evaluar el riesgo de auditoría.

46. En un encargo de elaboración de un informe directo, el auditor participará en la obtención de la información acerca de la materia controlada. Además, podrá aplicar el modelo de riesgo de auditoría al formular una conclusión sobre la materia controlada.
47. El auditor podrá definir, mediante la identificación y la evaluación del riesgo inherente y de control de la entidad, la naturaleza y el alcance de los procedimientos de recopilación de evidencia necesarios para verificar el cumplimiento de los criterios.

Cuanto mayor sea el nivel de riesgo, mayor será el alcance del trabajo de auditoría requerido a fin de reducir el riesgo de detección lo suficiente como para alcanzar un nivel aceptable de riesgo de auditoría.

48. El examen del riesgo de auditoría puede incluir:
- a) Identificar a los responsables de los actos de incumplimiento;
  - b) Identificar el plazo durante el que es posible exigir responsabilidades a los funcionarios, teniendo en cuenta el plazo de prescripción aplicable para evitar la inacción;
  - c) Determinar si estos actos han provocado la pérdida o el despilfarro de fondos públicos.

## Riesgo de fraude

### Exigencia

49. **El auditor debe analizar el riesgo de fraude a lo largo del proceso de auditoría y documentar el resultado de la evaluación.**

### Explicación

50. El auditor debe identificar y evaluar el riesgo de fraude y obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a los riesgos evaluados mediante la formulación y la aplicación de las respuestas adecuadas.
51. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que se hayan producido actos ilícitos, comprendido el fraude, que no puedan ser

detectados por el auditor. El riesgo de no detectar un acto ilícito debido a un fraude es mayor que el riesgo de no detectar un acto ilícito debido a un error. El motivo es que el fraude puede implicar el uso de sistemas organizados diseñados para ocultarlo, la ausencia deliberada del registro de determinadas operaciones o la presentación de declaraciones erróneas e intencionadas al auditor. Estos intentos de ocultación pueden ser incluso más difíciles de detectar cuando van acompañados de connivencia.

52. El auditor debe mantener un escepticismo profesional a lo largo de la auditoría y ser consciente del hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para detectar un error pueden no serlo para detectar un fraude.
53. En presencia de un presunto fraude, el auditor se asegurará de actuar adecuadamente en función de la ley de la EFS y las circunstancias que concurren.
54. La responsabilidad por la prevención y detección del fraude recae principalmente en la administración de la entidad mediante el diseño, la aplicación y el mantenimiento de un sistema de control interno adecuado. Aunque la auditoría puede funcionar como un método de prevención del fraude, normalmente no está diseñada para detectarlo.

### **Selección de los ámbitos significativos para el usuario o los usuarios previstos**

#### Exigencia

55. **La EFS tiene la facultad de elegir la cobertura de las auditorías de cumplimiento, pero puede identificar los ámbitos significativos para el usuario o los usuarios previstos.**

### Explicación

56. La EFS debe seguir las exigencias obligatorias para las auditorías de cumplimiento.
57. Al evaluar los ámbitos significativos para el usuario o los usuarios previstos de una auditoría de cumplimiento, la EFS decidirá si la auditoría será efectuada como un encargo de atestiguamiento o como un encargo de elaboración de un informe directo.
58. La EFS debe llevar a cabo los procedimientos necesarios para identificar los ámbitos significativos y/o los ámbitos en los que exista un riesgo potencial de incumplimiento. A la hora de realizar estos procedimientos, el auditor podrá tener en cuenta cualquiera de los siguientes aspectos:
  - a) Los intereses o las expectativas públicos o legislativos;
  - b) Las repercusiones en los ciudadanos;
  - c) Los proyectos con una financiación pública significativa;
  - d) Los destinatarios de los fondos públicos;
  - e) La importancia de determinadas disposiciones legales;
  - f) Los principios de la buena gobernanza;
  - g) Las funciones de los diferentes órganos del sector público;
  - h) Los derechos de los ciudadanos y de los órganos del sector público;
  - i) Las posibles infracciones de las leyes aplicables y otros reglamentos que rijan la actividad de la entidad pública o la deuda pública, el déficit público y las obligaciones externas;
  - j) La falta de conformidad con los controles internos o la ausencia de un sistema de control interno adecuado;

- k) Los hallazgos identificados en auditorías anteriores;
  - l) Los riesgos de incumplimiento señalados por terceros.
59. Al llevar a cabo estos procedimientos, puede ser útil para el auditor leer las propuestas de presupuesto, las publicaciones, los informes de evaluación, etc. La participación en conferencias y foros de debate también puede proporcionar al auditor información valiosa que sirva de base para la selección de materias por parte de la EFS y para reducir el riesgo de fiscalizar ámbitos con un riesgo bajo.
60. El auditor suele encontrarse con actos de incumplimiento en conexión con otros tipos de trabajo de auditoría que se llevan a cabo. Notificar los hallazgos puede ser importante de cara al trabajo de la EFS en relación con el proceso de evaluación del riesgo para el año siguiente.
61. Una vez elegidos los ámbitos de auditoría significativos, el auditor deberá determinar la materialidad.

## Juicio y escepticismo profesional

### Exigencia

- 62. El auditor debe aplicar su juicio profesional a lo largo del proceso de auditoría.**

### Explicación

63. La aplicación del juicio profesional a lo largo del proceso de auditoría es fundamental. Para tal fin, el auditor recibirá la formación pertinente y usará sus conocimientos y su experiencia dentro del contexto proporcionado por las normas

en materia de auditoría y ética de manera que se puedan adoptar decisiones debidamente fundamentadas en todas las fases del proceso de auditoría.

64. El auditor aplicará su juicio profesional a la hora de decidir el nivel de seguridad, así como para evaluar el riesgo y la materialidad y definir la materia controlada, el alcance y los criterios de auditoría correspondientes. Asimismo, el juicio profesional se aplicará al evaluar los procedimientos necesarios para recopilar la evidencia de auditoría suficiente y apropiada y en la consiguiente evaluación. El ejercicio del juicio profesional es fundamental también en el momento de analizar la evidencia de auditoría y formular las conclusiones basadas en los hallazgos.

#### Exigencia

- 65. Se debe solicitar asesoramiento profesional si no existen conocimientos especializados en el equipo de auditoría para tratar una cuestión compleja o controvertida.**

#### Explicación

66. Es posible que las cuestiones más complejas exijan una experiencia y una competencia de las que carezca el equipo de auditoría. Puede tratarse de cuestiones relacionadas con una competencia empresarial específica, una competencia jurídica o una competencia metodológica.
67. Es importante aclarar las cuestiones controvertidas en el seno del equipo de auditoría, así como entre el equipo de auditoría y cualquier otra parte implicada en la auditoría.

Exigencia

- 68. El auditor debe ejercer un escepticismo profesional y mantener una mentalidad abierta y objetiva.**

Explicación

69. El escepticismo profesional es una actitud que implica mantener una mentalidad abierta y objetiva estando alerta a las condiciones que puedan indicar una posible falta de cumplimiento debida a error o fraude. El escepticismo profesional es importante al evaluar una evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia ya obtenida, así como la información que cuestione la fiabilidad de la evidencia de auditoría, como los documentos y las respuestas a las consultas.
70. El ejercicio del escepticismo profesional es necesario para garantizar que el auditor se aparta de sus intereses personales y no incurre en una generalización excesiva al extraer sus conclusiones a partir de las observaciones. Además, el auditor actuará de manera racional sobre la base de una evaluación crítica de la evidencia recopilada.

**Control de calidad**

Exigencia

- 71. La EFS debe asumir la responsabilidad de la calidad general de la auditoría para garantizar que esta se lleve a cabo de conformidad con las normas profesionales, las leyes y los reglamentos pertinentes y que los informes sean apropiados en función de las circunstancias.**

### Explicación

72. En el marco de los procedimientos de control de calidad, la EFS puede aplicar un sistema de aseguramiento de la calidad a fin de garantizar la calidad general de la auditoría.
73. Los procedimientos de control de calidad pueden consistir en una supervisión, revisiones, consultas y la formación adecuada y abarcar las fases de planificación, ejecución y elaboración de informes.
74. La calidad general de la EFS depende de un sistema en el que las funciones y las responsabilidades estén claramente definidas.
75. La EFS garantizará que se apliquen los procedimientos apropiados y que se realicen revisiones a lo largo del proceso de auditoría. Los controles de calidad deben estar documentados en el expediente de la auditoría.

### Exigencia

- 76. La EFS debe garantizar que el equipo de auditoría cuenta colectivamente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría.**

### Explicación

77. El control de calidad incluye analizar si el equipo de auditoría dispone de las competencias suficientes y apropiadas para efectuar la auditoría, es capaz de seleccionar los criterios de manera imparcial, tiene un acceso general a información rigurosa, ha analizado la información disponible y ha contado con el tiempo suficiente para completar el trabajo de auditoría.



78. El equipo de auditoría se configurará de modo que, colectivamente, disponga de las competencias, los conocimientos, las cualificaciones y la experiencia necesarios para llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas de auditoría.

Según la materia controlada, lo anterior puede incluir:

- a) Cualificaciones de auditoría y cualificaciones relativas a la recopilación y el análisis de datos;
- b) Competencia jurídica;
- c) Comprensión del tipo de auditoría que se va a efectuar y experiencia práctica en este tipo de auditoría;
- d) Conocimiento de las normas y la legislación aplicables;
- e) Comprensión de las operaciones de la entidad auditada y experiencia apropiada en relación con el tipo de entidad y las operaciones auditadas;
- f) Capacidad y experiencia para aplicar un juicio profesional;
- g) Emisión de un informe del auditor que sea apropiado en función de las circunstancias.

79. El personal asignado por la EFS ha de estar debidamente cualificado y disponible cuando sea necesario durante las diferentes fases del proceso de auditoría. Si las técnicas, los métodos o las destrezas especializados que se requieran no están disponibles en el equipo de auditoría o la EFS, podrán intervenir expertos externos de diferentes maneras, por ejemplo, proporcionando conocimientos o llevando a cabo un trabajo específico. En caso de precisar los conocimientos técnicos de un experto externo, la EFS evaluará si este experto posee la independencia, la competencia, las capacidades y la objetividad necesarias. La EFS también determinará si su trabajo es adecuado para los fines de la auditoría. Ahora bien,

en el caso de que un experto externo realice un trabajo requerido por la EFS, ésta será responsable de evaluar si incluye o no en el informe final de auditoría el resultado del informe de este (el experto será responsable de los resultados específicos de su trabajo y su informe), no obstante la EFS será responsable de las conclusiones en el informe final de auditoría.

## Documentación

### Exigencia

- 80. El auditor debe preparar la documentación de la auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas.**

**El auditor debe preparar la documentación de auditoría de manera oportuna, mantenerla actualizada a lo largo del proceso y completar la documentación relativa a la evidencia en la que se fundamentan los hallazgos antes de la emisión del informe de auditoría.**

### Explicación

81. El objetivo de documentar el trabajo de auditoría efectuado es tanto reforzar la transparencia de este trabajo como permitir que un auditor experimentado sin una conexión previa con la auditoría pueda comprender las cuestiones significativas surgidas durante la auditoría, las conclusiones o los dictámenes formulados y los juicios profesionales relevantes emitidos al formular tales conclusiones o dictámenes. La documentación incluirá, según corresponda, lo siguiente:
- a) Explicación de la materia controlada en la auditoría;

- b) Evaluación de los riesgos, estrategia y plan de auditoría y documentos relacionados;
  - c) Métodos aplicados y alcance de la auditoría, así como margen temporal abarcado;
  - d) Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos llevados a cabo;
  - e) Resultados de los procedimientos de auditoría realizados y evidencia de auditoría obtenida;
  - f) Evaluación de la evidencia de auditoría en la que se fundamentan los hallazgos, las conclusiones, los dictámenes y las recomendaciones;
  - g) Juicios emitidos en el proceso de auditoría, incluidos las consultas profesionales y el razonamiento subyacente;
  - h) Comunicación con la entidad auditada e información de retorno proporcionada por esta;
  - i) Diseñar los papeles de trabajo como cédulas, cuestionarios, narrativas etc.
  - j) Procesos de supervisión y otras garantías de control de calidad aplicadas.
82. La documentación debe ser suficiente como para explicar el modo en que el auditor ha definido el objetivo de la auditoría, la materia controlada, los criterios y el alcance, así como los motivos por los que se ha escogido un método de análisis específico. Para tal fin, la documentación deberá estar organizada de manera que se muestre un vínculo claro y directo entre los hallazgos y la evidencia en la que se fundamentan.
83. En relación específicamente con la fase de planificación de la auditoría, la documentación recopilada por el auditor debe contener:
- a) La información necesaria para comprender la entidad auditada y su entorno a fin de poder evaluar los riesgos;
  - b) La evaluación de la materialidad de la materia controlada;
  - c) La identificación de las posibles fuentes de evidencia.

84. El auditor deberá aplicar los procedimientos apropiados para garantizar la confidencialidad y la custodia segura de la documentación de auditoría y conservar dicha documentación durante el período suficiente para satisfacer las necesidades establecidas por los requisitos jurídicos, normativos, administrativos y profesionales en relación con la conservación de registros y permitir que se lleven a cabo las actividades de seguimiento de la auditoría.
85. Es importante documentar las decisiones clave adoptadas para demostrar la independencia y la imparcialidad del auditor en su análisis. La existencia de cuestiones sensibles exigirá que se documenten los hechos pertinentes tenidos en cuenta por el auditor a la hora de elegir una vía de actuación determinada o adoptar una decisión concreta. De esta manera, las actuaciones y las decisiones quedarán explicadas y se garantizará su transparencia.

## Comunicación

### Exigencia

- 86. El auditor debe comunicarse de manera eficaz con la entidad auditada y con los encargados de la gobernanza a lo largo del proceso de auditoría.**

### Explicación

87. Los asuntos comunicados por escrito a la entidad auditada pueden incluir: la materia objeto de control, los criterios de auditoría, el nivel de seguridad y la organización temporal del proceso, así como las empresas, las organizaciones y/o los programas gubernamentales que serán incluidos en la auditoría, esto es, confirmar las condiciones del encargo. La comunicación de estos asuntos puede

favorecer la comprensión mutua del proceso de auditoría y las operaciones de la entidad auditada.

88. La forma de comunicación con las personas encargadas de la gobernanza a lo largo del proceso de auditoría debe adaptarse a las condiciones concretas. El auditor tendrá en cuenta el calendario de las comunicaciones y si estas se llevarán a cabo oralmente, por escrito o de ambas maneras.

#### Exigencia

- 89. Los actos significativos de incumplimiento deben ser comunicados al nivel apropiado de la administración y, si procede, a los responsables de la gobernanza. Asimismo, deben comunicarse otras cuestiones relevantes que surjan durante la auditoría y que sean directamente pertinentes para la entidad.**

#### Explicación

90. Los hallazgos que no se consideren significativos o cuya inclusión en el informe del auditor no esté garantizada, también pueden ser comunicados a la administración durante la auditoría. La comunicación de estos hallazgos puede ayudar a la entidad auditada a resolver los casos de incumplimiento y evitar casos similares en el futuro.

## **EXIGENCIAS RELATIVAS AL PROCESO DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO**

### **Identificación del usuario o los usuarios previstos y la parte responsable**

### Exigencia

- 91. El auditor debe identificar explícitamente al usuario o los usuarios previstos y a la parte responsable y examinar las implicaciones de sus funciones a fin de llevar a cabo la auditoría y establecer la comunicación según corresponda.**

### Explicación

92. El usuario o los usuarios previstos son las personas para quienes el auditor elabora el informe de la auditoría de cumplimiento. Estos pueden ser órganos legislativos o de vigilancia o supervisión, órganos con facultades de gobernanza, la fiscalía, los medios de comunicación o el público en general. La “parte responsable” es responsable de la materia controlada, que es como tal el objeto de la auditoría.
93. Al planificar la auditoría, el auditor decidirá la materialidad en función de las necesidades del usuario o los usuarios previstos.
94. La identificación de la parte responsable es importante a la hora de determinar los criterios de auditoría. La parte responsable debe cumplir los criterios que se derivan, por ejemplo, de las leyes, los reglamentos, las leyes presupuestarias y los reglamentos financieros. Según la materia controlada, el auditor escogerá los criterios de auditoría pertinentes. Asimismo, el auditor deberá comunicarse con la parte responsable en varias ocasiones a lo largo del proceso de auditoría.
95. Al determinar el nivel de seguridad que se va a proporcionar y el modo en que esta seguridad se va a comunicar, el auditor debe identificar al usuario o los usuarios previstos y sus necesidades.

96. En algunas materias, puede ser pertinente incluir más de una parte responsable. Esto es así, por ejemplo, cuando más de una entidad participa en la ejecución del presupuesto. En estos casos, el número de usuarios previstos también puede aumentar.

### **Definición de la materia controlada y los criterios de auditoría correspondientes**

#### Exigencia

- 97. Si la EFS tiene la facultad de elegir la cobertura de las auditorías de cumplimiento, el auditor debe definir la materia controlada que se va a medir o evaluar en relación con los criterios.**

#### Explicación

98. En función de los ámbitos de auditoría identificados, el auditor definirá la materia controlada en la auditoría.
99. La materia controlada debe ser identificable, y debe ser posible evaluarla a partir de unos criterios de auditoría adecuados. Su naturaleza ha de ser tal que permita al auditor establecer la conclusión con el nivel de seguridad necesario. Esto implica recopilar una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para fundamentar la conclusión o el dictamen.

#### Exigencia

- 100. La EFS tiene la facultad de elegir la cobertura de las auditorías de cumplimiento, el auditor debe identificar los criterios de auditoría pertinentes**

**antes de llevar a cabo el trabajo a fin de contar con una base para formular una conclusión o un dictamen sobre la materia controlada.**

### Explicación

101. La materia controlada y los criterios de auditoría deben estar vinculados y ser coherentes. Por tanto, la identificación de los criterios de auditoría correspondientes es un proceso iterativo.
102. Al auditar una materia dada, el auditor debe asegurarse de contar con los criterios correspondientes.
103. La materia controlada y los criterios de auditoría pertinentes pueden estar ya definidos por las leyes de la EFS o por la legislación nacional. En el caso de un encargo de atestiguamiento, los criterios de auditoría se proporcionan de manera implícita mediante la presentación de la información acerca de la materia controlada. En estos casos, el auditor deberá identificar los criterios de auditoría pertinentes para extraer las conclusiones sobre la corrección de los criterios implícitamente proporcionados por la parte responsable a través de la información relativa a la materia controlada.
104. Los criterios jurídicos pueden derivarse de:
  - a) Normas y reglamentos;
  - b) Tratados internacionales y otros acuerdos;
105. En algunos casos, las leyes y los reglamentos exigen una interpretación adicional para extraer los criterios de auditoría pertinentes. En el supuesto de que hubiera disposiciones contradictorias o surgieran dudas en torno a la correcta



interpretación de las leyes, los reglamentos o las normas aplicables, el auditor puede juzgar conveniente analizar las intenciones o premisas utilizadas en el proceso legislativo o consultar al órgano encargado de la legislación. Asimismo, el auditor puede tomar en consideración las resoluciones judiciales anteriores.

106. Los criterios de auditoría adecuados, de regularidad, presentan las siguientes características:

- i) **Pertinencia:** los criterios pertinentes dan lugar a una información sobre la materia controlada que sirve de apoyo al usuario o los usuarios previstos en la toma de decisiones;
- ii) **Integridad:** los criterios son íntegros cuando la información acerca de la materia controlada elaborada de acuerdo con ellos no omite factores relevantes con respecto a los que se pueda esperar razonablemente que afecten a las decisiones que el usuario o los usuarios previstos tomen a partir de esta información;
- iii) **Fiabilidad:** los criterios fiables dan lugar a conclusiones coherentes con las que obtendría otro auditor aplicando y examinando los mismos criterios en las mismas circunstancias;
- iv) **Neutralidad:** los criterios neutrales dan lugar a una información imparcial sobre la materia controlada acorde con las circunstancias del encargo;
- v) **Comprensibilidad:** los criterios comprensibles dan lugar a una información sobre la materia controlada que puede ser entendida por el usuario o los usuarios previstos;
- vi) **Utilidad:** los criterios útiles dan lugar a hallazgos y conclusiones que satisfacen las necesidades de información del usuario o los usuarios;
- vii) **Comparabilidad:** los criterios comparables son coherentes con los empleados en las auditorías de cumplimiento de otros organismos o actividades similares y los utilizados en anteriores auditorías de cumplimiento de la entidad;
- viii) **Aceptabilidad:** los criterios aceptables son aquellos que pueden admitir expertos

independientes en la materia, las entidades auditadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y la ciudadanía en general;

ix) Accesibilidad: son criterios a los que pueden acceder el usuario o los usuarios previstos para entender la naturaleza del trabajo de auditoría desempeñado y la base del informe de auditoría.

107. Una vez fijados los criterios adecuados a partir de las características enumeradas, será necesario «adaptarlos en la práctica» a las circunstancias particulares de cada auditoría para poder llegar a conclusiones válidas.

108. Si, al llevar a cabo la auditoría, el auditor identifica infracciones de otros criterios de auditoría pertinentes que sean diferentes de los identificados en la fase de planificación, tiene la responsabilidad de informar de dichas infracciones.

## **Determinación del nivel de seguridad**

### Exigencia

**109. En función del nombramiento, las características de la materia controlada y las necesidades del usuario o los usuarios previstos, el auditor debe decidir si la auditoría ofrecerá una seguridad razonable o limitada.**

### Explicación

110. Al evaluar el nivel de seguridad, el auditor debe contemplar las necesidades del usuario o los usuarios previstos. Para ello, puede comunicarse con el usuario o los usuarios previstos o los encargados de la gobernanza. También puede haber unas prácticas generalmente aceptadas en la que sirvan de apoyo al auditor a la hora de decidir el nivel de seguridad.

111. Para proporcionar una seguridad razonable se exige un trabajo de auditoría más exhaustivo.

### **Determinación de la materialidad**

#### Exigencia

**112. El auditor debe determinar la materialidad a fin de establecer una base para el diseño de la auditoría y reevaluarla a lo largo del proceso.**

#### Explicación

113. La materialidad refleja las necesidades evaluadas del usuario o los usuarios previstos, y estas necesidades deben ser identificadas al planificar la auditoría. Sobre la base de la materia elegida, la materialidad se determina identificando el nivel de incumplimiento que puede influir en las decisiones del usuario o los usuarios previstos. A la hora de identificar la materialidad, el auditor debe prestar atención a cuestiones específicas del ámbito legislativo, el interés o las expectativas del público, las peticiones y la financiación pública significativa, así como el fraude.

114. El concepto de materialidad incluye la naturaleza, el contexto y el valor. La materialidad puede centrarse en factores cuantitativos como el número de personas o entidades afectadas por la materia controlada o los importes monetarios implicados, así como la malversación de fondos públicos, con independencia del importe. A menudo la materialidad se contempla desde el punto de vista del valor, pero la naturaleza o las características inherentes de un

elemento o grupo de elementos también pueden hacer que un asunto se considere de importancia relativa (factores cualitativos).

115. El auditor debe tener en cuenta la materialidad al planificar y llevar a cabo la auditoría y al evaluar el efecto de los actos de incumplimiento. En la fase de planificación, la evaluación de la materialidad ayuda al auditor a identificar las preguntas de auditoría que son relevantes para el usuario o los usuarios previstos. Al llevar a cabo la auditoría, el auditor debe tener en cuenta la materialidad para decidir el alcance de los procedimientos de auditoría que se han de efectuar y evaluar la evidencia de auditoría. En el momento de evaluar y concluir la auditoría, el auditor debe tener en cuenta la materialidad para evaluar el alcance del trabajo y el nivel de incumplimiento a fin de determinar las repercusiones en la conclusión o el dictamen.
116. La materialidad cuantitativa se determina aplicando un porcentaje a un parámetro de referencia escogido como punto de partida. Esto implica ejercer un juicio profesional y refleja, según el criterio del auditor, las medidas que con mayor probabilidad serán consideradas importantes por el usuario o los usuarios de la información. La materialidad cuantitativa se emplea principalmente en los encargos de atestiguamiento. Al realizar tales encargos, el auditor puede estimar oportuno elegir unos niveles de materialidad independientes para los tipos de operaciones o balances que sean más relevantes para el usuario o los usuarios de las cuentas o que estén expuestos a un mayor riesgo de incumplimiento por su naturaleza o su contexto.
117. En algunos casos, los factores cualitativos son más importantes que los factores cuantitativos. Las expectativas de los ciudadanos y el interés público son ejemplos de factores cualitativos que pueden incidir en la determinación de la materialidad por parte de los auditores. La realización de gastos excesivos en relación con los

créditos autorizados por el poder legislativo o la introducción de un nuevo servicio que no ha sido previsto presupuestariamente pueden constituir actos de incumplimiento cuya naturaleza justifique que sean comunicados a la entidad auditada, aunque no sean materiales.

## **Conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno**

### Exigencia

**118. El auditor debe tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, incluido el sistema de control interno, a fin planificar y llevar a cabo la auditoría de manera eficaz.**

### Explicación

119. El auditor tiene que conocer la entidad y su entorno y la manera en que puede influir en la materia controlada y en la información acerca de dicha materia.

119. A fin de obtener un conocimiento claro de la entidad y su entorno, el auditor puede tener en cuenta las leyes y los reglamentos comerciales pertinentes, otros factores externos, la naturaleza de las operaciones de la entidad, las disposiciones sobre gobernanza, los objetivos y las estrategias o las medidas de rendimiento. Este conocimiento puede estar documentado en la estrategia de auditoría.

120. El auditor debe conocer los mecanismos de control interno de la entidad que sean pertinentes para la auditoría.

Una vez determinada la materia controlada, el auditor ha de identificar los controles internos implantados para reducir el riesgo de incumplimiento de los

criterios o de representaciones erróneas de importancia relativa en la información acerca de la materia. El auditor, aplicando su juicio profesional, decidirá si un elemento de control es pertinente o no para la auditoría.

121. El sistema de control interno está compuesto por políticas, estructuras, procedimientos, procesos y tareas que ayudan a la entidad auditada a actuar de manera apropiada ante el riesgo de incumplimiento de los criterios. Un sistema eficaz puede proteger los activos de la entidad auditada, facilitar la labor de notificación interna y externa y ayudar a la entidad auditada a cumplir las normas pertinentes. El auditor debe conocer todos los componentes del sistema de control interno: el entorno de control, los procesos de evaluación de riesgos de la entidad, el sistema de información, las actividades y supervisión de control pertinentes para la auditoría.
122. Tener un claro conocimiento del control interno puede ser relevante al considerar la comunicación de la entidad auditada y la aplicación de los valores de ética e integridad, su compromiso con la competencia, la participación de los encargados de la gestión, la filosofía de la administración y su estilo de funcionamiento, la estructura organizativa, la existencia y nivel de las actividades de auditoría interna, la asignación de autoridad y responsabilidad, y las prácticas y políticas de recursos humanos.

## **Estrategia y planificación de la auditoría**

### Exigencia

- 123. El auditor debe elaborar y preparar la documentación sobre una estrategia y un plan de auditoría que describan conjuntamente el modo en que se efectuará el encargo para emitir informes que sean apropiados en función de**

**las circunstancias, los recursos necesarios para ello y la organización temporal del trabajo de auditoría.**

### Explicación

124. La estrategia es la base para decidir si es posible llevar a cabo la auditoría. En ella se describe lo que se debe hacer, mientras que en el plan se describe cómo se debe hacer.

125. El objetivo de la estrategia de auditoría es documentar o diseñar las decisiones globales, y puede contener los siguientes elementos:

- a) El objetivo de la auditoría, la materia controlada, el alcance, los criterios y otras características de la auditoría de cumplimiento teniendo en cuenta la norma constitucional y el nombramiento de auditoría;
- b) El tipo de trabajo (encargo de atestiguamiento o encargo de elaboración de un informe directo);
- c) El nivel de seguridad que se ha de proporcionar;
- d) La composición del equipo de auditoría y la asignación de tareas dentro del mismo, así como la necesidad en su caso de contar con la ayuda de expertos y las fechas del control de calidad;
- e) La comunicación con la entidad auditada y/o los encargados de la gobernanza;
- f) La comunicación de obligaciones, así como la fijación del destinatario de estas comunicaciones y del momento y la modalidad en que deben hacerse;
- g) Las entidades abarcadas por la auditoría;
- h) La evaluación de la materialidad.

126. El auditor elaborará un plan de auditoría para el que la estrategia constituye una aportación fundamental. Este plan puede incluir:

- a) La naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría planeados, así como el momento en que se llevarán a cabo;
- b) Una evaluación del riesgo y de los controles internos pertinentes para la auditoría;
- c) Los procedimientos de auditoría diseñados como respuesta al riesgo;
- d) La posible evidencia de auditoría que se recopilará durante la auditoría.

127. El auditor actualizará tanto la estrategia como el plan de auditoría cuando sea necesario durante todo el proceso.

128. Al planificar y efectuar una auditoría de cumplimiento, la EFS debe:

- a) Identificar a la persona o las personas responsables de los actos de incumplimiento;
- b) Tener en cuenta todo período de prescripción aplicable;
- c) Distinguir entre responsabilidad individual por actos de incumplimiento y responsabilidad por la comisión de actos ilícitos (presunto fraude).

129. En las auditorías de cumplimiento pueden llevarse a cabo como una parte integral de la auditoría de los estados financieros. El auditor puede considerar eficiente el hecho de integrar la estrategia, el plan y los procedimientos requeridos para la auditoría de cumplimiento en los exigidos para la auditoría de los estados financieros.

## **EXIGENCIAS RELATIVAS A LA APLICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA LA OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA**

### **Evidencia de auditoría suficiente y apropiada**



### Exigencia

**130. El auditor debe planear y llevar a cabo los procedimientos necesarios para obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita elaborar una conclusión con el nivel de seguridad determinado.**

### Explicación

131. La naturaleza y las fuentes de la evidencia de auditoría necesaria estarán determinadas por el nivel de seguridad deseado, los criterios, la materialidad, la materia controlada y el alcance de la auditoría.

132. La evidencia de auditoría suficiente está relacionada con la decisión sobre el nivel de seguridad. Para elaborar una conclusión con una seguridad razonable, el auditor deberá obtener una evidencia mayor que en el caso de un encargo con una seguridad limitada. Asimismo, la naturaleza de la evidencia también difiere en los dos tipos de auditoría. En los encargos de seguridad limitada, la evidencia de auditoría consiste principalmente en procedimientos e inspecciones analíticas, mientras que en el caso de la seguridad razonable, el auditor debe, por lo general, aplicar prácticamente todas las técnicas de auditoría.

133. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia necesaria para fundamentar los hallazgos y las conclusiones de auditoría. A la hora de evaluar la suficiencia de la evidencia, el auditor debe determinar si ha obtenido una evidencia suficiente como para convencer a un experto de que los hallazgos son razonables.

134. Por su parte, la idoneidad es una medida de la calidad de la evidencia y comprende la pertinencia, la validez y la fiabilidad. La pertinencia se refiere al grado en que la evidencia guarda una relación lógica con la cuestión abordada y

resulta relevante para ella. La validez se refiere al grado en que la evidencia constituye una base significativa o razonable para medir lo que se está evaluando. En otras palabras, la validez es el grado en que la evidencia representa aquello que se pretende que represente. La fiabilidad se refiere al grado en que la evidencia de auditoría se ha recopilado y elaborado siguiendo un método transparente y reproducible.

135. El auditor debe prever respuestas apropiadas a los riesgos evaluados. Las respuestas a los riesgos evaluados incluyen diseñar procedimientos de auditoría que aborden dichos riesgos, como los procedimientos de confirmación y las revisiones de controles. Los procedimientos de confirmación incluyen tanto revisiones de los detalles como procedimientos analíticos. Si el auditor pretende confiar en la eficacia operativa de los controles, deberá obtener la evidencia de que los controles están operando de manera eficaz a la hora de determinar la naturaleza, los tiempos y el alcance de los procedimientos de confirmación. El diseño y la ejecución de los controles clave pertinentes para la materia controlada pueden evaluarse según proceda.
136. El proceso de recopilación de pruebas proseguirá hasta que el auditor esté seguro de que existe una evidencia suficiente y apropiada para fundamentar el nivel de seguridad acordado, así como su conclusión o dictamen.
137. La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de auditoría (cuanto mayor sea el riesgo, mayor evidencia podrá requerirse) y de la calidad de la misma (cuanto mayor sea la calidad, menor evidencia se requerirá). Sin embargo, el auditor debe tener en cuenta en todo caso que la cantidad de evidencia dependerá de las especificidades de la auditoría en cuestión, y no solo de la cantidad o la calidad de la propia evidencia. En consecuencia, la suficiencia y la pertinencia de la evidencia están interrelacionadas.

138. Ahora bien, el simple hecho de obtener una mayor cantidad de evidencia no compensa una baja calidad de la misma. La confiabilidad de la evidencia está influida por su fuente y naturaleza, y depende de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. El auditor deberá considerar tanto la relevancia como la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia.

#### Exigencia

**139. El auditor debe aplicar los procedimientos necesarios para obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a la actuación del funcionario público responsable de actos de incumplimiento o ilícitos.**

#### Explicación

140. Al planificar y llevar a cabo las auditorías, el auditor debe recopilar la evidencia suficiente y apropiada con respecto a la actuación del funcionario público responsable de actos de incumplimiento o ilícitos.

141. El proceso de recopilación de la evidencia proseguirá hasta que el auditor considere que dispone de una evidencia suficiente y apropiada para fundamentar su conclusión sobre si las personas responsables del incumplimiento deben rendir cuentas por la pérdida, la malversación o el despilfarro de fondos públicos.

142. El auditor evaluará, sobre la base de su juicio profesional, si existe una evidencia suficiente y apropiada de que el funcionario público debe responder personalmente de los actos de incumplimiento.

143. El juicio profesional para determinar si un funcionario público es o no personalmente responsable de los actos de incumplimiento puede incluir:
- a) Evaluar el modo en que las responsabilidades mencionadas por la ley o incluidas en la descripción del cargo del funcionario se han llevado a cabo;
  - b) Determinar si el acto de incumplimiento o ilícito del funcionario público ha dado lugar a la pérdida, el uso indebido o el despilfarro de fondos o bienes públicos que se haya identificado;
  - c) Evaluar las posibles circunstancias de exención de la responsabilidad (es decir, fuerza mayor o caso fortuito);
  - d) Evaluar las relaciones entre funcionarios y empleados públicos y los efectos o consecuencias que los actos de incumplimiento puedan tener.

#### Exigencia

- 144. El auditor debe seleccionar una combinación de técnicas de auditoría que le permita formular una conclusión con el nivel de seguridad determinado.**

#### Explicación

145. El auditor aplicará unos procedimientos de auditoría eficaces, de conformidad con el plan de auditoría, que le permitan recopilar la evidencia necesaria y cumplir los objetivos fijados. Con frecuencia, el auditor necesitará combinar y comparar la evidencia de diferentes fuentes empleando distintas técnicas y métodos para satisfacer los requerimientos de suficiencia y pertinencia. Por ejemplo, al entrevistar a la administración y los empleados, el auditor puede obtener un claro conocimiento de cómo comparte la administración sus puntos de vista sobre las prácticas y el comportamiento ético de la entidad con el personal. A continuación, el auditor puede determinar si se han implantado los controles adecuados

averiguando, por ejemplo, si la administración cuenta con un código de conducta escrito y si este se sigue en la práctica. El envío de una encuesta a los empleados puede, por ejemplo, arrojar luz sobre el grado en que la actuación de la administración es conforme al código de conducta.

En función del alcance, el auditor recopilará una evidencia de auditoría cuantitativa o cualitativa o una combinación de ambas.

146. La evidencia de auditoría se obtendrá utilizando un abanico de métodos como los siguientes:

- a) Observación;
- b) Inspección;
- c) Indagación;
- d) Confirmación externa;
- e) Repetición;
- f) Recalculo;
- g) Prueba de confirmación;
- h) Prueba de controles clave;
- i) Procedimientos analíticos.

147. La observación consiste en presenciar cómo realizan otros un proceso o un procedimiento. Esta técnica proporciona una evidencia de auditoría sobre el funcionamiento de un proceso o un procedimiento, pero está limitada por el momento en el que se efectúa la observación y por el hecho de que la observación puede afectar al modo en que se lleva a cabo el proceso o el procedimiento.

148. La inspección consiste en examinar libros, registros o documentos, tanto internos como externos, ya sea en formato papel, electrónico o un examen físico. El auditor

analizará la fiabilidad de los documentos inspeccionados y tendrá presente el riesgo de fraude y la posibilidad de que no sean auténticos.

149. La indagación consiste en obtener información de las personas pertinentes, tanto dentro como fuera de la entidad auditada. Según la materia controlada y el alcance, las entrevistas y los cuestionarios por sí solos no constituirán en la mayoría de los casos una evidencia suficiente y apropiada. Otro método posible para recabar la evidencia pertinente es, por ejemplo, acudir a los documentos escritos de la entidad auditada.
150. La confirmación externa es la evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante la respuesta directa por escrito de un tercero. De este modo, el auditor obtiene información de retorno directamente de los beneficiarios o los terceros que no sean beneficiarios sobre si han recibido las ayudas u otros fondos que la entidad auditada afirma haberles abonado o si los fondos han sido utilizados para la finalidad específica fijada en un convenio de financiación o subvención.
151. La repetición consiste en volver a realizar de modo independiente los mismos procedimientos ya realizados por la entidad auditada, esto es, los controles que fueron efectuados inicialmente en el marco del sistema de control interno de la entidad. Esta técnica se puede llevar a cabo manualmente o mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador. Cuando se trate de materias muy técnicas, es posible que participen también expertos externos.
152. El recalcado consiste en verificar la precisión matemática de los documentos o los registros. Esta técnica se puede realizar de forma manual o electrónica.
153. La prueba de confirmación consiste en comprobar los detalles de las operaciones o las actividades a la luz de los criterios de auditoría. Esta técnica se emplea

principalmente en los encargos de atestiguamiento y debe figurar siempre como una técnica de auditoría en este tipo de encargos. Sin embargo, la prueba de confirmación por sí sola rara vez resulta eficaz, de modo que se suele combinar con otras técnicas de auditoría.

154. La prueba de los controles clave consiste en comprobar los controles puestos en marcha por la administración para reducir el riesgo de incumplimiento o el riesgo de que exista una representación errónea de importancia relativa en la información sobre la materia controlada. En la mayoría de las materias la prueba de los controles clave es una forma eficaz de recopilar la evidencia de auditoría.
155. Los procedimientos analíticos pueden emplearse como parte del análisis de riesgos y a la hora de recopilar la evidencia de auditoría. La evidencia de auditoría se puede recabar comparando datos, investigando las fluctuaciones o identificando las relaciones que parezcan no ser coherentes con lo que se había previsto, tanto sobre la base de los datos históricos como a partir de la experiencia anterior del auditor. Las técnicas de análisis de regresión u otros métodos matemáticos pueden servir de ayuda a los auditores del sector público para comparar los resultados previstos con los conseguidos en la práctica. Los procedimientos analíticos nunca pueden ser la única técnica empleada. En un encargo para atestiguar, los procedimientos y las inspecciones analíticos suelen ser suficientes para formular una conclusión con una seguridad limitada, mientras que una conclusión con una seguridad razonable debe formularse a partir de la combinación de las técnicas de auditoría.

### Exigencia

- 156. La indagación debe llevarse a cabo por escrito cuando así lo exija la legislación nacional.**

### Explicación

157. Se puede usar el método de indagación según lo dispuesto en la legislación que rige los procesos de auditoría. Esto puede suponer la elaboración y el envío de una comunicación por escrito a las personas responsables correspondientes en la que se les solicite la información específica que el equipo de auditoría considere necesaria para fundamentar las conclusiones.

### **Muestreo de auditoría**

#### Exigencia

**158. El auditor debe usar el muestreo de auditoría, según corresponda, para proporcionar una cantidad suficiente de elementos que permitan formular conclusiones sobre la población de la que se ha extraído la muestra. Al diseñar la muestra de auditoría, el auditor debe tener en cuenta el propósito del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extrae la muestra.**

#### Explicación

159. El muestro de auditoría se define como la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100 % de los elementos de una población relevante para la auditoría.

160. La muestra puede ser cuantitativa o cualitativa según el alcance de la auditoría y la necesidad de que la información ofrezca una visión clara de la materia controlada desde varios puntos de vista.



161. El muestreo cuantitativo se emplea cuando el auditor pretende extraer conclusiones sobre el conjunto de la población sometiendo a prueba una muestra de elementos seleccionados de esta población. En el caso del muestreo cuantitativo, el riesgo de la muestra debe reducirse a un mínimo aceptable. Sin embargo, el enfoque técnico para el muestreo cuantitativo puede requerir el uso de técnicas estadísticas.
162. El muestreo cualitativo es un procedimiento selectivo llevado a cabo como un proceso deliberado y sistemático para identificar los factores de variación en la materia controlada. El auditor puede realizar el muestreo a partir de las características de los individuos, los grupos, las actividades, los procesos o la entidad auditada en conjunto. El muestreo cualitativo exige en todo caso una evaluación minuciosa y un conocimiento suficiente de la materia controlada.
163. Cuando el auditor selecciona casos para un estudio en profundidad, esto suele dar como resultado unas muestras relativamente pequeñas que permiten dar respuesta a preguntas más analíticas y proporcionar información, análisis y conocimientos nuevos sobre la materia controlada.
164. Al momento de seleccionar los elementos que serán sometidos a prueba, por ejemplo, al abordar un riesgo significativo, puede ser apropiado emplear un muestreo basado en el riesgo en lugar de un enfoque estadístico.

## **EXIGENCIAS RELATIVAS A LA EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA Y LA FORMULACIÓN DE CONCLUSIONES**

Exigencia

**165. El auditor debe comparar la evidencia de auditoría obtenida con los criterios fijados a fin de establecer los hallazgos para las conclusiones de auditoría.**

Explicación

166. La evidencia recopilada, así como los puntos de vista de la entidad, deben ser evaluados aplicando un juicio y un escepticismo profesional.

167. En el proceso de evaluación, el auditor determinará si dispone de una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para formular una conclusión.

168. A fin de lograr un punto de vista equilibrado y objetivo, el proceso de evaluación debe comprender el examen de todas las evidencias proporcionadas en relación con los hallazgos de auditoría.

169. El auditor determinará, mediante la evaluación del alcance del trabajo efectuado, si es posible extraer una conclusión. Si el alcance del trabajo es insuficiente, el auditor puede contemplar la posibilidad de llevar a cabo más procedimientos o modificar su dictamen debido a la limitación del alcance.

Exigencia

**170. A partir de los hallazgos de auditoría y la materialidad, el auditor debe extraer una conclusión sobre si la materia controlada es, en todos sus aspectos significativos, conforme a los criterios aplicables.**

### Explicación

171. A partir de la materialidad, el auditor evaluará si los hallazgos de auditoría son lo suficientemente relevantes como para concluir que la materia controlada es, en todos sus aspectos significativos, conforme o no a los criterios de auditoría. En función de las características de la materia controlada, el auditor tendrá en cuenta el valor, la naturaleza y el contexto. Esto significa que los actos de incumplimiento que el usuario o los usuarios previstos considerarían de importancia relativa por su naturaleza o su contexto también pueden conducir a una conclusión sobre el incumplimiento.

172. La materialidad por el valor puede implicar los importes en juego (monetarios) u otras medidas cuantitativas como el número de ciudadanos o de entidades afectados, los niveles de emisión de dióxido de carbono, los retrasos respecto del plazo establecido, etc.

173. El auditor también podrá incluir:

- a) La visibilidad y el carácter sensible del programa en cuestión (por ejemplo, si es objeto de un interés público significativo, si tiene repercusiones en ciudadanos vulnerables, etc.);
- b) Las necesidades y expectativas del poder legislativo, los ciudadanos y los demás destinatarios del informe de auditoría;
- c) La naturaleza de las autoridades competentes.

### Exigencia

**174. El auditor debe comunicar el nivel de seguridad proporcionado de manera transparente.**

### Explicación

175. El auditor debe ofrecer al usuario o los usuarios previstos confianza en los resultados de la auditoría. Esto se consigue proporcionando una explicación sobre la forma en que se han desarrollado los hallazgos, los criterios y las conclusiones de manera razonable y equilibrada y sobre la forma en que se han establecido determinadas conclusiones y recomendaciones a partir de los hallazgos.
176. En el caso de los encargos de elaboración de un informe directo, el auditor declarará implícitamente si la conclusión se proporciona con una seguridad limitada o razonable. En cuanto a los encargos de atestiguamiento, el nivel de seguridad se expresará mediante el uso apropiado de dictámenes de auditoría.

## **EXIGENCIAS RELATIVAS A LA ELABORACIÓN DE INFORMES**

### Exigencia

- 177. El auditor debe comunicar la conclusión mediante un informe de auditoría. La conclusión puede expresarse a modo de dictamen, conclusión, respuesta a preguntas de auditoría específicas o recomendaciones.**

### Explicación

178. Un dictamen es una manifestación clara por escrito hecha por el auditor siguiendo un formato normalizado, ya sea sin modificar o modificado. En el informe de auditoría se declara si los casos de incumplimiento son generalizados. El dictamen se emplea normalmente en los encargos de atestiguamiento.

179. Cuando no se hayan identificado actos de incumplimiento de importancia material, el dictamen se presentará sin modificaciones. Un ejemplo de dictamen sin modificar para un encargo de seguridad razonable (se insertará el texto que corresponda en el espacio entre corchetes) sería:

Consideramos que la [información acerca de la materia controlada de la entidad auditada] resulta conforme, en todos sus aspectos significativos, con [los criterios aplicados].

180. El auditor modificará su dictamen en los casos siguientes:

- a) incumplimiento material. Según el alcance del incumplimiento, el resultado puede ser:
  - i. una opinión con reservas (si los casos de incumplimiento son significativos, pero no generalizados): Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a [describir la excepción], la información acerca de la materia controlada en la entidad auditada resulta conforme, en todos sus aspectos significativos, con [los criterios aplicados]..., o
  - ii. Un dictamen adverso (si los casos de incumplimiento son significativos y generalizados): Consideramos que [la materia controlada] no resulta conforme, en todos sus aspectos significativos, con los criterios aplicados y que los casos de incumplimiento son generalizados, o
  
- b) Limitación del alcance. Según el alcance de la limitación, el resultado puede ser:
  - i. Un dictamen con reservas (si el auditor es incapaz de obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada y los posibles efectos son significativos, pero no generalizados): Consideramos que, salvo en lo referente a [describir la excepción], no hemos sido capaces de obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada y que los posibles efectos son significativos, pero no generalizados, o

- ii. Una abstención de opinión (si el auditor no puede obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada del respeto de las normas y el impacto puede ser significativo y generalizado): No emitimos un dictamen sobre la materia controlada, ya que no hemos podido obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada que sirva de base para hacerlo.
181. En un encargo con una seguridad limitada, un ejemplo de dictamen sin modificar puede ser: Con base en los procedimientos realizados según lo descrito en el presente informe, nada ha llamado nuestra atención para creer que la materia controlada no cumple, en todos sus aspectos significativos, con los [criterios aplicados]. Un dictamen modificado puede ser: Con base en los procedimientos realizados según lo descrito en el presente informe, salvo en lo referente a [describir la excepción], nada ha llamado nuestra atención para creer que la materia controlada no cumple, en todos sus aspectos significativos, con los [criterios aplicados].
182. La formulación del dictamen debe reflejar lo establecido en la ley de la EFS. Por consiguiente, el auditor puede usar términos como es legal y regular, es regular o se ha aplicado según el propósito establecido por el organismo legislativo.
183. En el caso de un encargo de seguridad razonable con un dictamen sin modificar, el auditor declarará que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base que permita sustentar el dictamen.
184. En un encargo de atestiguamiento, el auditor proporcionará seguridad haciendo una manifestación clara del nivel alcanzado, ya sea a través de dictámenes o conclusiones.

185. En el caso de la elaboración de un informe directo, el auditor puede proporcionar seguridad de las siguientes maneras:
- a) Haciendo una manifestación clara del nivel de seguridad mediante conclusiones que expresen el nivel de seguridad explícitamente, u
  - b) Ofreciendo una explicación explícita sobre la forma en que se han desarrollado los hallazgos, los criterios y las conclusiones de manera razonable y equilibrada, y sobre la razón por la cual la combinación de hallazgos y criterios han dado como resultado una conclusión o recomendación general.
186. En el caso de un encargo con una seguridad razonable, el auditor recabará una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para concluir si la materia controlada cumple, en todos sus aspectos significativos, con los criterios apropiados identificados y elaborará un informe a modo de atestiguación positiva.
187. En un encargo con seguridad limitada, el auditor recabará una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para abordar el objetivo del encargo; sin embargo, los procedimientos serán limitados en comparación con los procedimientos necesarios para un encargo con una seguridad razonable. A continuación, el auditor concluirá, si procede, que nada ha llamado su atención para considerar que la materia controlada no cumple con los criterios aplicables.

### Exigencia

- 188. El auditor debe preparar un informe de auditoría basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad, precisión y contradicción.**

### Explicación

189. En un encargo de atestiguamiento y en un encargo de elaboración de un informe directo, la conclusión debe ser lo suficientemente clara como para eliminar el riesgo de malinterpretación.
190. La elaboración de informes es una de las partes fundamentales de la auditoría. Los formatos de informes pueden estar definidos por la ley de la EFS. Al final de toda auditoría, se debe elaborar un informe escrito en el que se expongan los hallazgos, los dictámenes, las conclusiones y las recomendaciones siguiendo el formato aplicable.
191. El principio de integridad requiere que el auditor examine todos los hallazgos relevantes de la auditoría antes de emitir su informe.
192. El principio de objetividad requiere que el auditor aplique el juicio y el escepticismo profesionales para garantizar que el informe sea correcto y que los hallazgos y conclusiones se presenten de manera significativa, justa y equilibrada.
193. El principio de oportunidad implica elaborar el informe en el tiempo debido a fin de que resulte pertinente para el usuario o los usuarios previstos.
194. El principio de precisión y consulta implica verificar la exactitud de los hechos con la entidad auditada.
195. El principio de contradicción implica incorporar las respuestas de la entidad responsable según corresponda y ofrecer réplicas a estas respuestas, así como evaluarlas.



## **Estructura del informe: encargo de elaboración de un informe directo**

### Exigencia

**196. El informe de auditoría debe incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden):**

- a. Título;**
- b. Identificación de las normas de auditoría;**
- c. Resumen (cuando corresponda);**
- d. Descripción de la materia controlada y el alcance (alcance y límites de la auditoría);**
- e. Criterios de auditoría;**
- f. Explicación y razonamiento de los métodos usados;**
- g. Hallazgos;**
- h. Conclusión o conclusiones basadas en respuestas a preguntas de auditoría específicas o dictamen;**
- i. Respuestas de la entidad auditada (cuando corresponda);**
- j. Recomendaciones (cuando corresponda).**

### Explicación

197. El resumen del trabajo realizado y los métodos usados ayuda al usuario o los usuarios previstos a comprender la conclusión del auditor. En muchas auditorías puede haber grandes variaciones en los procedimientos. Sin embargo, en la práctica es difícil comunicar estas variaciones de manera clara y sin ambigüedad. Así pues, el resumen del trabajo realizado y los métodos empleados debe ofrecer

una explicación breve para un lector ajeno al modo en que se ha efectuado la auditoría.

198. El apartado sobre los criterios de auditoría puede disponer que las leyes, la legislación, las normas y los reglamentos empleados en la auditoría deben identificarse explícitamente en el informe.
199. El apartado dedicado a los hallazgos incluye la comparación realizada por el auditor entre la evidencia obtenida y los criterios establecidos y el modo en que esta comparación ha conducido a los hallazgos de la auditoría.
200. La incorporación de las respuestas de la entidad auditada proporcionará una indicación del acuerdo de adoptar medidas en relación con la cuestión notificada.

Examinar los hallazgos del proyecto de informe con la entidad auditada ayudará a garantizar que estos sean completos y precisos y que se presenten de forma justa.

201. Cuando se informe de una desviación del cumplimiento significativa, se formularán recomendaciones si existen posibilidades de lograr una mejora considerable. Puede ser útil para el destinatario o los destinatarios que el auditor ponga el acento en las medidas correctivas en curso.
202. Si bien la formulación de recomendaciones prácticas y constructivas contribuye a promover la buena gestión pública, el auditor deberá prestar atención a no presentar recomendaciones tan detalladas que le hagan asumir el papel de la administración y pongan en riesgo su objetividad.

## Estructura del informe: encargo de atestiguamiento

### Exigencia

**203. El informe de auditoría debe incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden):**

- a) Título;
- b) Destinatario;
- c) Descripción de la información acerca de la materia controlada y, cuando corresponda, de la materia controlada subyacente;
- d) Alcance y límites de la auditoría, incluido el período abarcado por esta;
- e) Responsabilidades de la parte responsable y del auditor;
- f) Criterios de auditoría;
- g) Identificación de las normas de auditoría y el nivel de seguridad;
- h) Resumen del trabajo efectuado y los métodos empleados;
- i) Dictamen o conclusión;
- j) Recomendaciones
- k) Respuestas de la entidad auditada (cuando corresponda);
- l) Fecha del informe;
- m) Firma.

### Explicación

204. Los resultados de la auditoría de cumplimiento se notifican junto con la auditoría de los estados financieros. Así pues, la EFS se asegurará de que se satisfagan las exigencias, ya sea a través de los elementos individuales de la auditoría de cumplimiento o como parte de los elementos de la auditoría financiera.

## Estructura adicional del informe

### Exigencia

**205. El auditor debe tener en cuenta la función de los órganos judiciales y, según corresponda, debe incluir los siguientes elementos tanto en los encargos de elaboración de un informe directo como en los de atestiguamiento:**

- a) Identificación de las partes responsables y la entidad auditada;
- b) Persona o personas responsables implicadas y sus responsabilidades;
- c) Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado;
- d) Responsabilidades del auditor;
- e) Resumen del trabajo efectuado;
- f) Operaciones, procedimientos, etc., afectados por los actos de incumplimiento y/o los posibles actos ilícitos. Según corresponda, se debe incluir:
  - Una descripción del hallazgo y su causa,
  - El acto jurídico que se ha infringido (criterios de auditoría),
  - Consecuencias de los actos de incumplimiento y/o los posibles actos ilícitos;
- g) Personas responsables y sus explicaciones con respecto a sus actos de incumplimiento y/o posibles actos ilícitos, cuando corresponda;
- h) Juicio profesional del auditor mediante el que se determine si existe una responsabilidad personal con respecto a los actos de incumplimiento;
- i) Recomendaciones

- j) Valor de la pérdida/ el uso indebido/ el despilfarro producido e importe pagadero en virtud de la responsabilidad personal;**
- k) Toda medida adoptada por las personas responsables durante la auditoría para reparar la pérdida/el uso indebido/el despilfarro producido;**
- l) Argumentos de la administración en relación con los actos de incumplimiento o ilícitos.**

### Explicación

206. Entre los usuarios del informe de la auditoría de cumplimiento se incluyen los órganos judiciales cuando corresponda.

207. Cuando proceda, la EFS establece quiénes han de responder personalmente de los actos de incumplimiento que dieron origen a un ilícito. Sin embargo, estas conclusiones son normalmente propuestas, ya que la decisión definitiva sobre la responsabilidad personal y las sanciones se adopta mediante un proceso judicial. La responsabilidad personal se puede medir en función del alcance de la participación de la persona en una operación no conforme (ilícita, innecesaria, excesiva, exorbitante o desmesurada), según figure en los documentos sobre operaciones firmados por dicha persona.

208. El auditor debe explicar en el informe los métodos aplicados para determinar si cada uno de los responsables implicados en la administración, la gestión, la utilización o el control de los fondos o los activos públicos es o no responsable de los actos de incumplimiento.

## Consideraciones sobre la denuncia de presuntos actos ilícitos

### Exigencia

**209. Al llevar a cabo una auditoría de cumplimiento, si el auditor descubre actos de incumplimiento que puedan ser indicativos de que se han cometido actos ilícitos o un fraude, debe actuar con la debida diligencia profesional y prudencia y comunicar dichos actos al órgano responsable. Asimismo, el auditor debe actuar con la debida diligencia para no interferir en futuras actuaciones o pesquisas judiciales.**

### Explicación

210. Aunque detectar posibles actos ilícitos, comprendido el fraude, no es el objetivo principal de una auditoría de cumplimiento, el auditor incluirá el fraude como factor de riesgo al efectuar su análisis de riesgos y se mantendrá alerta ante la posibilidad de que surjan indicios de actos ilícitos, comprendido el fraude, al llevar a cabo su labor.

211. El auditor sopesará la conveniencia de recurrir a la asistencia jurídica adecuada o a las autoridades reguladoras competentes. Además, deberá comunicar sus sospechas a los miembros de la administración responsables o a los encargados de la gobernanza y proceder a un seguimiento posterior para asegurarse de que se hayan tomado las medidas idóneas. La EFS, debe decidir en última instancia las acciones que deberán emprenderse por lo que se refiere a los actos de incumplimiento debidos a la comisión de un fraude o de irregularidades graves.

212. Un órgano judicial puede decidir si una operación concreta es ilícita y constitutiva de delito. Sin embargo, la EFS también puede concluir que una operación concreta es ilícita y justificar la imposición de sanciones a la persona responsable y la devolución de los fondos, los activos malversados o los pagos indebidos.
213. Aunque los auditores no determinarán si un acto ilícito es constitutivo de delito o se trata de un caso de responsabilidad civil, tienen la responsabilidad de evaluar si las operaciones de que se trate son conformes a las leyes y los reglamentos aplicables y si constituyen infracciones que conducirán a que un tribunal imponga sanciones o la devolución de los pagos indebidos o los activos malversados.
214. La EFS puede comunicar los actos ilícitos a la fiscalía y ésta decidirá si el caso debe ser llevado ante un tribunal de justicia.
215. Si durante la auditoría el auditor sospecha de la existencia de un acto ilícito, podrá comunicarlo al nivel adecuado de la administración y a los responsables de la gobernanza.

## EXIGENCIAS RELATIVAS AL SEGUIMIENTO

### Exigencia

- 216. Cuando corresponda, el auditor hará seguimiento de los dictámenes, las conclusiones o las recomendaciones incluidos en el informe de auditoría en relación con los actos de incumplimiento.**

### Explicación

217. La EFS tiene un papel de supervisión respecto a la acción que adopte la parte responsable en respuesta a las cuestiones planteadas en un informe de auditoría. El plan de seguimiento se elabora tras la publicación del informe y contiene preguntas sobre si la entidad auditada ha abordado adecuadamente las cuestiones planteadas. Si las acciones por parte de la entidad auditada son insuficientes o insatisfactorias o si fueron atendidas, la EFS debe elaborar el respectivo informe.
218. El proceso de seguimiento facilita la aplicación eficaz de la acción correctiva y proporciona una información de retorno valiosa a la entidad auditada, al usuario o los usuarios del informe de auditoría, al público general y al auditor para la planificación de auditorías futuras.
219. La necesidad de dar seguimiento a los casos de incumplimiento anteriormente notificados variará de acuerdo a la naturaleza de la materia examinada, el incumplimiento identificado y las circunstancias particulares de la auditoría. En las auditorías que se llevan a cabo regularmente, los procesos de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos para el año subsecuente. Ello puede requerir la presentación por el auditor de un informe oficial al órgano legislativo, así como a la entidad auditada o a otros organismos competentes. Otros procesos de seguimiento pueden incluir informes, revisiones internas y evaluaciones, elaborados por la entidad auditada u otros y una auditoría de seguimiento.



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.**