

PRINCIPIOS y
NORMAS *de*
AUDITORÍA *del*
SECTOR PÚBLICO
Comisión de Coordinación
de los Órganos Públicos de
Control Externo del
Estado Español

ÍNDICE ANALÍTICO

ANTECEDENTES, ALCANCE Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

1. ASPECTOS GENERALES

1.1. CONCEPTO DE FISCALIZACIÓN

1.2. TIPOS DE AUDITORÍA

1.2.1. AUDITORÍA DE REGULARIDAD

1.2.1.1. Auditoría financiera

1.2.1.2. Auditoría de cumplimiento de la legalidad

1.2.2. AUDITORÍA OPERATIVA

1.2.2.1. Auditoría de eficacia

1.2.2.2. Auditoría de economía y eficiencia

1.2.3. AUDITORÍA INTEGRADA

1.3. PRINCIPIOS DE AUDITORÍA

1.3.1. CONCEPTO DE PRINCIPIOS Y NORMAS DE AUDITORÍA

1.3.2. CLASIFICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE AUDITORÍA

2. PRINCIPIOS Y NORMAS RELATIVOS AL SUJETO AUDITOR

2.1. PRINCIPIOS RELATIVOS AL SUJETO AUDITOR

2.1.1. ENUMERACIÓN Y DEFINICIÓN

2.2. NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LOS PRINCIPIOS RELATIVOS AL SUJETO AUDITOR

2.2.1. FORMACIÓN TÉCNICA Y CAPACIDAD PROFESIONAL

2.2.1.1. Formación

2.2.1.2. Experiencia

2.2.1.3. Actualización

2.2.2. INDEPENDENCIA

2.2.2.1. Imparcialidad

2.2.2.2. Apariencia de imparcialidad

2.2.2.3. Ausencia de incompatibilidad

2.2.3 DILIGENCIA PROFESIONAL

2.2.3.1. Cuidado en el cumplimiento de las normas

2.2.3.2. Supervisión

2.2.3.3. Recurso a especialistas externos

2.2.3.4. Recurso a auditores externos

2.2.3.5. Límites a la aceptación de realización de auditorías

2.2.4. RESPONSABILIDAD

2.2.4.1. Delimitación de la responsabilidad

2.2.4.2. Limitaciones de alcance

2.2.5. SECRETO PROFESIONAL

2.2.5.1. Finalidad de la información

2.2.5.2. Uso debido de la información

2.2.5.3. Conservación de la información

3. PRINCIPIOS Y NORMAS SOBRE LA REALIZACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

3.1. PRINCIPIOS SOBRE LA REALIZACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

3.1.1. ENUMERACIÓN Y DEFINICIÓN

3.2. NORMAS SOBRE EL DESARROLLO DE LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A LA REALIZACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

3.2.1. PLANIFICACIÓN

3.2.1.1. Prioridad

3.2.1.2. Identificación de los objetivos

3.2.1.3. Elaboración del plan global

3.2.1.4. Programas de auditoría

3.2.1.5. Calendario de auditoría

3.2.1.6. Memoria de la planificación

3.2.1.7. Seguimiento de la auditoría

3.2.2. SUPERVISIÓN

3.2.2.1. Sujeto supervisor

3.2.2.2. Objeto o alcance de la supervisión

3.2.2.3. Fines de la supervisión

3.2.3. CONTROL INTERNO

3.2.3.1. Auditoría financiera

3.2.3.2. Auditoría de cumplimiento de la legalidad

3.2.3.3. Auditoría operativa

3.2.4. EVIDENCIA

3.2.4.1. Evidencia suficiente

3.2.4.2. Evidencia pertinente

3.2.4.3. Evidencia válida

3.2.4.4. Papeles de trabajo

3.2.5. REVISIÓN DEL CUMPLIMIENTO LEGAL

3.2.5.1. Cumplimiento de la legalidad y su control

3.2.5.2. Alcance suficiente

3.2.5.3. Detección de situaciones irregulares

3.2.6. IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO EN LA AUDITORÍA

4. PRINCIPIOS Y NORMAS RELATIVOS AL INFORME

4.1. PRINCIPIOS RELATIVOS AL INFORME

4.1.1. ENUMERACIÓN Y DEFINICIÓN

4.2. NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LOS PRINCIPIOS RELATIVOS AL INFORME

4.2.1. PRESENTACIÓN EN FORMA DEBIDA

4.2.1.1. Forma escrita

4.2.1.2. Claridad y uniformidad en el lenguaje

4.2.1.3. Concisión

4.2.1.4. Objetividad

4.2.1.5. Ponderación

4.2.1.6. Adecuado fundamento o soporte

4.2.2. ENTREGA A LOS DESTINATARIOS

4.2.2.1. Oportunidad

4.2.2.2. Destinatarios

4.2.3. ADECUADA PREPARACIÓN

4.2.3.1. Conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas

4.2.3.2. Adaptación a la realidad del sector público

4.2.3.3. Adaptación al contenido de las presentes normas

4.2.3.4. Manifestaciones por escrito del ente auditado

4.2.4. CONTENIDO MÍNIMO DEL INFORME

4.2.4.1. Título

4.2.4.2. Identificación de las personas, entidades u órganos auditados y la de aquéllos a los que va dirigido el informe

4.2.4.3. Razones, objetivos y alcance de la fiscalización

4.2.4.4. Alcance y normas de auditoría aplicadas

4.2.4.5. Comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes

4.2.4.6. Opinión o conclusión

4.2.4.6.1. La opinión en las auditorías de regularidad

4.2.4.6.2. Las conclusiones en las auditorías operativas

4.2.4.7. Recomendaciones

4.2.4.8. Fecha de terminación de los trabajos y de entrega del informe

4.2.4.9. Firma

4.2.5. PUBLICIDAD

ANTECEDENTES, ALCANCE Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

La Constitución de 1978 dota de un matiz plenamente democrático al Tribunal de Cuentas, definiéndolo en el artículo 136.1 como “supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público”. Lo considera directamente dependiente de las Cortes Generales y ejerciendo sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.

Simultáneamente, el Título VIII de la Constitución se pronuncia por un Estado descentralizado, en el que la descentralización supone capacidad de decisión tanto en lo económico como en lo presupuestario, de donde se deriva para las Comunidades Autónomas la necesidad de un control interno de la ejecución presupuestaria y de un control externo.

Esta realidad constitucional planteó ya la necesidad de determinar la forma de organización del control externo en un Estado Autonómico, organización que puede oscilar desde un modelo con un Tribunal de Cuentas único, con sus Secciones Territoriales, hasta otro donde coexistan la institución fiscalizadora central y las autonómicas. La Constitución no se pronuncia sobre este aspecto, siendo el Real Decreto Paccionado de 26 de enero de 1979 y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 1980 las normas que les reconocen capacidad de control externo de su sector público.

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 1982 posibilita la creación de Secciones Territoriales, posibilidad que se activa más tarde, en la Ley 12/1983 del Proceso Autonómico, en un momento en que ya estaba en funcionamiento la Cámara de Comptos de Navarra y cinco Estatutos de autonomía habían previsto la creación de órganos de control externo propios, pero continuaba pendiente de determinar la forma de actuación de los órganos de control externo autonómicos, que dejara a salvo las competencias que la Constitución asigna al Tribunal de Cuentas.

El problema de coordinación se resuelve en 1988, al aprobarse la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que dedica su artículo 29 a las relaciones del Tribunal de Cuentas con los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas, instando a éstos a coordinar su actividad con la del Tribunal de Cuentas “mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras”.

Asumiendo la necesidad de establecer criterios de coordinación entre los distintos órganos de control externo, en mayo de 1989 se crea una Comisión de Coordinación al objeto de realizar propuestas, ante los organismos o instituciones pertinentes, tendentes a definir criterios homogéneos sobre la terminología a emplear, las normas técnicas de fiscalización, la estructura de los diferentes tipos de informe y las líneas generales de su presentación.

Una de las primeras tareas a realizar por la Comisión de Coordinación ha sido la elaboración de estos “Principios y normas de auditoría del Sector Público”, que recogen los criterios fundamentales que deben observar tanto los órganos institucionales de control externo, como los expertos independientes, con vistas a que sus informes puedan ser asumidos por aquéllos. Todo ello está dirigido a diseñar un marco normativo uniforme, que permita disponer de informes homologables entre sí y conforme a los principios, normas y procedimientos generalmente aplicados por los profesionales de la auditoría.

Con estos “Principios y normas de auditoría del Sector Público” no se agota el desarrollo normativo al respecto, ya que se considera necesaria la elaboración de manuales que profundicen y concreten el contenido de este documento.

Finalmente hay que señalar que, en todo lo no regulado explícitamente en las presentes normas y en sus desarrollos posteriores, se aplicarán los principios y normas de auditoría generalmente aceptados a nivel nacional e internacional, y especialmente las normas técnicas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

1. ASPECTOS GENERALES

1.1. CONCEPTO DE FISCALIZACIÓN

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo), en su artículo 2, incorpora como función del Tribunal “la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público”.

Por otra parte, las distintas leyes de creación de órganos de control externo de diversas Comunidades Autónomas coinciden al considerar, como función de los mismos, “la fiscalización externa de la actividad económico-financiera y contable” de sus respectivos sectores públicos.

En consecuencia, al elaborar las normas de auditoría de los órganos de control externo del sector público, resulta necesario comenzar fijando el concepto de fiscalización. Se entiende por fiscalización “el control efectuado sobre el sector público por órganos institucionales, consistente en la realización de diferentes tipos de auditoría, profundizando de forma especial en el cumplimiento de la legalidad”.

Dos notas distinguen la fiscalización del sector público de la auditoría del sector privado:

- a) el sujeto auditor, que en el caso de la fiscalización es siempre un órgano institucional;
- b) el mayor énfasis que los órganos de control externo deben de poner en el cumplimiento de la legalidad.

1.2. TIPOS DE AUDITORÍA

Los tipos de auditorías realizadas sobre el sector público y que constituyen el objeto de la función fiscalizadora, son los siguientes:

1. *Auditoría de regularidad*
 - * Auditoría financiera
 - * Auditoría del cumplimiento de la legalidad
2. *Auditoría operativa*
 - * Auditoría de eficacia
 - * Auditoría de economía y eficiencia
3. *Auditoría integrada*

1.2.1. AUDITORÍA DE REGULARIDAD

Incluye tanto la auditoría financiera como la de legalidad.

1.2.1.1. Auditoría financiera

Trata de verificar si, a juicio del auditor, los estados contables del organismo auditado se presentan adecuadamente según los principios de contabilidad que le son aplicables.

1.2.1.2. Auditoría de cumplimiento de la legalidad

Trata de verificar si el organismo auditado cumple con la legalidad vigente en la gestión de los recursos públicos.

1.2.2. AUDITORÍA OPERATIVA

Incluye la auditoría de eficacia y la auditoría de economía y de eficiencia.

1.2.2.1. Auditoría de eficacia

Trata de verificar si los resultados obtenidos por el ente auditado alcanzan los objetivos previstos en sus respectivos programas de actuación, analizando en su caso las desviaciones observadas.

1.2.2.2. Auditoría de economía y eficiencia

Trata de verificar si el organismo auditado adquiere y utiliza los recursos humanos y materiales de forma económica y eficiente. Se entenderá por economía la consecución de los recursos con el mínimo coste y por eficiencia y productividad, la relación entre los resultados obtenidos y los recursos empleados para ello.

1.2.3. AUDITORÍA INTEGRADA

La auditoría de un organismo público puede incluir el cumplimiento de uno o varios de los tipos de auditoría indicados.

Es auditoría integrada la que incluye los cuatro tipos de auditoría antes mencionados mediante los trabajos necesarios para informar sobre:

- * La adecuada presentación de la información financiera.
- * El cumplimiento de la legislación vigente.
- * El grado de consecución de los objetivos previstos.
- * El grado de economía y eficiencia logrados en la gestión de los recursos.

1.3. PRINCIPIOS DE AUDITORÍA

1.3.1. CONCEPTO DE PRINCIPIOS Y NORMAS DE AUDITORÍA

Los principios que rigen cualquier actividad hacen referencia a determinados fundamentos básicos que deben respetarse, de forma que su incumplimiento en el desarrollo de la actividad en cuestión pueden degradar los resultados de la misma.

En este sentido, se consideran principios de auditoría “las ideas fundamentales que rigen en el desarrollo de la práctica auditora”.

Las normas derivan de los principios generales y son reglas a las que deben ajustarse las conductas y las actividades.

De acuerdo con el concepto anterior, serán normas de auditoría las reglas que deben seguirse para el desarrollo de los principios de auditoría.

Las normas derivadas de cada principio dependen de las condiciones de tiempo y lugar. La determinación de estas normas para los órganos de control externo del sector público, es el objetivo de este texto.

1.3.2. CLASIFICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE AUDITORÍA

Existe un consenso generalizado en el ámbito internacional al establecer la siguiente clasificación de los principios de auditoría:

- a) Principios relativos al sujeto auditor, o principios generales.
- b) Principios relativos a la realización del trabajo de auditoría.
- c) Principios para la elaboración y presentación de informes.

1. *Los principios relativos al sujeto auditor son:*

- * Formación técnica y capacidad profesional.
- * Independencia.
- * Diligencia profesional.
- * Responsabilidad.
- * Secreto profesional.

2. *Son principios relativos a la realización del trabajo de auditoría:*

- * Planificación.
- * Supervisión.
- * Control interno.
- * Evidencia.
- * Revisión del cumplimiento legal.
- * Importancia relativa.
- * Riesgo en la auditoría.

3. *Los principios para la elaboración de informes son:*

- * Presentación en forma debida.
- * Entrega a los destinatarios.
- * Adecuada preparación.
- * Contenido mínimo del informe.
- * Publicidad.

2. PRINCIPIOS Y NORMAS RELATIVOS AL SUJETO AUDITOR

2.1 PRINCIPIOS RELATIVOS AL SUJETO AUDITOR

Los principios relativos al sujeto auditor son de naturaleza personal y afectan a la competencia profesional del auditor y su equipo, a la independencia de los órganos de control y de los auditores, a la diligencia profesional de los auditores y al alcance de su responsabilidad.

2.1.1. ENUMERACIÓN Y DEFINICIÓN

1. Formación técnica y capacidad profesional

La auditoría deberá ser realizada por personas con formación técnica y capacidad profesional adecuadas.

2. Independencia

Durante su actuación profesional tanto los órganos de control externo como los auditores mantendrán una actitud independiente y una posición de objetividad total, especialmente frente a la propia estructura administrativa.

3. Diligencia profesional

La ejecución de los trabajos y la emisión de los informes se llevarán a cabo con el debido cuidado profesional.

4. Responsabilidad

El auditor deberá realizar su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría establecidas y será responsable de su informe con las limitaciones al alcance expresadas, en su caso, en el mismo.

5. Secreto profesional

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

2.2. NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LOS PRINCIPIOS RELATIVOS AL SUJETO AUDITOR

2.2.1. FORMACIÓN TÉCNICA Y CAPACIDAD PROFESIONAL

“La auditoría deberá ser realizada por personas con formación técnica y capacidad profesional adecuadas”.

Las normas que desarrollan el principio anterior deben contemplar tres aspectos básicos: la formación, la experiencia y la actualización de conocimientos.

2.2.1.1. Formación

Los auditores deberán conocer:

- * Los métodos y técnicas empleados en auditoría.
- * Los principios y normas contables y presupuestarios.
- * El funcionamiento, organización y características del Sector Público.

2.2.1.2. Experiencia

Puesto que la capacidad profesional es el resultado de la conjunción de la formación y de la experiencia, la organización de auditoría fijará la experiencia que deberá poseer el personal auditor para el adecuado cumplimiento de sus funciones.

2.2.1.3. Actualización

La actualización permanente de conocimientos es requisito necesario para mantener la capacidad profesional. La organización de auditoría será responsable de establecer y ejecutar un programa que garantice el conocimiento, entre otros, de los nuevos desarrollos en auditoría, contabilidad, muestreo estadístico y evaluación y análisis de datos.

2.2.2. INDEPENDENCIA

“Durante su actuación profesional, tanto los órganos de control como los auditores mantendrán una actitud independiente y una posición de objetividad total, especialmente frente a la propia estructura administrativa”.

Este principio centra tanto en el auditor como en la organización de la auditoría la responsabilidad de conservar su independencia, a través del cumplimiento de las normas de: imparcialidad, apariencia de imparcialidad y ausencia de incompatibilidades.

2.2.2.1. Imparcialidad

Las opiniones, conclusiones y recomendaciones del auditor requieren la consideración objetiva de los hechos y su juicio imparcial.

2.2.2.2. Apariencia de imparcialidad

El auditor no sólo debe ser imparcial, sino que debe evitar cualquier actitud o situación que permita a terceros dudar de su independencia.

2.2.2.3. Ausencia de incompatibilidad

La independencia del auditor puede estar disminuida por incompatibilidades de orden personal, de orden externo y en sus relaciones con la estructura administrativa. En caso de producirse alguna de tales limitaciones, el auditor deberá rehusar la realización de la auditoría o explicar claramente su situación.

2.2.3. DILIGENCIA PROFESIONAL

“La ejecución de los trabajos y la emisión de los informes se llevará a cabo con el debido cuidado profesional”.

Las normas que desarrollan el principio de diligencia profesional se extienden a todo el proceso de auditoría, desde que se comienza su planificación hasta la conclusión del informe, y vienen referidas a: el cuidado en el cumplimiento de las normas, la supervisión, el recurso a especialistas, el recurso a auditores externos y los límites a la aceptación de realización de auditorías.

2.2.3.1. Cuidado en el cumplimiento de las normas

La diligencia profesional impone al auditor el cumplimiento de las normas establecidas en la realización de su trabajo, y en la elaboración y presentación de informes.

2.2.3.2. Supervisión

El trabajo efectuado por todas las personas a todos los niveles, así como los juicios por ellas formulados y los informes emitidos, deben ser críticamente supervisados.

2.2.3.3. Recurso a especialistas externos

Cuando el auditor recurra al asesoramiento de especialistas cuya opinión sea básica para el ejercicio de su función, deberá asegurarse de su competencia y capacidad en el momento de su selección.

2.2.3.4. Recurso a auditores externos

La utilización de auditorías realizadas por terceros reduce la suma de trabajo necesario para alcanzar los objetivos de auditoría. Para poderse apoyar en estas auditorías, es necesario verificar la competencia profesional de los auditores, su independencia y el trabajo por ellos realizado.

2.2.3.5. Límites a la aceptación de realización de auditorías

Únicamente deberá aceptarse la realización de aquellos trabajos que puedan efectuarse con la debida diligencia profesional.

2.2.4. RESPONSABILIDAD

“El auditor deberá realizar su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría establecidas y será responsable de su informe con las limitaciones al alcance expresadas, en su caso, en el mismo”.

Las normas derivadas del principio de responsabilidad se refieren a la delimitación de la responsabilidad del auditor y a las limitaciones de alcance.

2.2.4.1. Delimitación de la responsabilidad

Todo trabajo de auditoría realizado de acuerdo con las normas establecidas, limita la responsabilidad del auditor al contenido de su informe.

2.2.4.2. Limitaciones de alcance

Las limitaciones sobre el alcance de la auditoría son factores externos a la organización de la auditoría, susceptibles de impedir a los auditores una formulación objetiva de sus opiniones y de sus conclusiones. Los auditores deberán señalar las limitaciones de alcance de su informe y mencionar su incidencia sobre los resultados de la auditoría.

2.2.5. SECRETO PROFESIONAL

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

El desarrollo del principio de secreto profesional incluye las normas relativas a la finalidad de la información, su uso debido y su conservación y obliga a todos los integrantes del equipo auditor.

2.2.5.1. Finalidad de la información

Los datos relativos a los entes fiscalizados obtenidos por los auditores en el ejercicio de sus funciones, no deberán ser utilizados para fines distintos de la propia fiscalización.

2.2.5.2. Uso debido de la información

La información obtenida no deberá ser facilitada a terceros ni utilizada en provecho propio.

2.2.5.3. Conservación de la información

El órgano auditor deberá conservar debidamente custodiados en sus archivos los papeles de trabajo que constituyen el soporte de sus conclusiones.

3. PRINCIPIOS Y NORMAS SOBRE LA REALIZACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

3.1. PRINCIPIOS SOBRE LA REALIZACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

Cuando se efectúen auditorías siguiendo los principios recomendados para la realización de estos trabajos, se tendrá la garantía de que los auditores aplican procedimientos que les permitirán, en circunstancias dadas, alcanzar los objetivos de auditoría.

El cumplimiento de los principios señalados proporcionará pruebas suficientes y válidas para apoyar razonablemente las opiniones, juicios y conclusiones, respecto a los objetivos de auditoría.

3.1.1. ENUMERACIÓN Y DEFINICIÓN

1. Planificación

El auditor deberá planificar su trabajo con el fin de identificar los objetivos de la auditoría a realizar y de determinar el método para alcanzarlos de forma económica, eficiente y eficaz.

2. Supervisión

La supervisión del trabajo realizado por todos y cada uno de los miembros del equipo es esencial para asegurarse el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y el mantenimiento de la calidad del trabajo.

3. Control interno

El auditor, para determinar la naturaleza y la extensión de la auditoría a efectuar, deberá estudiar y valorar el control interno existente.

4. Evidencia

Para fundamentar sus opiniones y conclusiones, el auditor deberá obtener evidencia suficiente, pertinente y válida, mediante la realización y evaluación de las distintas pruebas de auditoría que se consideren necesarias.

5. Revisión del cumplimiento legal

Deberá revisarse el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables.

6. Importancia relativa y riesgo en la auditoría

El auditor deberá considerar la importancia relativa y el riesgo en la auditoría cuando planifica, selecciona la metodología, determina los sondeos a efectuar y los procedimientos a aplicar, especialmente cuando decide introducir una salvedad sobre un punto dado.

3.2. NORMAS SOBRE EL DESARROLLO DE LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A LA REALIZACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

3.2.1. PLANIFICACIÓN

“El auditor deberá planificar su trabajo con el fin de identificar los objetivos de la auditoría a realizar y de determinar el método para alcanzarlos de forma económica, eficiente y eficaz”.

La planificación de un trabajo de auditoría consiste en la elaboración de un plan global en función de los objetivos del mismo. La naturaleza y las características de la planificación varían según la naturaleza del organismo a auditar, del conocimiento de su actividad, de su entorno operativo, de la calidad del control interno y del tipo de auditoría a efectuar.

Las normas que desarrollan el principio de planificación contemplan, en consecuencia: la prioridad, los objetivos, el plan global, los programas, el calendario y la memoria de planificación.

3.2.1.1. Prioridad

El organismo auditor deberá dar prioridad absoluta a aquellas fiscalizaciones legalmente obligatorias, atender las peticiones parlamentarias y establecer un orden de prioridad para aquellas que discrecionalmente le corresponda realizar.

3.2.1.2. Identificación de los objetivos

Se deben identificar claramente los objetivos de la auditoría, que vendrán determinados por el tipo de auditoría a realizar.

En el caso de auditorías de regularidad, los objetivos se dirigirán a obtener una razonable seguridad de que la información del ente auditado se presenta conforme a los principios contables que le son aplicables y de que cumple las disposiciones legales.

Cuando se trate de auditorías operativas, se deberá evaluar si los procedimientos del ente auditado garantizan que la gestión de los recursos se realiza con criterios de eficacia, eficiencia y economía.

3.2.1.3. Elaboración del plan global

El desarrollo del plan global deberá incluir:

a) La definición del tipo de auditoría a realizar.

b) La recopilación de información previa sobre:

* la normativa legal que regula al ente u objeto de la auditoría, desde su naturaleza jurídica y sus grados de responsabilidad hasta el conocimiento de sus objetivos y su desarrollo presupuestario, puesto que la función administrativa pública está fuertemente determinada por las disposiciones legales;

* el estudio de fiscalizaciones o informes anteriores, incluido el posible análisis de los papeles de trabajo correspondientes;

* el conocimiento de la estructura organizativa y funcional de la entidad;

* los procedimientos y principios contables que le son aplicables;

* el grado de fiabilidad del control interno, en cuanto que condiciona la mayor o menor profundidad de la auditoría a realizar.

c) La identificación de los sistemas operativos y contables a revisar.

d) Estimación de las áreas de riesgo, entendidas como tales aquéllas con posibles errores o irregularidades significativas, para las que deberán diseñarse pruebas específicas.

e) La selección del equipo de auditoría idóneo y la fijación del calendario de trabajo.

f) Completadas las anteriores etapas, será posible la fijación del alcance de la auditoría.

3.2.1.4. Programas de auditoría

El programa de auditoría es un documento que proporcione una relación de controles y procedimientos a seguir para efectuar la auditoría y preparar el informe. Deberá elaborarse un programa escrito para cada área en que se divida el trabajo a realizar.

En la elaboración de cada programa deberá tenerse en cuenta:

a) La asignación de tareas concretas a los componentes de cada equipo.

b) El desglose del programa en función de los objetivos marcados, habida cuenta de la evaluación previa del control interno y de los sistemas operativos del ente auditado.

c) La previsión de la colaboración que se espera del organismo auditado y la posible participación de expertos o auditores externos.

d) La revisión sucesiva del programa y, en su caso, su variación a medida que avanza el trabajo de auditoría.

3.2.1.5. Calendario de auditoría

* Se deberá estimar el tiempo necesario para realizar las distintas fases de la auditoría, a fin de asegurar el cumplimiento del calendario previsto.

* La estimación del tiempo debe incluir un desglose por categorías del personal del equipo auditor.

* La realización de la estimación del tiempo de trabajo es imprescindible, incluso aceptando la posibilidad de imprevistos que obliguen a rehacer las previsiones iniciales.

3.2.1.6. Memoria de la planificación

El contenido íntegro de la planificación deberá incluirse en una memoria, la cual deberá ser aprobada por el responsable de la auditoría antes de comenzar el resto del trabajo.

En el caso de producirse cambios importantes en el alcance del trabajo en las fases posteriores a la planificación, deberán incorporarse tales cambios en una memoria complementaria.

3.2.1.7. Seguimiento de la auditoría

El auditor deberá valorar las disposiciones adoptadas por el ente fiscalizado como consecuencia de las conclusiones y recomendaciones de informes anteriores, así como proveer la realización de comprobaciones posteriores sobre la auditoría planificada.

3.2.2. SUPERVISIÓN

“La supervisión del trabajo realizado por todos y cada uno de los miembros del equipo es esencial para asegurar el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y el mantenimiento de la calidad del trabajo”.

Las normas que desarrollan este principio se refieren al sujeto que en cada caso debe supervisar, al trabajo que debe ser supervisado y a los fines que se quieren lograr con la supervisión.

3.2.2.1. Sujeto supervisor

Los trabajos realizados por los ayudantes deberán ser supervisados por los miembros del equipo de auditoría de superior nivel, mientras que la supervisión final corresponde al responsable del trabajo global. Todos los miembros del equipo deberán conocer sus funciones y los objetivos que se persiguen en cada auditoría.

3.2.2.2. Objeto o alcance de la supervisión

La supervisión abarcará desde la planificación hasta la redacción del informe, pasando por la realización del trabajo de auditoría.

3.2.2.3. Fines de la supervisión

La supervisión debe comprobar los siguientes aspectos:

- * el cumplimiento de las normas de auditoría;
- * que se respeten los programas de trabajo aprobados y, en todo caso, que cualquier modificación de los mismos sea debidamente justificada y autorizada;
- * que los papeles de trabajo soporten correctamente los comentarios, las conclusiones y las recomendaciones incluidos en el informe;
- * que se cumplan los objetivos de la auditoría;
- * que el informe incluya, de forma adecuada y clara, las conclusiones, opiniones y recomendaciones.

A su vez, las revisiones y supervisiones deberán estar documentadas en los papeles de trabajo.

3.2.3. CONTROL INTERNO

“El auditor, para determinar la naturaleza y la extensión de la auditoría a efectuar, deberá estudiar y valorar el control interno existente”.

A estos efectos, el sistema de control interno comprende los métodos y los procedimientos establecidos por la dirección del organismo para garantizar razonablemente el logro de los objetivos específicos fijados.

La necesidad de valorar los procedimientos de control interno y los puntos sobre los que debe centrarse esta evaluación, varían según los objetivos de la auditoría.

3.2.3.1. Auditoría financiera

El examen recaerá sobre los dispositivos establecidos para proteger los activos y los recursos y asegurar que los apuntes contables se efectúen de forma adecuada.

Dicho examen implica asegurarse que el control interno supervisa correctamente los siguientes puntos:

- * que las transacciones se ejecuten en los términos autorizados;
- * que no existan funciones incompatibles desde el punto de vista del control contable;
- * que las transacciones y su contabilización se efectúen en los plazos adecuados;
- * que la contabilización de las transacciones se efectúe de acuerdo con los principios contables que les sean de aplicación.

3.2.3.2. Auditoría de cumplimiento de la legalidad

Se valorarán los métodos y procedimientos establecidos para ayudar a los gestores en el cumplimiento de las leyes y reglamentos.

3.2.3.3. Auditoría operativa

Se deberán valorar los sistemas y procedimientos establecidos que sirvan de apoyo para que el ente auditado realice sus actividades de forma eficaz, eficiente y económica. Para dicha valoración es importante asegurarse de que el control interno analiza:

- * El plan de organización.
- * Los procedimientos adoptados para la consecución de los objetivos.
- * Que los recursos se utilicen conforme a las políticas previstas y no sean despilfarrados.

3.2.4. EVIDENCIA

“Para fundamentar sus opiniones y conclusiones, el auditor deberá obtener evidencia suficiente, pertinente y válida, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias”.

Los hechos, conclusiones y recomendaciones recogidos en una auditoría deberán basarse en pruebas. Según cual sea la fuente de su obtención, la evidencia puede obtenerse de pruebas materiales, documentales, testimoniales y analíticas.

- * Las *pruebas materiales* se obtienen de la inspección o de la observación directa de las personas, de los activos tangibles y de los acontecimientos. Las pruebas materiales deberán documentarse en forma de memorandums, fotografías, gráficos, mapas o muestras reales.

* Las *pruebas documentales* consisten en informaciones materializadas en soportes tales como cartas, contratos, registros contables y facturas.

Pueden ser tanto informaciones producidas y mantenidas por terceros y en poder del organismo auditado, como informaciones producidas y mantenidas por éste último.

* Las *pruebas testimoniales* consisten en información obtenida de otras personas a través de las respuestas dadas a preguntas del auditor. Estas respuestas pueden suministrar información que no se poseía o corroborar pruebas ya obtenidas.

Las evidencias testimoniales deberán ser refrendadas por otras evidencias, y ser evaluadas atendiendo el origen del testimonio.

* Las *pruebas analíticas* son estimaciones, comparaciones, razonamientos y análisis efectuados a partir de informaciones disponibles.

Las evidencias documentales y materiales tienen preferencia sobre las analíticas y testimoniales.

Dado que en pocas ocasiones se puede tener certeza absoluta sobre la validez de la información, el auditor, para tener una base razonable en que apoyar su dictamen o evaluación, precisa que la evidencia sea suficiente, pertinente y válida.

3.2.4.1. Evidencia suficiente

El término suficiente se refiere a la cuantificación de la evidencia obtenida. Es la presencia de un número suficiente de elementos de prueba convincentes, que permitan apoyar las constataciones y recomendaciones de los auditores.

La valoración de la suficiencia del número de elementos de prueba depende del juicio del auditor, que podrá utilizar métodos estadísticos para esta valoración.

3.2.4.2. Evidencia pertinente

El concepto de evidencia pertinente se refiere a su relevancia y razonabilidad. Consiste en la apreciación de la relación entre la evidencia y su uso. En este sentido, las informaciones utilizadas para probar o desaprobar un dato son pertinentes si tienen una relación lógica y sensible con ese dato, mientras que las informaciones que no posean tal característica, no deberán utilizarse como elementos de prueba.

3.2.4.3. Evidencia válida

Al hablar de validez de la evidencia, nos referimos a su autenticidad. Significa que los elementos de prueba deben ser fiables. Si existieran dudas acerca de la validez o fiabilidad de las pruebas, los auditores deberán obtener nuevas pruebas, o indicar el estado de cosas en su informe.

Hay una serie de presunciones que permiten juzgar la validez de los elementos de prueba, como las siguientes:

- * los elementos de prueba obtenidos de una fuente independiente son más fiables que los obtenidos en el organismo auditado;
- * los elementos de prueba recogidos en el marco de un buen sistema de control interno son más fiables que los recogidos en un sistema de control interno insatisfactorio;
- * los elementos de prueba derivados de un examen, una observación, una estimación y una inspección física son más fiables que los obtenidos indirectamente;
- * los documentos originales son más fiables que las copias;
- * los testimonios obtenidos libremente tienen mayor credibilidad que los obtenidos bajo condiciones de compromiso.

3.2.4.4. Papeles de trabajo

Un último aspecto de las pruebas de auditoría se refiere a los papeles de trabajo y a la conservación de los mismos.

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

Las organizaciones de auditoría deberán establecer procedimientos que garanticen la protección y conservación de las hojas de trabajo durante el tiempo necesario.

Los papeles de trabajo, junto a la copia de toda la documentación utilizada en la planificación y a las conclusiones, constituirán el expediente de la auditoría, que deberá ser archivado.

3.2.5. REVISIÓN DEL CUMPLIMIENTO LEGAL

“Deberá revisarse el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables”.

El cumplimiento de las leyes y reglamentos es importante en la auditoría del sector público, puesto que tanto los organismos como los programas, las actividades y las funciones emanan de leyes y obedecen a principios y reglas más específicos que en el caso del sector privado.

Las normas derivadas del cumplimiento de la legalidad se refieren a la responsabilidad del organismo auditado, a la suficiencia del alcance de la revisión y a la posible detección de situaciones irregulares.

3.2.5.1. Cumplimiento de la legalidad y su control

La dirección del ente auditado es responsable de que su actuación se ajuste a las leyes y reglamentos aplicables. El control interno deberá supervisar la gestión del ente auditado con el fin de verificar el cumplimiento de la legalidad que le sea de aplicación.

Para una eficaz revisión del cumplimiento legal será necesario:

- * Identificar las leyes y disposiciones legales que afecten al sistema económico-financiero del ente auditado y cuyo incumplimiento puede tener un impacto directo sobre la presentación o la realidad de los estados auditados.
- * Evaluar la eficacia del control interno en el terreno de la legalidad.

3.2.5.2. Alcance suficiente

Al determinar la naturaleza, el calendario y la extensión de los controles y de los procedimientos de auditoría precisos para comprobar la conformidad a las leyes y a los reglamentos, el auditor deberá valorar el riesgo de una falta de conformidad a la legalidad que pueda tener un efecto importante sobre los resultados de la auditoría.

Igualmente, el auditor deberá valorar el riesgo de que el organismo no cumpla las leyes y reglamentos y el riesgo de que el sistema de control interno adoptado para el cumplimiento de esas leyes y reglamentos sea ineficaz o no permita detectar su posible incumplimiento.

En todo caso, se deberán planificar y efectuar pruebas del cumplimiento de la legalidad.

3.2.5.3. Detección de situaciones irregulares

El auditor deberá establecer controles y procedimientos de auditoría para tener una certeza razonable de detectar errores, las irregularidades y los actos ilegales que puedan repercutir de forma importante sobre los resultados de la auditoría.

El auditor deberá también tener en cuenta la posibilidad de situaciones ilegales que pueden tener efecto sobre los resultados de la auditoría.

3.2.6. IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO EN LA AUDITORÍA

“El auditor deberá considerar la importancia relativa y el riesgo en la auditoría cuando planifica, selecciona la metodología, determina los sondeos a efectuar y los procedimientos a aplicar, especialmente cuando decide introducir una salvedad sobre un punto dado”.

Se entiende por importancia relativa el criterio por el cual se valora la incidencia de una omisión o el carácter inexacto de una información que, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes, probablemente conducirá a una persona razonable, apoyada en esta información, a modificar su juicio.

Los juicios sobre la importancia relativa se formularán teniendo en cuenta el medio, y suponen necesariamente la toma en consideración de los factores tanto cuantitativos como cualitativos.

La consideración del riesgo en auditoría supone la valoración del error que puede cometerse por la falta de evidencia respecto a una determinada partida, o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta de la misma.

Para la evaluación del riesgo deberá considerarse el criterio de importancia relativa, y viceversa, al ser elementos interdependientes para la formación de juicio del auditor.

Para las auditorías del sector público, el nivel de riesgo aceptado puede ser menor que el de auditorías similares en el sector privado, porque existe en aquél la obligación de rendir cuenta y de cumplir obligaciones legales reglamentarias, así como por el carácter particular de los programas, actividades y funciones del sector público.

4. PRINCIPIOS Y NORMAS RELATIVOS AL INFORME

4.1. PRINCIPIOS RELATIVOS AL INFORME

Los informes recogen por escrito los resultados y conclusiones de las fiscalizaciones y deberán contener cuanta información considere necesario facilitar el órgano auditor, de la que asume la responsabilidad en los propios términos que se señalen en el informe.

En la enumeración de los principios y en el desarrollo de las normas relativos al informe, se hará referencia a los correspondientes a auditorías de regularidad y a los correspondientes a auditorías operativas. Cuando se trate de informes de auditorías integradas deberán considerarse conjuntamente los aspectos a las auditorías de regularidad y a las auditorías operativas. Aun cuando algunos principios y normas tienen una mayor incidencia sobre determinados tipos de auditorías, todos ellos vienen enunciados, salvo indicación en contrario, con carácter general.

Existe una diversidad de informes específicos derivados de la actuación de los órganos de auditoría, en los que predominarán según los casos los aspectos de regularidad legal o financiera, o los aspectos conectados con el análisis de la eficacia, eficiencia y economía, y a los que se aplicarán las normas atendiendo en cada caso a la naturaleza de la auditoría, y ponderando debidamente los aspectos objeto de análisis.

Los informes de auditoría financiera se refieren a cuentas o hechos sobre cuya regularidad, financiera y/o legal, se pronuncia el órgano auditor, incorporando al informe una opinión o conclusión con significado, contenido y modalidades muy concretos, razón por la cual son objeto de una regulación también concreta en las normas de auditoría.

Por el contrario, los informes de auditoría operativa se pronuncian sobre la eficacia, eficiencia y economía en la gestión de los recursos públicos. Las conclusiones de estos informes se refieren a hechos muy diversos, y no pueden concretarse de igual forma que en la auditoría financiera. Esta misma diversidad se encuentra en los informes específicos que sobre aspectos concretos puede llevar a cabo un órgano auditor, como los de evaluación de control interno, o los dictámenes de tipo consultivo o de asesoramiento.

Los principios y normas que se incluyen no pretenden abordar de forma exhaustiva la diversidad de informes que pueden presentarse, que plantean problemas y situaciones cuya solución concreta tendrá que arbitrar el auditor, sino ofrecer unas grandes líneas que sirvan de orientación y marco de referencia.

4.1.1. ENUMERACIÓN Y DEFINICIÓN

1. *Presentación en forma debida*

Las actuaciones de los órganos de control externo darán lugar a informes por escrito, que presenten la información de acuerdo con los requisitos de claridad, concisión, objetividad, ponderación y adecuado fundamento o soporte.

2. *Entrega a los destinatarios*

Los informes se entregarán en tiempo oportuno a los destinatarios que establezca la normativa legal, que, en principio, son los respectivos Parlamentos o Plenos.

3. Adecuada preparación

Los informes deberán prepararse, como regla general, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, adaptadas a la realidad del sector público y al contenido de las presentes normas. Asimismo, será conveniente recabar de los responsables de las entidades auditoras manifestaciones por escrito relativas a aspectos significativos del trabajo de auditoría realizado.

4. Contenido mínimo

El informe deberá recoger, como contenido mínimo, el título, la identificación de las personas, entidades u órganos auditados y la de aquéllos a los que va dirigido, una descripción clara de las razones de la fiscalización, sus objetivos, alcance y norma de auditoría aplicadas, comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes, la opinión o conclusión, las recomendaciones, en su caso, la fecha y la firma del emisor del informe.

5. Publicidad

Los informes se publicarán de acuerdo con la normativa aplicable a cada órgano de control externo.

4.2. NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LOS PRINCIPIOS RELATIVOS AL INFORME

4.2.1. PRESENTACIÓN EN FORMA DEBIDA

“Las actuaciones de los órganos de control externo darán lugar a informes por escrito, que presenten la información de acuerdo con los requisitos de claridad, concisión, objetividad, ponderación y adecuado fundamento o soporte”.

4.2.1.1. Forma escrita

Los informes representan la declaración escrita de cuanto considera necesario manifestar el órgano auditor como consecuencia de sus actuaciones y delimitan su responsabilidad sobre el trabajo efectuado.

4.2.1.2. Claridad y uniformidad en el lenguaje

Los informes deberán estar escritos en un lenguaje claro y fácil de entender, evitando el empleo de términos sofisticados y procurando mantener, en la medida de lo posible, la uniformidad.

4.2.1.3. Concisión

Los informes deberán mostrar la información relevante de forma que sea fácilmente destacable dentro del conjunto del informe, y no quede subsumida entre comentarios y datos no relevantes.

4.2.1.4. Objetividad

En todo informe se deberán presentar los hechos de forma objetiva, incluyendo los aspectos comprobados con exactitud y las conclusiones alcanzadas de manera convincente, evitando vaguedades o ambigüedades, recogiendo todas las cuestiones con independencia e imparcialidad.

Se incluirá la suficiente información sobre los asuntos tratados para que el usuario pueda efectuar una interpretación adecuada de los mismos.

Las cuestiones de importancia deberán mencionarse separadamente, y aparte de la opinión, en tanto en cuanto no constituyan salvedades o excepciones.

4.2.1.5. Ponderación

Los informes deberán redactarse con ponderación, resaltando las mejoras y evitando la insistencia en la crítica del pasado. Deberán indicarse asimismo, en su caso, las dificultades en las que han desarrollado su actividad los responsables de la gestión de la entidad auditada. Se evitará, en todos los casos, el empleo de un lenguaje agrio, así como la adopción de posturas de incompreensión o intransigencia.

4.2.1.6. Adecuado fundamento o soporte

Solamente se incluirá la información sobre aspectos y conclusiones que esté debidamente soportada por evidencia suficiente, pertinente y válida.

Esta evidencia deberá aparecer claramente recogida en los papeles de trabajos sobre los que todo informe deberá estar soportado.

Se considerada conveniente indicar en el propio informe la magnitud de las muestras utilizadas y los criterios de selección de las mismas.

4.2.2. ENTREGA A LOS DESTINATARIOS

“Los informes se entregarán en tiempo oportuno a los destinatarios que establezca la normativa legal que, en principio, son los respectivos Parlamentos o Plenos”

4.2.2.1. Oportunidad

Los informes deberán presentarse lo más pronto posible a los destinatarios, con el fin de que resulten de utilidad, especialmente cuando la entidad auditada deba adoptar medidas en relación con el contenido del informe. Cuando exista un plazo de entrega legalmente establecido, éste deberá respetarse; en caso de incumplimiento de dicho plazo, deberá justificarse el retraso que hubiera podido producirse.

Cuando las circunstancias y características de los hechos así lo aconsejen, podrán emitirse informes previos parciales, en los que se indicará claramente su carácter provisional, con el fin de posibilitar la adopción de las medidas oportunas.

4.2.2.2. Destinatarios

* *Entrega a los destinatarios.* Los informes se entregarán a los destinatarios que establezca la normativa legal, que, en principio, son los respectivos Parlamentos y Plenos.

* *Conocimiento por parte de la entidad auditada.* Es conveniente, por constituir un procedimiento de auditoría muy efectivo para aclarar y matizar los aspectos susceptibles de diversas interpretaciones, comentar con los responsables de la entidad auditada los borradores de informes preparados por el órgano auditor, una vez completado su trabajo.

Por otra parte, aunque los informes sólo serán entregados a aquellos destinatarios que de acuerdo con la normativa vigente sean competentes para su conocimiento o utilización, se procurará que en cualquier caso tengan conocimiento de ellos las personas responsables de la entidad auditada, que por lo general podrán formular alegaciones con anterioridad a la redacción de la versión definitiva de los informes.

4.2.3. ADECUADA PREPARACIÓN

“Los informes deberán prepararse, como regla general, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, adaptadas a la realidad del sector público y al contenido de las presentes normas. Asimismo, será conveniente recabar de los responsables de las entidades auditadas manifestaciones por escrito relativas a aspectos significativos del trabajo de auditoría realizado”.

4.2.3.1. Conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas

Como regla general, los informes deberán prepararse aplicando de manera uniforme las normas de auditoría, por lo que deberán adaptarse y poner énfasis en aquellas cuestiones de mayor interés o relevancia en este sector.

4.2.3.2. Adaptación a la realidad del sector público

En la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría relativos a los informes se tendrán en cuenta las características y peculiaridades del sector público auditado, por lo que deberán adaptarse y poner énfasis en aquellas cuestiones de mayor interés o relevancia en este sector.

4.2.3.3. Adaptación al contenido de las presentes normas

En cualquier caso, las presentes normas se aplicarán con preferencia a cualesquiera otras, siempre con un criterio de flexibilidad.

4.2.3.4. Manifestaciones por escrito del ente auditado

Con objeto de complementar la evidencia obtenida, será conveniente recabar de los responsables de las entidades auditadas manifestaciones por escrito relativas a aspectos relevantes del trabajo de auditoría realizado. Estas manifestaciones tienen por finalidad clarificar las responsabilidades del auditor y del auditado sobre el alcance del trabajo e información contenida en el informe, confirmar explicaciones obtenidas verbalmente, y poner de manifiesto la existencia, en su caso, de circunstancias significativas. Estas manifestaciones por escrito deberán ir firmadas por los responsables de las cuentas y de los hechos objeto de fiscalización y llevarán la fecha de la determinación del trabajo de auditoría.

4.2.4. CONTENIDO MÍNIMO DEL INFORME

“El informe deberá recoger, como contenido mínimo, el título, la identificación de las personas, entidades u órganos auditados y la de aquéllos a los que va dirigido, una descripción clara de las razones de la fiscalización, sus objetivos, alcance y normas de auditoría aplicadas, comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes, la opinión o conclusión, las recomendaciones, en su caso, la fecha y la firma del emisor del informe”.

4.2.4.1. Título

Todo informe deberá llevar su correspondiente título, que sirve para distinguirlo.

4.2.4.2. Identificación de las personas, entidades u órganos auditados y la de aquéllos a los que va dirigido el informe

El nombre de la entidad cuyas cuentas se auditan o cuya gestión se analiza deberá aparecer íntegro en su versión oficial completa. Esta mención se hará al comienzo del informe a efectos de una adecuada identificación; en el cuerpo del informe deberán quedar claramente establecido el régimen legal y estatutario que resulte de aplicación.

Deberá señalarse igualmente de forma clara la identidad del destinatario.

4.2.4.3. Razones, objetivos y alcance de la fiscalización

Los informes indicarán las razones de la fiscalización, la cuentas o hechos objeto de la misma, los objetivos perseguidos y el tipo de trabajo o alcance de la auditoría efectuada.

a) Razones de la fiscalización

Las actuaciones auditoras de los órganos de control externo pueden venir impuestas por imperativo legal, como es el caso de las Cuentas Generales, o pueden ser fiscalizaciones selectivas. Estas últimas podrán tener su origen en la iniciativa del propio órgano, o en peticiones formuladas por los respectivos Parlamentos y por los gobiernos y las entidades locales, cuando la legislación así lo señale.

b) Cuentas o hechos auditados

En cada caso se indicarán, las cuentas o hechos objeto de la fiscalización, incorporando una reproducción íntegra o resumida de la información económico-financiera examinada. Se considera recomendable incluir esta información en anexos, en cuyo caso el texto del informe hará referencia al lugar donde se encuentre dicha información. Deberá ponerse de manifiesto, asimismo, si las cuentas recogen la información necesaria y suficiente para cubrir los objetivos informativos que les correspondan.

Cuando se incluya información que no haya sido objeto de auditoría, deberá identificarse la misma claramente en el texto del informe, así como en los anexos, con la indicación de “no auditado” u otra similar que elimine cualquier responsabilidad del órgano auditor sobre la misma.

En todo caso, deberá diferenciarse la parte de la información que ha sido preparada por la entidad auditada o cuentadante, de la que ha sido preparada por el órgano auditor.

Cuando el objeto de la fiscalización sea la Cuenta General, deberá recogerse en el informe:

- * El período al que corresponden la Cuenta, así como la fecha a la que se refieren los estados de situación.
- * La información o documentos que integran la Cuenta; y
- * El origen de la información, en los casos en los que pueda existir duda.

Cuando se trate de auditorías operativas, el objetivo de las mismas no estará constituido fundamentalmente por unas cuentas o estados financieros, sino por un ámbito de actuación, que deberá venir debidamente identificado en el informe. El alcance y la naturaleza de estos informes son más diversificados, y suelen referirse a cuestiones más específicas, siendo frecuente que el período considerado se extienda a lo largo de varios años.

c) *Objetivos*

Los objetivos perseguidos por la fiscalización se especificarán claramente, y deberán estar en concordancia con el contenido de la normativa específica reguladora de cada órgano auditor. Estos objetivos deberán redactarse siempre con detalle, incluso cuando ello suponga repetición exacta de un texto legal, en cuyo caso es conveniente la referencia al articulado del mismo.

Normalmente, los objetivos vienen referidos a los aspectos de regularidad financiera, regularidad legal, eficacia, eficiencia y economía.

4.2.4.4. Alcance y normas de auditoría aplicadas

a) *Manifestación general del alcance y normas aplicadas*

Deberá identificarse el tipo de comprobaciones efectuadas para la evaluación de la información y formación del juicio u opinión a emitir, así como el alcance de las mismas.

En situaciones normales, se considera suficiente la manifestación de que el examen o fiscalización se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, habiendo incluido todas aquellas pruebas selectivas o procedimientos técnicos considerados necesarios, de acuerdo con las circunstancias. Esto implica que no han existido limitaciones de ningún tipo en la aplicación de las técnicas correspondientes y que se han practicado todas aquellas pruebas consideradas imprescindibles en auditoría.

b) *Importancia relativa*

En la elaboración y presentación del informe se deberán tener presentes los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

c) *Detalle del alcance y pruebas efectuadas*

Cuando no hayan existido limitaciones en la aplicación de los procedimientos y normas de auditoría, no será necesario especificar con detalle el tipo de pruebas ni el alcance o cobertura conseguido con las mismas; no obstante, en situaciones concretas puede ser conveniente hacerlo o incluso puede ser solicitado por la entidad auditada; en su redacción y presentación puede variar según los casos.

d) *Limitaciones en el alcance*

En los casos en que existan limitaciones en el alcance que afecten a la opinión o conclusión, deberán exponerse detalladamente, indicando sus causas y consecuencias. Cuando las limitaciones sean numerosas o de tipo general, puede resultar más práctico detallar los procedimientos que ha sido posible aplicar. En estos casos, es recomendable mostrar el trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas en cada uno de los epígrafes o áreas en que se divida la información examinada.

4.2.4.5. Comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes

Los informes deberán contener toda la información y comentarios necesarios para la adecuada interpretación de los estados contables y otros hechos objeto de examen, tales como la gestión de la entidad auditada.

Los comentarios del informe pueden obedecer, entre otros, a los siguientes motivos:

- * Limitaciones en el alcance del trabajo.
- * Salvedades o excepciones e incertidumbres encontradas que tengan efecto en la opinión o conclusión.
- * Explicaciones tendentes a facilitar la comprensión de la gestión, los procedimientos y la situación de la entidad auditada.

Se evitará incluir en el informe comentarios o valoraciones subjetivas, justificativas o laudatorias de la actuación desarrollada, no basadas en la evidencia obtenida, sin perjuicio de lo señalado en el apartado 4.2.1.5. de estas normas. En cualquier caso, deberán diferenciarse claramente las manifestaciones del auditor y las de la entidad auditada.

Como mínimo, deberá facilitarse información sobre los aspectos siguientes:

- * Antecedentes de la entidad auditada, régimen jurídico, actividad, ámbito geográfico y características económicas más significativas.
- * Normativa legal sobre cuyo cumplimiento se pronuncia el informe.
- * Principios, criterios y prácticas contables y de gestión aplicados por la entidad.
- * Descripción de la información objeto de examen; bases de presentación de la misma; sistema de registros contables utilizado; unidad monetaria empleada; tratamiento de los ajustes de auditoría, en su caso; indicación de si la información examinada ha sido aprobada formalmente por el órgano correspondiente, tratamiento o imputación de los remanentes y del resultado del ejercicio.
- * Descripción esquemática del sistema de organización y control interno establecidos.
- * Restricciones de uso de los activos; contingencias por garantías otorgadas, situaciones pendientes de resolución y compromisos futuros.
- * Resumen sucinto de las posibles irregularidades, abusos, omisiones, excepciones e incertidumbres encontradas y, en su caso, su incidencia sobre la opinión o conclusión.

Cuando existan informaciones que no puedan ser difundidas, el informe deberá poner de manifiesto la naturaleza de las informaciones omitidas y las disposiciones legales en las que se apoya su no inclusión en el mismo. En estos casos se redactará un informe separado, no sujeto a publicación, dirigido a la instancia legalmente autorizada para acceder a la información de que se trate.

4.2.4.6. Opinión o conclusión

En el informe, el órgano auditor deberá pronunciarse, emitiendo una opinión o conclusión clara y precisa sobre el cumplimiento de los objetivos de la fiscalización referida a la adecuación de las cuentas auditadas y/o de la gestión a los principios y criterios aplicables, y a su utilización de manera uniforme.

En el caso de las cuentas generales, su adecuación a los principios y criterios aplicables ha de entenderse como manifestación de que la información en ellas incorporada presenta razonablemente la situación y operaciones de la entidad auditada en su conjunto.

4.2.4.6.1. La opinión en las auditorías de regularidad

- Tipos de opinión

Una vez obtenida la evidencia necesaria para emitir una opinión de acuerdo con las normas de auditoría, ésta puede presentar las modalidades siguientes: opinión sin salvedades, opinión con salvedades, opinión adversa. Cuando no se cuente con evidencia suficiente para emitir una opinión, procederá una abstención o denegación de la opinión.

a) *Opinión sin salvedades.* Este tipo de opinión positiva supone la conformidad del órgano auditor con el contenido y presentación de las cuentas examinadas, consideradas en su conjunto, y que se han cumplido sustancialmente la normativa y principios aplicables, no sólo en la elaboración y presentación de la información económico-financiera, sino también en la ejecución de las operaciones y funcionamiento de los mecanismos de control.

La opinión positiva de salvedades proporciona a los destinatarios de las cuentas la mejor garantía y mayor confianza posible en la información.

b) *Opinión con salvedades.* la opinión con salvedades supone la existencia de excepciones o discrepancias significativas en el cumplimiento de los principios, normas y criterios aplicables, sin llegar a justificar una opinión adversa o una abstención o denegación de opinión. Una opinión con salvedades puede responder a alguna de las circunstancias siguientes:

* Que existan limitaciones al alcance de la fiscalización.

* Que los estados financieros resulten erróneos o incompletos, por incumplimiento de principios y normas contables, aplicación no uniforme de los mismos o existencia de omisiones significativas de información.

* Que exista incertidumbre con respecto al contenido de las cuentas y los hechos con ellas relacionados, cuyo desarrollo final e incidencia cuantitativa no sean susceptibles de una estimación razonable.

Estas circunstancias deberán ser verificables, y recogerse explícitamente en el informe, de forma concisa, debidamente justificadas, y cuantificando en lo posible su incidencia. En cualquier caso, la opinión deberá mencionar la existencia de estas salvedades.

c) *Opinión adversa.* Cuando las excepciones o incumplimientos sean de tipo general, muy numerosos o muy significativos, y tengan como efecto una imagen deformada de la gestión y situación o un incumplimiento importante de los principios y criterios aplicables, deberá expresarse una opinión adversa o negativa en relación con los objetivos de la auditoría.

Las excepciones o discrepancias deberán ser claramente explicadas en el informe, debidamente justificadas y cuantificando en lo posible su incidencia. La opinión reflejará claramente su carácter negativo.

d) *Abstención o denegación de opinión.* Cuando no sea posible emitir un pronunciamiento global, deberá manifestarse esta imposibilidad, lo que dará lugar a una abstención o denegación de opinión. En cualquier caso, deberá señalarse claramente en el informe este hecho, poniendo de manifiesto las razones que lo justifican.

Párrafo de énfasis. En circunstancias excepcionales, el informe puede poner énfasis sobre algunas cuestiones significativas relacionadas con las cuentas objeto de auditoría, que contribuya a una mejor comprensión de la situación de la entidad auditada, sin que ello suponga ningún tipo de salvedad o excepción en la opinión.

Son ejemplos de estas circunstancias las indicaciones relativas a que la entidad auditada ha realizado transacciones importantes con entidades o personas vinculadas a ella, que han sucedido acontecimientos importantes entre la fecha de cierre del ejercicio y la del informe de auditoría que no modifiquen las cuentas, o que la entidad no ha aplicado algún principio o norma contable general para ofrecer mejor la imagen fiel de la situación y operaciones de la entidad.

La menciones a cuestiones importantes se recogerán en un párrafo separado, denominado párrafo de énfasis, del que no deberá hacerse mención alguna en la opinión por no tratarse de una salvedad.

En ningún caso podrá sustituirse una salvedad por un párrafo de énfasis.

4.2.4.6.2. Las conclusiones en las auditorías operativas

Por sus propias características, los informes de auditoría operativa son más variados que los de auditoría de regularidad, incorporando por lo general en sus conclusiones razonamientos más extensos y descriptivos, que no son susceptibles de una regulación detallada.

Se cuidará que las conclusiones de las auditorías operativas sean lo más objetivas posible; no obstante, la propia naturaleza de los hechos auditados, en ocasiones difícilmente cuantificables, hace que las conclusiones estén más influidas por las interpretaciones y juicios subjetivos que en el caso de las auditorías de regularidad.

En las conclusiones de las auditorías operativas no serán frecuentes pronunciamientos globales sobre la eficacia, eficiencia y economía alcanzadas en la gestión de los recursos, salvo que éstos se limiten a constatar la existencia o no, y en su caso evaluar el funcionamiento de controles sobre estos aspectos en las propias organizaciones; lo normal será pues incorporar en las conclusiones declaraciones más específicas, sobre actuaciones y políticas concretas.

4.2.4.7. Recomendaciones

En la opinión o conclusiones se pone de manifiesto si existe conformidad entre las cuentas y hechos auditados y los principios, criterios y normas que les sean de aplicación; se trata de una constatación lo más objetiva posible de los hechos, que ha de presentarse de forma concreta y concisa. El órgano auditor, sin embargo, suele disponer de una valiosa información sobre la entidad auditada, y está en condiciones de señalar como recomendaciones, medidas concretas que mejoren sus actuaciones.

Estas recomendaciones pueden venir referidas a aplicación de principios contables, normas legales o procedimientos de control interno en las auditorías de regularidad, y a la gestión en las auditorías operativas.

Para una mayor efectividad de las recomendaciones, es importante que se lleve a cabo un seguimiento posterior de las medidas adoptadas para corregir las deficiencias detectadas.

Recomendaciones para la mejora de los procedimientos de control interno

El órgano auditor debe llevar a cabo una revisión y evaluación de los procedimientos de control interno, con el fin de establecer el alcance y profundidad de las técnicas de auditoría.

Esta evaluación suele detectar situaciones y procedimientos susceptibles de mejora, que pueden ponerse en conocimiento de la entidad auditada, ya sea dentro del propio informe de fiscalización, como anexo a dicho informe o como informe independiente y separado. La decisión sobre la forma de presentación está condicionada por la interpretación que cada órgano de control externo haga de su normativa específica.

Los órganos de control externo pueden efectuar también trabajos específicos de control interno, con identidad diferenciada y con emisión de informe sobre el mismo, en cuyo caso se tratará de un informe con las características propias de la auditoría operativa o de gestión.

4.2.4.8. Fecha de terminación de los trabajos y de entrega del informe

Fecha del informe

El informe deberá indicar la fecha de la terminación de los trabajos de auditoría. Esta fecha representa el momento hasta el cual el órgano auditor ha estado en contacto con la entidad auditada y es responsable de conocer los hechos que puedan afectar a la información examinada. Esta fecha no coincidirá pues con la de entrega del informe, si bien es recomendable que el desfase entre estos dos momentos sea lo más reducido posible.

La fecha de terminación de los trabajos se puede situar en el momento en el que se han cumplimentado todas las pruebas que permitan formarse un juicio u opinión sobre el objeto de la fiscalización, y que normalmente será posterior al período al que vienen referidas las propias cuentas. Este momento no es fácil de delimitar en ocasiones, pero suele coincidir con el final del trabajo en las dependencias de la entidad auditada.

Acontecimientos posteriores al cierre de las cuentas auditadas

El contenido del informe ha de venir referido a la fecha de cierre de los estados financieros; no obstante, la evidencia adicional proporcionada por hechos conocidos entre la fecha de cierre de las cuentas y la terminación del trabajo, siempre que se refieran a asuntos o situaciones que

existían en dicha fecha de cierre, y que afecten a las estimaciones inherentes al proceso de preparación de las cuentas, deberá ser utilizada por el ente auditado para la modificación de las mismas.

Por el contrario, si los asuntos o situaciones mencionados no existían a la fecha de cierre de las cuentas, no será adecuado incorporar modificación alguna a las mismas; no obstante, si los hechos posteriores son muy significativos, se incorporará un comentario explicativo por parte del ente fiscalizado, para evitar interpretaciones erróneas o incompletas.

Si las cuentas no son modificadas, o no se incorpora un comentario explicativo, según proceda, el informe del órgano auditor tendrá que poner de manifiesto esta circunstancia.

Acontecimientos posteriores a la fecha de terminación de los trabajos de auditoría

El auditor no tiene obligación alguna de continuar o extender sus comprobaciones más allá de la fecha de terminación de los trabajos de auditoría. No obstante, si entre la fecha de terminación de los trabajos y la de la entrega del informe a los destinatarios se tuviera conocimiento de hechos significativos ocurridos luego de la terminación de los trabajos de auditoría en las dependencias de la entidad auditada, deberá investigarse el hecho, y comprobar si han sido modificados los estados financieros o incorporado algún comentario negativo la mención de la omisión en el informe de auditoría.

4.2.4.9. Firma

La responsabilidad de los informes deberá ser asumida por la persona física o moral que los emita, lo cual se materializará en la firma de los mismos. Cuando el órgano de control sea colegiado, la firma de los informes podrá asumirla su presidente, en su nombre y representación.

4.2.5. PUBLICIDAD

“Los informes se publicarán de acuerdo con la normativa aplicable a cada órgano de control externo”.

Ha de evitarse la existencia de circunstancias que pueda introducir confusión acerca de qué información está cubierta por el informe y cuál no lo está. En general, no deben autorizarse publicaciones parciales del informe.

La publicidad del informe será transcripción del original, y preservará su identidad en la forma y en el contenido.

Cuando las cuentas sean objeto de publicación, es recomendable que se reproduzca junto a ellas el informe de auditoría. Cuando existan circunstancias que dificulten o impidan esta práctica, deberá señalarse al menos si las cuentas han sido objeto o no de fiscalización, y en caso afirmativo, el nombre del órgano auditor, la fecha de su informe y la indicación de si se denegó o se emitió una opinión, y en este caso si ésta fue positiva o negativa, con las salvedades incorporadas.

En el caso de las auditorías operativas los informes pueden publicarse con independencia de las cuentas, dejando en cualquier caso claramente establecido cuáles son los hechos o las cuentas a los que viene referido el informe.